



T.C.
BAŞKENT ÜNVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARDININ
UYGULAMA AŞAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
Oğuzcan OĞUZ

TEZ DANIŐMANI
Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

ANKARA-2015

T.C.
BAŞKENT ÜNVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARDININ
UYGULAMA AŞAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
OĞuzcan OĞUZ

TEZ DANIŐMANI
DoÇ. Dr. Deniz Umut ERHAN

ANKARA-2015

Oğuzcan OĞUZ tarafından hazırlanan BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTININ UYGULAMA AŞAMALARI adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi:...../...../.....

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi :.....

Jüri Üyesi :.....

Jüri Üyesi :.....

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2015

.....

Enstitü Müdürü

ÖZET

Bu çalışma, Türkiye Denetim Standartları başlığı altında yer alan *Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol* kapsamında yapılacak anket formlarının düzenlenmesini ve alınan bildirimler kapsamında kalite kontrol uygulama aşamalarının raporlanması sürecini ele almaktadır. Çalışmada Türkiye’de yetkilendirilmiş olan denetim firmalarının bu süreçteki rol ve sorumluluklarının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Yapılan anket çalışması ile mevcut durum tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre denetim firmalarının bağımsız denetimde kalite kontrolü sağlarken belirli aşamaların farkında olduğu fakat bu aşamaların uygulamasının nasıl yapılması gerektiği hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Kalite kontrol standardının uygulamasına yön verebilecek olan bu aşamalar çalışmamızda incelenmiş ve ortaya çıkan anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Riski, Kalite Kontrol Standardı, Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

ABSTRACT

This study reports the organization of the surveys that is carried on according to the *Quality Control Standard 1 Independent and Limited Independent Audit of the Financial Statements and Other Assurance Audits and The Independent Audit Foundations that Manages The Relevant Services and Quality Control for Independent Auditors* which is within the Turkey Audit Standards, and the quality control practice stages according to the responses that received . The aim of the study is to determine the role and responsibilities of the authorized audit firms in Turkey in this process. We tried to state the current situation with a survey. It is concluded that audit firms are aware of certain stages while ensuring quality control in independent audit, however they don't have enough information about executing these stages. These stages which can orient the execution of quality control standards are reviewed in our study and the survey results were evaluated.

Key Words: Audit, Audit Risk, Quality Control Standards, Elements of Quality Control Standards

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
TABLolar LİSTESİ.....	VIII
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1. MUHASEBE DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	2
1.1. Temel Kavramlar.....	2
1.1.1. Denetim	2
1.1.2. Denetim Türleri.....	3
1.1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim.....	3
1.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi	4
1.1.2.1.2. Finansal Tabloların Denetimi	4
1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	5
1.1.2.2. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim.....	5
1.1.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	5
1.1.2.2.2.Kamu Denetimi.....	6
1.1.2.2.3. İç Denetim	7
1.2. Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Denetim	8
1.2.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu	8
1.2.2. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Düzenlemeleri...8	
1.2.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetimle ilgili Düzenlemeleri	9
1.2.4. Anonim Şirketin ve Şirketler Topluluğunun Finansal Tablolarının Denetimi	11
1.2.5. Denetim Raporu	12
1.2.6. Görüş Yazıları.....	13
1.2.6.1. Olumlu Görüş.....	13
1.2.6.2. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)	13
1.2.6.3. Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma	14
1.2.7. Özel Denetim	14
1.2.8. İşlem Denetimi.....	15

1.2.9. Denetçi Olabilecekler ve İlgili Şirkette Denetçi Olamayacaklar	15
1.2.10. Denetçinin Seçimi, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi	16
1.2.11. Denetçinin Sorumluluğu.....	17
BÖLÜM 2. KALİTE KONTROL STANDARDINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	19
2.1. Kalite Kontrol Standardının Denetimdeki Sorumluluğu	19
2.2. Denetim Riski	20
2.2.1. Yanlılık Riski.....	20
2.2.2. Önemli Yanlılık Riski	20
2.3. Risk Odaklı Denetim.....	21
2.3.1. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	21
2.3.1.1. İşletme Riski	22
2.3.1.2. Hile Riski	22
2.3.2. Yönetim ve Diğer Kişilerin Sorgulanması	22
2.3.3. Analitik Prosedürler	22
2.3.4. Gözlem ve inceleme	23
2.4. Değerlendirilmiş Riske Karşılık Verme	23
2.4.1. Kontrol Testleri	23
2.4.2. Maddi Doğrulama Prosedürü	23
2.4.3. Mütakip Denetim Prosedürleri.....	23
2.5. Raporlama.....	24
2.6. Denetimde Kalite Kontrol Standardı.....	24
2.6.1. Kalite Kavramı	24
2.6.2. Muhasebe Denetiminde Kalite.....	25
2.7. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları	25
2.7.1. Denetim Firması Nezdinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları ..	26
2.7.2. İlgili Etik Hükümler	27
2.7.2.1. Kavramsal Çerçeve	27
2.7.2.2. Tehditler.....	28
2.7.2.2. Kalite Kontrol Sisteminde Bağımsızlık.....	31
2.7.2.3. Yakınlık Tehdidi	33
2.7.3. Müşteri İlişkisinin Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	33

2.7.3.1. Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü	34
2.7.3.2. Müşterinin Dürüstlüğü.....	34
2.7.3.3. Müşteri İlişkinin Devam Ettirilmesi veya Denetimden Çekilme.....	35
2.7.4. İnsan Kaynakları	36
2.7.4.1.İşe Alım Aşaması	36
2.7.4.2. Çalışma Aşaması.....	37
2.7.4.3. Çalışmaların Değerlendirilmesi Aşaması.....	37
2.7.5. Denetimin Yürütülmesi	38
2.7.5.1.1. Denetimin Yürütülme Kalitesinin Tutarlılığı	39
2.7.5.1.2. Yönlendirme ve Gözetim Sorumlulukları.....	40
2.7.5.1.3. Gözden Geçirme Sorumluluklarını.....	40
2.7.5.2. Görüş.....	41
2.7.5.3. Kaliteye Yönelik Denetimin Gözden Geçirilmesi	41
2.7.5.4. Denetimci Kişilerin Uygunluğuna İlişkin Kriterler.....	42
2.7.5.5. Denetimci Kişinin Tarafsızlığı	42
2.7.5.6. Kaliteye Yönelik Denetim Faaliyetinin Belgelendirilmesi	43
2.7.5.7. Görüş Farklılıkları	43
2.7.5.8. Çalışma Kâğıtları	43
2.7.5.9. Çalışma Kâğıtlarının Saklanması.....	45
2.7.5.10. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti.....	45
2.7.6. İzleme.....	45
2.7.6.1. Belirlenen Eksikliklerin Değerlendirilmesi, Bildirilmesi ve Düzeltilmesi	47
2.7.6.2. Eksikliklerin Bildirilmesi.....	47
2.8. Şikâyet ve İddialar	48
2.8.1. Şikâyet ve İddiaların Kaynağı.....	48
2.8.2. Soruşturma Politika ve Prosedürleri.....	49
2.9. Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi.....	49
3. BÖLÜM KALİTE KONTROL STANDARDININ UYGULAMASI	51
3.1. Müşteri Kabul Anketi	51
3.1.1. Kimlik.....	52
3.1.2. Şirketin Yaptığı İşin Doğası ve İşe Yaklaşımı.....	53

3.1.3. Denetim Firmasıyla İlişkiler.....	54
3.1.4. Kara Para Aklanmasına Yönelik Kontroller.....	54
3.1.5. Müşteri Kabul Raporu	55
3.1.5.1. İnceleme ve Onay	56
3.2. Sözleşme Kabul Anketi.....	56
3.3. Hile Ve Usulsüzlüklerin Değerlendirilmesi	59
3.4. Denetim Stratejisi ve Zamanlaması	61
3.5. Kalite Kontrol Takip Listesi.....	62
3.6. Personel ve Denetçi Değerlendirme Formu	65
3.6.1. Bilgi ve Beceriler	65
3.6.2. Tutum ve Davranışlar	67
3.7. Kalite Kontrol Politikalarının İzleme ve Değerlendirme Listesi.....	67
3.7.1. Kalite Kontrol Politikalarının İzlenmesi	68
3.7.2. Kalite Kontrol Politikalarının Değerlendirilmesi.....	70
4. BÖLÜM KALİTE KONTROL STANDARDI İLE İLGİLİ ANKET SONUÇLARI.....	71
4.1. Soru Faaliyet Gösterilen İl.....	71
4.2 Muhasebe Mesleği ile İlgilenilen Yıl	72
4.3. Denetim Faaliyeti ile ilgilenilen Yıl.....	72
4.4. Kalite Kontrol Standardının Bağımsız Denetim İçindeki Rolü	73
4.5. Lider Personelin Önemi	74
4.6. Soru Risk Değerlendirmesi Aşaması	74
4.7. Denetim Şirketlerinin Sorumlulukları	75
4.7.1. Denetim Şirketlerinin Müşterilerine Karşı Sorumlulukları.....	75
4.7.2. Çalışanlara Karşı Sorumluluk	76
4.7.3. Ortaklara Karşı Sorumluluklar.....	76
4.7.4. Rakiplere Karşı Sorumluluk.....	77
4.8. Denetimin Kalitesindeki Sorumluluklar.....	78
4.8.1. Denetimin Kalitesinde Liderlik Sorumluluğu.....	78
4.8.2. Denetimin Kalitesinde Etik Hükümler.....	78
4.8.3. Denetim Sözleşmesi ve Denetimin Yürütülmesi	79
4.9. Denetim Şirketine Alınacak Olan Personel	80
4.10. Denetim Karşısında Ortaya Çıkabilecek Tehditler	81

4.11. Kalite Kontrol Standardı Aşamaları Değerlendirmesi	82
SONUÇ VE ÖNERİLER	84
EK.1 ANKET FORMU.....	87
KAYNAKÇA	92

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. 1. Soru Sıklık Dağılımı	71
Tablo 2. 2.Soru Sıklık Dağılımı	72
Tablo 3. 3.Soru Sıklık Dağılımı	72
Tablo 4. 4.Soru Sıklık Dağılımı	73
Tablo 5. 5.Soru Sıklık Dağılımı	74
Tablo 6. 6.Soru Sıklık Dağılımı	74
Tablo 7. 7.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı	75
Tablo 8. 7.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı	76
Tablo 9. 7.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı	76
Tablo 10. 7.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı	77
Tablo 11. 8.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı	78
Tablo 12. 8.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı	78
Tablo 13. 8.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı	79
Tablo 14. 8.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı	79
Tablo 15. 9.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı	80
Tablo 16. 9.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı	80
Tablo 17. 9.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı	80
Tablo 18. 9.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı	80
Tablo 19. 10.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı	81
Tablo 20. 10.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı	81
Tablo 21. 10.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı	81
Tablo 22. 10.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı	82
Tablo 23. 11.Soru Sıklık Dağılımı	82
Tablo 24. 12.Soru Sıklık Dağılımı	83
Tablo 25. 13.Soru Sıklık Dağılımı	83
Tablo 26. 14.Soru Sıklık Dağılımı	83
Tablo 27. 15.Soru Sıklık Dağılımı	83

GİRİŞ

Denetim, çağımızda yalnızca belli başlı kurumların uygulamakta olduğu bir standarttan çıkmış olup, devletlerin ekonomik bilgilerini doğrulayan ve ülke politikalarına yön veren bir faktör haline gelmiştir. Denetimin sağladığı en büyük faydalardan biri olan kaynağında saptanmış doğru bilgi belirlenecek her türlü politikanın başıdır.

İçinde bulunduğumuz bilgi çağında ekonomik faaliyetler hızlı bir biçimde artmıştır. Ekonomideki artan bu ivme yapılan işlemleri daha karışık bir hale getirmiştir.

Bilgi sağlayıcıların yandaş tutum ve davranışlarından ötürü firmaların sunduğu bilgilerin güvenliliği tartışılır bir hale sokmuştur. Bu nedenlerle her geçen gün güvenilir ve doğru bilgiye olan gereksinim giderek büyümektedir.

Bilgilerin doğruluğunu sağlayıp toplumdaki bu ihtiyaca cevap verebilecek en önemli kavram bağımsız denetimdir. Bağımsız denetiminde bir temel oluşturup süreç halinde bu denetimin kontrol mekanizmasını sağlayan kavram da Kalite kontrol standardıdır.

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde Muhasebe denetimine ilişkin genel bilgiler verilerek denetimin 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa göre nasıl yapıldığı sunulmuştur. İkinci bölümde denetimin getireceği risk ve kalite kontrol standardının temel içerikleri aktarılmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın esas noktalarından biri olarak kabul edilen kalite kontrol standartlarının günümüzde şirketlere nasıl uygulanabileceği hakkındaki rapor ve anketlere yer verilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise Yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinden elde edilen anket sonuçları istatistiksel olarak değerlendirilmiştir.

BÖLÜM 1. MUHASEBE DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. Temel Kavramlar

1.1.1. Denetim

Bir amaç için yola çıktığımızda bu yola neden başladığımızı ancak unutmadığımız zaman hedefe varmak için gerekli olan enerji ve konsantrasyonu sağlar ve amaçladığımız hedefe ulaşabiliriz. Yapılan işin farkında olmak hem kişisel hem de kurumsal açıdan büyük önem taşımaktadır. Bu farkındalığı yaratmanın en iyi yolu ise denetimdir (Karaahmet, 2007).

Denetim faaliyetlerindeki uygulama aşamalarının net bir şekilde değerlendirilebilmesi için bu tür uygulamalarının neleri karşılamak istenildiğini, uygulama faaliyetlerinin neden yapıldığının, hangi sorunların ortadan kaldırılması amacıyla düşünüldüğünü net bir şekilde belirtilmelidir. Bu bağlamda yapılan uygulama ile amaçlanan hedefe ulaşip ulaşmadığımızı değerlendirme fırsatı bulabiliriz. Zaman zaman yapılan karşılaştırmalar sonrasında bir konu üzerinde yapılan çalışmanın olumsuz, etkin olmayan bir yola girmesinin önüne geçmiş olacaktır.

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı bir karar verilemeyeceğinden, ilgili bilgilere ilişkin oluşan risklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bilgi talep eden için bilgiye ulaşabilmesi açısından yapabilecekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Bilgileri tek başına elde ettikten sonra kontrolünü sağlamak,
- Güvene dayanarak riske atılmak,
- Bağımsız denetim görüşlerine başvuruda bulunmak. (Akdoğan ve diğerleri, 2013).

İstenilen bilginin işletmeler tarafından her zaman kendi başına elde edilemeyip kontrol edilemeyeceğinden ve karşı tarafa duyulan güvenin işletmelerin devamlılığını sağlarken riske atılabilecek bir yaklaşım olmamasından dolayı bağımsız denetim günümüzün olmazsa olmaz yaklaşımlarında biri haline gelmektedir.

ABD ve Avrupa'da karşılaşılan büyük firmalar iflaslarından yönetim başarısızlıkları yanında güvenilir olmayan finansal raporlama ve açıklamalarındaki başarısızlıklarının olduğunu göstermiştir. Bu başarısızlık sonuçların neticesinde finansal tabloların hazırlama ve denetleme süreçlerinde bulunanların güvenilirliklerini azaltmıştır. (Şaban, 2009).

Günümüzde her alan için farklı farklı denetim tanımları yapılmaktadır. Şirketler, muhasebe, ekonomi ve mali alanların yanında, kamu ve özel kesimde ve devletin içindeki sistemlerde kendilerine özgü denetim tanımları yapmak mümkündür. Genel olarak denetim kavramı ise sistem içerisinde başta koyulan kuralların o sistemle ilgili mevzuat doğrultusunda yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesidir. Denetim, bir firmanın faaliyetleriyle ilgili savların, önceden tespit edilmiş değerlere uygunlukları araştırılıp ve çıkan sonuçları kişilere bildirmek amacıyla, tarafsızca delilleri toplayan ve bu delilleri değerlendirmeye alan sistemli bir süreç şeklindedir. (Güredin, 2007)

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini 2 ana grupta inceleyebiliriz.

1. Amaçlarına Göre Denetim
2. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim

1.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim

Amaçlarına göre denetim; denetim uygulamalarının amaçları ve konularının neler olduğuna göre sınıflandırılmaktadır. Denetim uygulamasıyla hedeflenen amaca göre denetim çeşitleri faaliyet denetimi, finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetimi olarak üç ana başlıkta sınıflandırılmıştır. Bu üç denetimdeki temel amaç finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığını saptamak, hedeflerin gerçekleştirilebilme derecesini incelemek ve belli bir otorite tarafından konulan kurallara ne ölçüde uyulduğunu tespit edebilmektir.¹

¹ İstanbul Serbest Mali Müşavirler Odası Mayıs 2014.
<[3](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf./>.</p></div><div data-bbox=)

1.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Şirketlerin büyümesi, karlılıkları, gelişimlerine yönelik firma hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye ve yönetimi desteklemeye yönelik yapılan bir denetimdir. Etkinlik denetiminde firmanın teşkilat yapısını, iş süreçlerini ve yönetim performansını ispat etmeye ve firmanın bölümlerinde faaliyet uygulamalarının ne düzeyde uygun yapıldığını incelenmesi faaliyet denetiminin konusu oluşturmaktadır. İşletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır.

Faaliyet denetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İşletmenin performansını incelemek,
- Hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğini saptamak,
- Verimli çalışıp çalışmadığını incelemek.

1.1.2.1.2. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimidir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kapsamında yapılan denetimler, finansal tabloların denetimine örnek olarak verilebilir.

Finansal tabloların denetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetlenmesi,
- Hata ve hilelerin önlenmesi,
- Yönetime önerilerde bulunmak,
- Sürekliliği ve finansal durumu teminat altına almaktır (Akdoğan ve diğerleri, 2013).

1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Şirketin dış çevresi tarafından yürürlüğe konan vergi, iş yasaları gibi yönetmeliklere veya işletmenin üst yönetiminin şirketi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir (Akdoğan ve diğerleri, 2013).

Uygunluk denetimi, hem işletme dışı hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek, kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Vergi İdaresinde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yapmaktadırlar. Bunlar belirli bir bölümü belirli vergi yasalarını kriter alarak incelerler. SSK müfettişlerinin iş yerlerinde yaptıkları denetim uygunluk denetimidir. İşletme içi kişiler tarafından yapılan denetime en iyi örnek, banka müfettişleri tarafından yapılan denetimlerdir. Uygunluk denetiminde denetçi, koyulan kuralları değiştiremez, eleştiremez, sadece veri olarak kabul eder. Uygunluk denetimi işletmenin başarılı olup olmadığı veya finansal olayların işletmenin kârlılığına katkısı konularıyla ilgilenmemektedir.

1.1.2.2. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim

Gerçekleştirilenlere göre ise “bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi” olarak sınıflandırılabilir.

1.1.2.2.1. Bağımsız Denetim

‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 26 Aralık 2012 tarihinde yürürlüğe giren 4. maddesinin ‘b’ bendine göre bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır: “Tablo ve bilgilerin standartlara uygunluğu, doğruluğu hususunda, uygun bağımsız denetim, denetim standartlarında belirtilen gerekli tekniklerin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilip rapora sunulması şeklindedir”²

Tarafsız denetim yani bağımsız denetim kavramı kısaca, firma ile ilişkisi olmayan farklı bireyler tarafından yapılan denetimdir. Bağımsız denetim; finansal tabloların önceden

² Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim.130: 36
<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>>.

belirlenmiş muhasebe konsept, öge ve standartların elverişliliği ile malumatların doğruluğunun ve reel olanı dürüst bir biçimde gösterip göstermediğinin, denetçiler tarafından göre tespit edilip rapora bağlanması sürecidir.²

Ekonomik kararların güvenilir ve tutarlı olabilmeleri için verilen finansal değer bilgilerinin doğru olması gerekmektedir. firma dışındaki gelen bireyin firma tarafından düzenlenmiş finansal tabloları güvenli olduğunu düşünmeyebilir. Bundan ötürü karar verilmeden önce finansal değerlerin doğruluğu araştırılmalıdır. (Selimoğlu ve diğerleri, 2009). Dolayısıyla finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak için üçüncü bir tarafa gereksinim duyulur. Bu taraf da bağımsız denetimdir.

Denetimin bağımsız olması için; hesapların kaydedilmesi ve işe ilişkin işlerin yürütülmesi ile uğraşılması, denetlenen işletmenin emri altında olunmaması veya olanlarla birlikte çalışılmaması, geçimin yine bu işletme tarafından sağlanmaması ve bağımsızlığın hiçbir iç veya dış etkenle zayıflatılmaması gibi koşulların sağlanması gerekmektedir. Bunun yanında denetçi, işletme hakkında edinilen düşüncelerini yasalar ve mevzuat çevresinde ifade etmelidir. Dolayısıyla, denetimin türüne ve yapısına göre uygun yasal yükümlülükler uyulması zorunludur. Ayrıca, denetlenen kurumun mali yapısı ve hesap kayıtlarının denetimi hakkında görüş bildirerek, genel olarak işletmelerin mali performansını inceleyerek ve raporlayarak hesap verme sorumluluğuna sahiptir (Tamer, 2013: 5).

Denetim sürecinde bağımsız güvence sağlayan taraf işletme sahipleri bir hizmet sunmaktadır. Bağımsız güvence sağlayan denetçinin sorumluluğu bilgi ve tecrübelerine dayanarak, belirlenmiş standartlar doğrultusunda işletmeye ait finansal raporların doğruluğunu takdir etmektir. Bu tasdikleme işletmenin beyanlarının güvenilirliğini arttırıcı ve böylece de beyanlarına bağlı olarak oluşabilecek riskleri azaltıcı ve işletme sahiplerini inanılabilirliğini arttırıcı en önemli etken olarak yer almaktadır (El-Masry ve Reck, 2008).

1.1.2.2.2.Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetime kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi kamunun çeşitli

gereksinimlerine karşılık vermek üzere görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu denetimi yapan kişilerce gerçekleştirilen faaliyetleri ifade etmektedir.

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilere kamu denetçisi denir. Tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararını ön planda tutarak denetim faaliyetini yürütür. Bazı kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır.³

- Maliye Bakanlığı Denetçileri
- SPK Denetçileri
- BDDK Denetçileri
- SGK Müfettişleri

1.1.2.2.3. İç Denetim

Türkiye İç Denetim Enstitüsü tanımına göre “*İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir*”. İç denetim işletme içi daimi statüde çalışan ya da işletme dışından sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan tüm işletme faaliyetlerinin incelenmesidir. Kamu veya özel sektörde yönetim adına kurum veya işletmeye bir ücret karşılığında yönetim adına faaliyetlerin kontrol edilmesidir.

İç denetçilerin faaliyetleri;

- İşletmenin muhasebe işlemlerini ve hazırlanan raporlarının doğruluğunu tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlarına uygun olup olmadığını tespit etmek,
- İşletmedeki hata veya hilelerin ortaya çıkarılması,
- Faaliyet uygunluk denetiminin yürütülmesi,

³ Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. 130: 36
<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>>.

- Yönetimin istediği özel denetimleri gerçekleştirmektir.

İç denetçilerin bu faaliyetleri yürütebilmesi için taşıması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İç denetçi bağımsız olmalıdır.
- İç denetçi yönetimin koyduğu kuralları değiştirmemelidir.
- İşletmede ortaya çıkabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmelidir.
- İç kontrol yapısını izlemeli ve önerilerde bulunmalıdır.⁴

1.2. Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Denetim

1.2.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

Yeni TTK yani 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hakim olan anlayış şekli kurumsal yönetimdir. Borsada işlem halinde olan anonim şirketlerde, pay sahibi ile ilgili bireylerin menfaatlerine korumak yönelik bir kurallar sistemi oluşturulmuştur. Bu kuralların temelini ise etkili bir iç dış denetlemeyle mümkündür. Bu bağlamda diyebiliriz ki yeni TTK'da pek çok yenilikler sözkonusudur.⁵

1 Temmuz 2012 tarihinde 6102 Sayılı Yeni TTK ve 6103 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (Yeni TTK Yürürlük Kanunu) yürürlüğe girmiştir. 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6335 sayılı yeni Ticaret Kanunu ile yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve uygulama şekli hakkında kanunda değişiklik yapılmasına Dair Kanun, 6102 ve 6103 sayılı yeni TTK da bazı değişiklikler yapılmıştır.⁵

1.2.2. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Düzenlemeleri

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe alanında birçok yeniliğe de yer vermiştir. Bu yeniliklerin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

⁴ Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim.130:36
<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>>.

⁵ Yeni Türk Ticaret Kanunu Kurumsal Bilgi Platformu
<http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim>

- Türk muhasebe sistemini uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu hale getirmek ve dünya ile birlikte ortak bir muhasebe dilinin kullanılmasını sağlamak,
- İşletme finansal raporlarının gerçeğe uygun olarak sunumunun ve finansal bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasının sağlanması,
- Finansal tabloların bağımsız denetiminden geçmiş olması böylece gerçeğe uygun sunumun güvence altına alınması,
- Kayıt dışı uygulamaların önlenmesi,
- Şeffaflık- kamuyu aydınlatma, hesap verilebilirlik, eşitlik ve sorumluluk temel ilkeleri kapsamında kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını temin etmek,
- Çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, derecelendirme kuruluşları, denetçiler, kamu kurumları, bankalar gibi diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarının eşitlik esasına dayalı olarak, gerekli dengeyi sağlayacak biçimde kurulmasının sağlanmasında uyulacak esasları belirlemek,
- İşletmenin mal varlığının korunması
- Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda yaşamalarını temin etmek ve rekabet güçlerini artırmak genel amaçlarındandır (Akdoğan ve diğerleri, 2013).

1.2.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetimle İlgili Düzenlemeleri

TTK'nun 397-406 maddeleri denetlemeye ayrılmıştır. Denetimle ilgili düzenlemeler aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- md 397 denetim kavramı
- md 398 kapsamı ve konusu
- md 399 denetçilerin seçimi, görev sonu ve sözleşme feshi

- md 400 II kontrolör olabilecekler
- md 401 bilgi alma ve ibraz
- md 402 denetim raporu
- md 403 görüş bildiren yazılar
- md 404 sık olmadan doğan sorumluluk düzenlemesi
- md 405 firma ile sorumlu denetçi arasındaki görüş farklılıkları
- md 406 topluluk ilişkilerine yönelik özel denetçilerin denetimi

Muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir. TMSK, KGK dönüşüncü bu yetki de KGK'ya geçmiştir. Finansal tablolar, Türkiye muhasebe standartları, yorumları ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkelere göre düzenlenecektir. Bu standartlar KGK tarafından yayımlanacaktır ve bu standartlar uluslararası uygulamalarla uyumlu olmalıdır.

KGK, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. 6102 sayılı kanunun 88 maddesi değişiklikten önce bu yetkinin kullanılmasında, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde" ifadesi vardı. 6335 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle bu ifade metinden çıkarılmıştır. Bu değişiklik, KOBİ'lerde veya bazı sektörlerde uygulanacak muhasebe standartlarında uluslararası uygulamalardan ayrılma ihtimalini KGK'nun tercihinine bağlı olarak ortaya çıkarabilecektir (Akdoğan ve diğerleri, 2013).

Oysa 6102 sayılı kanunun ilk halinde, siyasi baskıların ve ilgili tarafların etkisi olmaması ve dünya uygulamalarının da Türkiye uygulamalarına aynen yansımaları için özellikle kelimeler özenle seçilerek uluslararası finansal muhasebe standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği durumlarda ancak farklı düzenlemeler yapılabileceği düzenlenmişti. Türkiye muhasebe standartlarının niteliği ve kimler tarafından uygulanacağına ilişkin olarak 88. madde dışında geçici 1. ve 6. maddelerde de düzenleme

bulunmaktadır. Bu maddelerde 6335 sayılı kanunla değişikliğe uğramıştır(Akdoğan ve diğerleri, 2013).

Sermaye işletmelerine yönelik özgür denetim yükümlülüğü getirmekteydi. Fakat 6335 sayılı yeni TTK ile madde 397 fıkraları değiştirilmiş ve kanuna bir dördüncü fıkra eklenmiştir. Bu kanun ile denetime tabi tutulan işletmelerin bakanlar kurulu tarafından denetleneceği eklenmiştir.

1.2.4. Anonim Şirketin ve Şirketler Topluluğunun Finansal Tablolarının Denetimi

İşletmenin ve kurumun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanter, muhasebe ve TMS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim, risk faktörlerinin erken fark edilmesi ve yönetilmesi sebebiyle oluşturulan komitenin yönetim kuruluna verdiği raporlar ve yönetimin yıl bazındaki faaliyet raporlarının denetimidir.

Firma yıllık finansal bilgilerin, denetleme esnasında elde edilen bulguların doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapılan denetim şeklidir. Finansal bilgilerin ve faaliyet raporlarının denetlenmesi kayıt ve kayıtlara dayalı belgeler üzerinden denetlenmesidir. Aynı zamanda denetim yasalara muhasebe standartlarına ve sözleşme hükümlerine dikkat edilip edilmediğini de içermektedir.

Kanunun 398'inci maddesinde denetimin itina ile gerçekleştirilmesi belirtilmiştir. Kanun'un gerekçesinde denetçilik mesleğinin uzmanlığı gerektirdiği, uzmanlığın en son yenilikleri kapsayan, bilgiyi, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve mesleki etik kuralları ile ulusal ve uluslararası denetim standartlarını içerdii, açıklanmıştır.

Denetlemenin yapılabilmesi için dört farklı nizam bulunmaktadır. Bunlar; firma açısından finansal tablo ile rapor sonuçlarının uyumu, denetim sonrası bulgu sonuçlarının birbiri ile uyumu ve risklerin isabetle ifade edilip edilmediğidir. Bu nizamlar denetimin içerisinde olan şartlardandır. (md. 398).

Risklere gösterim denetim veya denetim raporunun görevlerinden değildir. buradaki ifade yıllık rapor sonuçlarında risklerin anlaşılır olup olmadığının ve 378

kapsamında mekanizmanın devam edip edilmediğinin incelenmesidir. Md 378 belirtildiği üzere borsada bulunan firmalarda pay senetleri, firmaların varlığının devamı ve gelişimini tehlikeye sokacak nedenlerin erkenden teşhisi, bunun için alınan önlemlerin uygulanmasında uygun kişilerin görev alması ve sistemin çalışmasını yükümlü kılmıştır. (Deloitte, 2010)

1.2.5. Denetim Raporu

Çalışmanın sonunda denetim ifadelerinin belirtildiği bir yazılı metin hazırlanır. İlgili gruplara görüşlerinin bildirildiği en önemli araçlardan biridir. Özetle, denetim standartlarına uygun olarak yürütülen, finansal tabloların firmanın durumunu yansıtır yansıtmadığını açıklayan bir rapordur.

Söz konusu bu denetim raporunun çeşitli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler ise şu şekildedir.

- Firmanın durumunu yansıtacak özellikte olmalıdır.
- Şeffaf ve sade ifadeyle yazılmalı.
- Denetim sürecini ve sonuçlarını yansıtmalı,
- Doğru ve gerçek bilgiler olmalı,
- Önceden belirlenmiş standartları kapsamalı,
- Yönetmeliğe uygun vaziyette ve zamanında sunulmalıdır.

Yeni TTK'da denetçinin denetim faaliyetleri sonunda düzenlemesi gereken raporların neler olduğu belirtilmektedir. Buna göre, üç çeşit denetim raporu düzenlenebilmektedir. Bu raporlar; şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu, Yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu, Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin uygulamalarına ilişkin denetim raporu olarak sınıflandırılmaktadır.

Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetçileri, yukarıda sayılan denetim raporlarının üçünü de düzenlemek zorundadır. Pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerin denetçilerinin ise ilk iki raporu düzenlemeleri zorunlu olup, üçüncü

raporu ancak riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin komite şirkette kurulu bulunması durumunda düzenlemeleri gerektirmektedir (TTK, m. 378/1).

1.2.6. Görüş Yazıları

Şirketin finansal ölçülerini ve faaliyet alanlarının iyi veya kötü şekilde olması denetçiyi alakalı değildir. (Çaldağ, 2007: 66) denetim faaliyetleri esnasında, rapor sonuçlarında dört farklı türde fikirler ortaya çıkabilir. Bu fikir türleri; olumlu fikir, olumsuz fikir, şartlı fikir ve fikir belirtmekten kaçınma şeklinde sıralanır.

Bunlar;

1. Olumlu Görüş
2. Sınırlı Olumlu Görüş
3. Olumsuz Görüş
4. Görüş Bildirmekten Kaçınmadır.

1.2.6.1. Olumlu Görüş

Denetim firmasının finansal bilgilerin muhasebe ilkeleri ile yönetmeliklere uygunluğu, verilerin doğru ve güvenilir olduğunun tespit edilmesi durumunda oluşacak görüş olumlu görüş niteliğindedir. Olumlu görüş bir denetim yazılabilmesinin en önemli koşulu firmanın faaliyetleri ve denetim sürçleriyle herhangi bir eksiklik veya aksaklığın olmamış olmasıdır.

1.2.6.2. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

Denetim sonucunda, işletmenin genel faaliyet sonuçları değerlendirildiğinde bir veya birkaç noktada tespit edilen eksiklikler denetçinin olumlu görüşünü etkilemeyecek düzeyde ise belirtilecek olan görüş şartlı görüştür. Sınırlı olan görüş yazısı ise olumlu bir yazı türüdür. Şayet temel hataların dışında dayanak belgeleri sahte değilse, envanterlerde oynamalar yapılmamışsa, tahsil/tahakkuk ilkesi uygulamalardan ve ıskontolardan çıkan hatalar sonucu bile olumlu görüş olarak verilebilir.

1.2.6.3. Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin uygun gördüğü durumlarda olumsuz fikirlere neden olan bilgileri kısaca belirtebilir. Denetimde bulunan firmanın finansal tablolarının, mali durumu, değişiklikleri, faaliyet sonuçlarını yönetmeliği yansıtmaması durumunda denetçi olumsuzlukta bulunabilir. Görüşlerini denetim raporunun doğrudan görüş bölümünde ifadelerini belirtebilir.

Görüş bildirmekten kaçınma işleminde şayet denetçi gerekli bilgileri toplayamamış ve firma iç ve dış faktörlerden dolayı da çalışmalarını engellenmiş ise yargıya ulaşamayacağından dolayı görüş bildirmekten kaçınan bir denetim raporu hazırlamalıdır. Olumsuz görüşte, firmanın denetimi sonrası görülen eksiklik ve aksaklıklar somut olarak belirlendiğinde, görüş bildirmekten kaçınmada belirsizlikler mevcuttur.

Firmanın denetiminde gerekli tüm ölçütleri kullandığı halde ortada somut veriler mevcut değilse, sınırlama, engelleme ve belirsizliklerle karşılaşılıyorsa görüş bildirmekten kaçınması gerekmektedir.

İşletme ve denetçiler arasındaki farklılıkların olması durumunda işletme yönetiminin veyahut denetçinin talebi doğrultusunda asliye ticaret mahkemesine başvuruda bulunabilir. Mahkeme dosya üzerinde kararlarını verir. Mahkeme sonucunda alınacak bu kararlar kesin olarak bir hüküm kazanmaktadır. Kanunun madde 405’de belirtildiği üzere denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla bu hükme yer verilmektedir.

1.2.7. Özel Denetim

Şirket pay sahipleri her sene finansal tablo, rapor ve firmanın durumu hakkında bilgi alma ve denetim isteme hakkı bulunmaktadır. Giderleri firmaya ait olmak üzere geliri tablosunu ve bilançonun bir nüshasını isteme hakkına sahiptir. (TTK 437 md.)

Yeni TTK kanununda özel denetimin tanımına yer verilmiştir. Kanuna göre özel denetim, halka ilk defa açılacak şirketler, birleşme, bölünme, devir veya tasfiye gibi işlem ya da süreçlerde finansal tabloların bağımsız denetim esasları doğrultusunda denetlenmesidir. (6102 TTK mad.438/1).

Özel denetim, pay sahibinin haklarını kullanabilmesi açısından gerekli olan belirli olayları aydınlatmak amacıyla, bir ya da daha fazla pay sahibinin istemi üzerine gerçekleştirilen ve periyodik olmayan denetim şeklinde tanımlanabilir (Güven, 2011, 2-3). Şirket açısından özel denetim, bağımsız ve tarafsız bir denetçinin, düzenli olarak yapılan denetimlerde hiç incelenmemiş ya da sadece kısmen veya üstünkörü incelenmiş konuları ele aldığı bir soruşturmadır. Bu inceleme, amaca yararlı bir süre içinde, belli bir usule göre ve şirket idaresi ile ilgili belirli konularla sınırlı olarak yapılır. Pay sahibi açısından özel denetim, şirketin ne kendiliğinden ne talep üzerine temin ettiği, ancak pay sahibinin haklarını bilinçli olarak kullanması için gerekli olan bilgileri temin etmesine hizmet eder.

Özel denetimin belirli olaylarla sınırlı olması, pay sahiplerinin, talebin kabul edilmesi ve denetimin gerçekleşmesi yolunda aşmaları gereken diğer bir güçlüktür. Şöyle ki; pay sahiplerinin, şirket yönetimi hakkında, hangi olayların incelenmesi gerektiğini açıkça belirleyebilecek kadar fikir sahibi olmaları pey kolay değildir. Zaten pay sahiplerinin özel denetim talep ettikleri bilgileri temin etme konusunda çoğunlukla isteksiz davranmaları veya eksik ya da yetersiz bilgi vermeleridir. Bu anlamda, belirli olaylar kavramının çok dar yorumlanmaması ve denetçiye, olayların içeriğini ve aralarındaki ilişkileri ortaya koyma imkânının tanınması gerekir.

1.2.8. İşlem Denetimi

Yeni TTK'da işlem denetimleri ayrıca denetçi tarafından bizzat kontrol hükmü getirilmiştir. Bu denetimler işlem denetim altında, birleşme, bölünme, tür değiştirme, şirketin kuruluşu, sermaye arttırmaları, azaltılması, menkul kıymet ihracı gibi işlemler bizzat denetçi tarafından denetlenir (TTK, md. 148, 170, 187,351, 458 473)

İşlem denetimi yapabilmek için denetçi olma vasıflarını taşımalıdır. Belirtilen maddelerde işlem yapılabilmesi için işletme yönetimi ve müdürü tarafından denetçi seçimi yapılır. İşletmenin kuruluş aşamasında ise ortak kurucular tarafından seçim yapılır. Diğer durumlarda ise asliye ticaret mahkemesi ve genel kurur tarafından seçilmektedir.

1.2.9. Denetçi Olabilecekler ve İlgili Şirkette Denetçi Olamayacaklar

Tarafsız yani bağımsız denetim kamu hizmeti niteliğindedir. Tarafsız denetim meslek niteliğinde olup, avukatlık, doktorluk gibi diğer meslek gruplarından ayrılan en önemli farkı, müşterinin çıkarlarını değil, toplum çıkarlarını gözetmesidir. Denetim

raporuna güvenin olmadığı durumlarda hizmetin değerini düşürmektedir. Bu durumda denetime duyulan güven ve ihtiyaç da zamanla düşmektedir. (Altaş, 2012: 138).

Şirketlerdeki denetim organını kaldırarak yerine bağımsız denetim kuruluşunu veya bağımsız denetçiyi ikame eden yeni TTK, denetçinin bağımsızlık niteliğinin korunmasına özel önem vererek “denetçi olabilecekler” başlıklı maddesinde denetçilerin sahip olması gereken niteliklerin nelerden ibaret olduğunu açık bir şekilde belirtmektedir (Deryal ve Durgut, 2009: 48).

Buna göre denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilmektedir (TTK, m. 400/1).

1.2.10. Denetçinin Seçimi, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi

Bağımsız denetçinin seçimi ve atanması konusunda üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlar; şirket genel kurulu tarafından seçilme, şirket yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanmadır. Bu görevlendirme yöntemlerinden şirket genel kurulu tarafından seçilme asıl yöntemi oluştururken, yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanma istisnai hallerde uygulanmaktadır.

Denetçi, esas olarak şirket genel kurulu tarafından seçilmektedir. Şirketler topluluğunda ise, ana şirketin genel kurulu tarafından topluluk denetçisi seçilmektedir (TTK, m.399/1). Topluluk denetçisinin seçilmediği hallerde ise, konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, topluluk şirketinin de denetçisi olarak kabul edilmektedir (TTK, m. 399/3).

Denetçilerin her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi zorunludur. Bu nedenle denetçi seçiminin, her faaliyet döneminin ilk üç ayı içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak ilk uygulama yılı olan 2013 yılı için bu seçimin 1 Mart 2013 tarihine kadar yapılması zorunludur. Buna göre, eski TTK kapsamında seçilmiş olan murakıpların görevleri, yeni TTK’ya göre bağımsız denetçinin seçilmesiyle birlikte sona ermektedir. 2013 yılı için bağımsız denetçinin en geç 1 Mart 2013 tarihine kadar seçilmesi

zorunluluğu dikkate alındığında, eski TTK uyarınca görev yapan murakıpların görevleri 1 Mart 2013 tarihi itibariyle sona ermiştir.

Genel kurul tarafından yapılan denetçi seçiminden sonra, yönetim kurulu gecikmeye mahal vermeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirerek, TTSG ile şirketin internet sitesinde ilan etmesi gereklidir (TTK, m. 399/1)

Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi sonucu denetleme görevinden çekilmesi iki halde mümkündür. Bunlardan biri, haklı bir nedenin var olması, diğeri de kendisine karşı görevden alınma davası açılmış olmasıdır. Buna göre, denetçi denetim sözleşmesini sadece haklı bir neden veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda feshedebilmektedir.

Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirket tarafından sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma halleri haklı neden olarak sayılmamaktadır. (TTK, m. 399/8).

Haklı nedenler; çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi ve denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesi şeklinde olabilmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 648).

1.2.11. Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçi ve özel denetçinin sorumluluk hallerini, hukuki ve cezai nitelikte olmak üzere iki sınıfta incelemek mümkündür. Yeni TTK'nın 554'üncü maddesine göre, YMM ve SMMM'lerin oluşturduğu bağımsız denetçiler ile diğer uzman kişilerden oluşan özel denetçilerin, denetim görevini yerine getirdikleri süre içerisinde meydana gelen zararlardan dolayı birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. Kanun maddesinde sorumluluk iki ayrı şekilde verilmiştir. Genel sorumluluk ve sır saklamadan doğan sorumluluk şeklindedir. Aynı sorumluluk şekli hem işlem hemde özel denetçiler içinde geçerlidir.

Düzenlemeye göre, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını denetleyen bağımsız denetçiler ile herhangi bir şirket işlem ve kararını denetleyen özel denetçilerin, kanuni görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareket etmeleri durumunda, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlulukları doğmaktadır (Yıldırım, 2011: 50).

Denetçi ve özel denetçilerin sorumlulukları, esas olarak yeni TTK'nın 554'üncü maddesinde düzenlenmekle birlikte, bu maddeden ayrı olarak TTK'nın 404'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçi ve özel denetçi ile bunların yardımcıların ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, denetim görevini yürütürken dürüst olma, tarafsız davranma ve sır saklama yükümlülükleri bulunmaktadır.

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması durumunda ise, sır saklama yükümlülüğü bu şirketin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve şirket çalışanlarını da kapsamaktadır (TTK, m. 404/3).

Dolayısıyla, denetçi ve özel denetçi ile diğer adı geçen kişiler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri denetlemeyle ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamamaktadır. Kasten veya ihmal ile bu yükümlülükleri ihlal edenlerin şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlulukları bulunmaktadır (TTK, m. 404/1).

Bahsedilen sorumluluk halleri, dürüstlüğün, tarafsızlığın ve sır saklama yükümlülüğünün ihlaliyle ortaya çıkmaktadır. Sır saklama yükümlülüğüne aykırılık için işletme sırlarının denetim faaliyeti gerçekleştirilirken öğrenilmiş ve kullanılmış olması gerekmektedir. Buradaki kullanma, bilgilerin üçüncü kişilere aktararak paylaşılması anlamına gelmektedir. Sorumluluk için sırrın kullanılması sonucunda bir yarar elde edilmiş olması şart değildir. Ayrıca herkes tarafından bilinen olgular, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsa dahi, sır saklama yükümlülüğü kapsamına girmemektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 660).

BÖLÜM 2. KALİTE KONTROL STANDARDINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1. Kalite Kontrol Standardının Denetimdeki Sorumluluğu

Kalite kontrol standardı bağımsız denetimin can kurtaranı pozisyonundadır. Bağımsız denetim kapsamında yapılan denetimi bir apartmana benzetebiliriz. Bu apartmanın ilk katında işletmeyi tanımak açısından genel bilgiler, ikinci katında yapılan denetim kapsamında tutulan kayıtlar, üçüncü katında da bu bilgilerin raporlanması yer almaktadır. Bağımsız denetim kapsamında yapılan kalite kontrol standardı ise bu binanın can kurtaranı olan yangın merdiveni gibidir. Yangın merdiveni olmayan bir apartman oluşabilecek muhtemel bir yangında binada yaşayanlar için büyük bir tehlike oluşturacağı gibi apartman sakinleri de bir yangında itfaiye gelene kadar başına gelebilecek her türlü tehlikelere karşı korunmasız kalmaktadır. Kalite kontrol standardı sürekli işleyen bir süreçtir ve bu yangından apartman sakinlerinin çıkabilmesi için apartmanın her katında bir çıkışı yani denetimin bütün aşamalarında mutlaka bulunması gerekir. Bu nedenle denetimde kalite kontrol standardı yapılan denetimin olmazsa olmazlarından.

Bir denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetim yapabilmesi için öncelikle standartlara uygun gerekli altyapıyı oluşturmaları gerekmektedir (Akdoğan ve diğerleri, 2013). Bağımsız denetim kuruluşları alt yapı oluştururken kalite kontrol standardına başvurur. Kalite Kontrol Standardı Denetim şirketleri personelinin mesleki standartları uymasını ve denetçileri tarafından yayınlanan raporların uluslararası denetim standartlarına uygun olmasını sağlamaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim bir süreçtir. Bu sürecin doğru işleyip işlemediğini, kalitesini ve tarafsız bir biçimde değerlendirmesini sağlamada kalite kontrol standardından geçer. Bu değerlendirme süreci içerisinde kalite kontrol standardının temel görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Denetim firmalarının; denetimle ilgili hizmet türlerine ilişkin kalite kontrol sistemleriyle alakalı sorumluluklarını düzenler.

2. Yapılmış olan denetimi kalitesine yönelik gözden geçirme sürecine rehberlik eder.

3. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar doğrultusunda raporunun oluşturulması ve tarafsız olarak tasarlamasını sağlar.

2.2. Denetim Riski

Denetim hedef kullanıcıların finansal tabloları duyduğu güven seviyesini artırmak amacıyla yapılan bir faaliyettir. Bu güven derecesinin önemine yönelik finansal bilgilerin dikkate alınması yani tabloların uygulanabilirliği ile rapor çerçevesinde olup olmadığı konusunda görüş bildirebilir. Finansal bilgilerin denetçinin kontrolü sonrası uygun bulunmayan raporlar hakkında denetim görüşünde bulunması ise denetim riskidir. Amaçlar arasında denetim riskini denetçinin kabul edilebilir seviye getirmektir. Denetçinin sunacağı rapora göre oluşabilecek riskler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

2.2.1. Yanlışlık Riski

İlgili finansal raporlama çerçevesine göre bir tablolarda yer alan tutarın gruplandırması ve sunum ile arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata hilelerden oluşmaktadır.

2.2.2. Önemli Yanlışlık Riski

Denetimler öncesi finansal ölçütlerin yanlışlık içermesidir. Bu önemli yanlışlık riski üç kategori unsurundan oluşmaktadır.

i) Doğal Risk:

Muhasebe işleminin bakiyesinin kontrolü olmadan sunumunun önemli bir yanlışlığının belirtildiği durumdur.

ii) Kontrol Riski:

Firmanın iç kontrol modelinin bir muhasebe kayıtlarının bakiyesinin ve sunumdan kaynaklı bir yanlışlığı önlememesi veya ortaya çıkartamaması riskidir.

iii) Ortaya Çıkartma Riski:

Denetim risklerinin kabul edilebilir derecede sunabilmek için yapılan yöntem ve uygulamaların var olan ve tek başına veyahut diğer eksikliklerle beraber önemli olabilecek bir yanlışlığı ortaya çıkartmaması riskidir.

2.3. Risk Odaklı Denetim

İki çeşit denetim yöntemi vardır. Bunlardan biri klasik denetimdir. Klasik denetim; mali tablolar ve önemli kalemleri incelemek, işletmeye bu çerçevede tanımak ve muhasebe ile ilgili risklere odaklanmayı içerir. Diğer bir denetim yöntemi ise risk odaklı denetimdir. Risk odaklı denetim ; muhasebe riskinin yanı sıra işletme risklerini de dikkate alır. Önce riskleri tanımlayarak denetim tekniği oluşturulur. Risk odaklı denetim aşamaları aşağıdaki gibidir.

- a) Risk Değerlendirme Süreci
- b) Değerlendirilmiş Riske Karşı Verme Süreci
- c) Rapor Süreci

Uluslararası denetim standartları bu aşamaları uygun olarak hazırlanmıştır.

Risk Değerlendirme aşamaları aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir;

- Risklerin Belirlenmesi
- Yönetim ve Diğer kişilerin Sorgulanması
- Analitik Prosedürler
- Gözlem ve İnceleme

2.3.1. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetimde değerlendirme prosedürlerine geçilmeden önce ilk aşamada risklerin neler olduğunun belirlenmesidir. Finansal tablolarda önemli yanlışlara neden olabilecek olayların neler olduğunu ve nereden kaynaklandığını açıklamak gerekmektedir.

Ortaya çıkan iki çeşit risk türü vardır.

- İşletme Riski

- Hile Riski

2.3.1.1. İşletme Riski

İşletme riski; finansal tabloların içerdiği önemli yanlışlık riskinden daha geniş bir anlama sahiptir. İşletme riski anlamlı koşullar, olaylar, durumlar, eylemler veya eylemsizlikler sonucu ortaya çıkıp işletmenin hedeflerine ulaşmaması veya stratejilerini yürütememesi olasılığını doğurabilir. İşletme riskleri değişikliklerden karmaşıklıktan veya gereksinimlerin doğru tamamlanmasından doğan başarısızlıkları içerebilir.

2.3.1.2. Hile Riski

Hile riski; hile yapılması için bir dürtü veya baskı yapmaya fırsat sağlayan olaylar veya koşullarla ilgilidir. Denetçi işletmeyi ve hile riski unsurlarını tanımaları önemli yanlışlık işlerini tanımlama olasılığını artırır. Ancak denetçinin olası işletme risklerinin tümünü tanıma ve değerlendirme gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

2.3.2. Yönetim ve Diğer Kişilerin Sorgulanması

Sorgulama prosedürü denetçi tarafından önemli yanlışlık risklerini belirlemeye yardımcı olan diğer risk değerlendirme prosedürleri ile bağlantılı olarak kullanılmaktadır. Sorgulama ile farklı bir bakış açısı ve gözden kaçabilecek önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde faydalı olabilecek ek bilgiler sağlanabilir.

2.3.3. Analitik Prosedürler

Analitik prosedürler finansal tablolar ile denetimler üzerinde etki eden görüşlerin belirlenmesine yardımcı olur. Aynı zamanda risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılmaktadır. Bunların dışında kanıt bulma, denetim sonunda tekrardan bir gözden geçirme çalışmalarında olduğu gibi denetim diğer aşamalarında da kullanılmaktadır.

2.3.4. Gözlem ve inceleme

Gözlem ve inceleme prosedürleri yönetimle ve diğer kişilerle yapılan sorgulamaları destekler. İşletme ve işletmenin çevresi hakkında ekstra bilgi sağlar.

2.4. Değerlendirilmiş Riske Karşılık Verme

Değerlendirme sonrası önemli yanlışlık işlerine karşı uygun faaliyetleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtları denetçinin amaçlarındandır. Bu bağlamda denetçinin uygun bir kanıtı elde etmek için başvuracağı yöntem türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kontrol Testleri
- Maddi Doğrulama Prosedürü
- Müteakip denetim Prosedürleri

2.4.1. Kontrol Testleri

Önemli yanlışlıkları önlemede veya ispat edilip düzeltme esnasındaki etkinliğini değerlendirmek üzere oluşturulmuş denetim yöntemidir. İşleyiş süreciyle ilgili, denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla yapılan kontrol testlerinin tasarlanması ve uygulanmasıdır.

2.4.2. Maddi Doğrulama Prosedürü

Önemli yanlışlıkları belirlemek için oluşturulan bir denetim yöntemidir. Yönetim beyanı düzeyindedir. Değerlendirilmiş tarafsız şekilde denetçi her bir işlemler için maddi doğrulama profillerini geliştirir ve uygular.

2.4.3. Mütakip Denetim Prosedürleri

Risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürleridir. Toplam denetim riski denetçinin kabul etmeye hazır olduğunu risk düzeyidir. Bu risk düzeyi aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{Denetim Riski} = \text{Bulgu Riski} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Tespit Riski}$$

2.5. Raporlama

Son adımlardan biri de denetim delillerinin değerlendirilmesi, tespit edilen yanlışlıkların tesirlerinin dikkate alınmasına yönelik ifade edilmiş bir denetim raporunun sunulmasıdır.

Raporlama aşamasında denetçi ilk önce elde edilen kanıtları değerlendirir daha sonra denetim raporunu hazırlar. Denetim kanıtlarını değerlendirirken faaliyette bulunulan denetim işletmesinin yöntemlerine uygun olup olmadığına bakar. Denetim şirketlerinin hepsinde olması gereken denetim yöntemi gereği ilgili denetim faaliyetlerini denetim sözleşmesinin kalite kontrolünü gözden geçirilmesi yönünden incelenip incelenmediğine bakar.

2.6. Denetimde Kalite Kontrol Standardı

Bağımsız denetim standartlarındaki yayımlama çerçevesinde 660 sayılı kanun hükmünde kararnameyi ve uluslararası standartları referans alarak referans stratejisini belirlemiştir. Bu hüküm ise 6102 TTK'da kabul görmüştür. Yönetmelikte b ağımsız denetim standartları, 660 sayılı yönetmelikte bilgi sistemi ve bağımsız denetim alanındaki uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, KK (Kalite Kontrol) ve denetim standartlarını alan düzenlemeler ile ifade edilmiştir. (KKS 1 Türkiye Denetim Standartları 2013)

Denetim firmaları ile denetçilerin faaliyetlerini doğru ve kaliteli denetimler yapabilecekleri şekilde yürüteceği hükme bağlanmış olup, bu çerçevede KGK; denetçiler ile denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerini kurmalarını, KKS karşılık gelen herhangi bir düzenlemelerin bulunmadığını ve Bağımsız denetim standartlarının bir parçası olan uluslararası kalite kontrol standardı 1 ile uyumlu yönetmelikleri kazandırmayı amaçlamaktadır.

2.6.1. Kalite Kavramı

Kalitenin tanımı, bir şeylerin amaçlarına ulaşmak için yapılan en uygun mükemmellik derecesidir. Farklı bir anlamda ise mal ve hizmet kalitelerine uygunluk neticesi müşteri memnuniyetinin sağlanması durumudur.

Kaliteden söz etmek, kalitenin geliştirilmesi ve tedarik edilmesi için çok sayıda

yöntemlerden bahsedilmiştir. Bu yöntemler, güvence, geliştirme, kalite kontrol ve topluca kalite yönetimi olarak bilinmektedir. Bu bağlamda kalite bir süreç zinciri ile edilmektedir. (Uzay 2009)

2.6.2. Muhasebe Denetiminde Kalite

Bağımsız denetiminin en önemli özelliklerinden biri de müşterinin çıkarlarına yönelik değil, toplumdaki finansal raporları gözönünde bulundurarak ilgili kesimlerin çıkarlarını ön planda tutmasıdır. Bu kesimler raporlara güvenmedikleri durumda uygulamada denetim hizmetinin değerini azaltır. Buna paralel olarak da denetime duyulan ihtiyaç ve talep de her geçen gün düşer. (Güredin, 1997).

Denetim kalitesi, denetimler sonrasında verilen kararların güvenilirliğidir. Bu kararların doğruluğu verilen bilgilerin şeffaflığı ile yakından alakalıdır. Bu da ancak sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ile mümkündür. Verilen hizmetin kalitesine olan güvenin artması, meslektekilerin standartlara uygun davranmalarının sonucudur. (Ülkü Ergün, 1999).

2.7. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

Firmanın itibarı ve risklerini yönetmek için denetim firmalarının kalite kontrolleri önem arz etmektedir. Denetim firmaları her daim kendilerini geliştirmek zorundadır. (Nick Fraser, 2006).

İşletmelerdeki sistemin devamlılığı için kalite kontrol sistemlerinin kurulması gerekmektedir. Bu bağlamda denetim firmaları aşağıdaki kriterleri dikkate alan uygulama ve yöntemleri için KKS kurmalıdır.

- a) Kaliteye yönelik liderlik görevleri,
- b) Konuyla ilgili etik kararları
- c) Müşteri ve denetim sözleşmelerinin kabulü ve bunların devamı
- d) İnsan kaynakları

- e) Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi
- f) İzleme

2.7.1. Denetim Firması Nezdinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Küreselleşen ekonomik yapı nedeniyle rekabet şartları giderek ağırlaşmaktadır. Bu sebeple insan faktörünü en iyi kullanan işletmeler veya kurumlar rakiplerinin önüne geçmektedirler. Rakiplerinden ileride olmak isteyen şirketler açısından da nitelikli insan gücü bu hedefe ulaşmanın en önemli unsurudur.

Belirlenen hedeflere ulaşabilmek ancak vasıflı liderler ile gerçekleşebilir. Her lider bir yönetici olabilir fakat her yönetici bir lider olamaz bu sebeple iki tanımı birbirinden ayırmamız gerekmektedir. Yöneticilik belirli amaçlarla ulaşmak için başkaları vasıtasıyla iş gören kişidir. Liderlik ise ortak amaçlar için birleşen insanları, amaçları gerçekleştirmek için güdüme ve etkileme süreci ve sanatıdır. Yöneticiler işleri doğru yapanlar liderler ise doğru işleri yapanlardır.

Kalite kontrol standardında da özellikle yöneticilik kavramı üzerinde değil liderlik kavramı üzerinde durulmuştur. Bu sebeple denetim şirketleri personellerini yönetici olarak değil, bir lider olarak yetiştirmelidir.

Denetim şirketlerinin liderlikle ilgili sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. Kalite kontrol sistemi işleyişinden sorumlu olacak yöneticinin yeterli ve uygun deneyime ve beceriye sahip olmasını sağlayacak politikaların oluşturulması.

2. Denetim şirketi yönetici konumundaki kişinin gerekli deneyim ve beceriye sahip olacak kişi ve kişilerin uygulayacakları politikalarına zemin hazırlamalarına yardımcı olur.

3. Denetim firmasının kaliteyi ve kurumsal kültürün teşvikine yönelik uygulanan yöntem ve uygulamaları oluşturmalıdır. Bu uygulamaların denetim firmasındaki genel müdürü ile yönetim kurulunun KKS ilişkin sorumluluğu üstlenmelerini amaç kılmaktadır.

4. Kurum içi kültürü liderliğin sergilemiş olduğu örnek tutum ve davranışlar sonucu etki etmektedir. Kalite kültürünün geliştirilmesi için, çalışmaların mevzuata uygun

şekilde yapılması ve raporların uygun şekilde düzenlenmesine bağlıdır.

5. Yönetim tarafından belirlenen iş stratejilerinde kaliteyi ön planda tutmak gerekir. Kurum içi kültürde kalite son derece önemli bir özelliktir. Kurum içi kültürün geliştirilmesinde gerekli koşulları içermektedir. Bu koşullar, çalışanlara ilişkin performans konularına değinen yöntem ve uygulamalarında denetim firmasının kaliteyi üstün gösterecek şekilde oluşması birinci koşuldur. İkinci koşulda Kaliteye zarar vermeyecek şekilde yönetiminin sorumluluklarının belirlenmesi ve bu politika ve prosedürlerin geliştirilmesinde de yeterli kaynağın sağlanması koşulları yer almaktadır. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013).

2.7.2. İlgili Etik Hükümler

Denetçilerin sağlamak zorunda olduğu etik hükümler 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun 50 nci maddesi hükmüne dayalı olarak, 9/10/2007 tarihli 26675 sayılı yönetmelikle Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki faaliyetleri hakkında uyacakları etik hükümler belirlenmiştir.

Aynı meslekte bulunan bireylerin özelliklerinden biri kamu yararına hareket etme sorumluluğunun olmasıdır. Sorumluluğu yerine getirebilmek için aynı meslekte bulunan bireylerin yönetmelikle getirilen hükümleri uyması gerekir. Bu bağlamda etik hususlar üç bölümden oluşur.

2.7.2.1. Kavramsal Çerçeve

Aynı meslek grubunda bulunan bireylerin içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelere uymakla bir takım tehditlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda tehdit unsuru olan tüm durumları saptamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışlarını belirleyebilmek mümkün olmamaktadır. Ayrıca ilişkilerdeki yapılarının sürekli değişim göstermesi sonucu yeni tehditlerin çıkmasına sebep olabilir. Bundan ötürü meslek gurubunun temel etik ilkeleri uymaya yönelik tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirmesi gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararınadır.

2.7.2.2. Tehditler

Genel olarak 3568 sayılı kanunda belirtilen tehditler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

a) Kişisel Çıkar Tehdidi

Bireyin kendisinin veyahut yakın ailesinden bir üyenin finansal değerler ile çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek kişisel çıkar tehditleridir.

b) Yeniden Değerlendirme Tehdidi

Önceden verilmiş kararların, bu karar neticesinde sorumlu olan meslek bireyi tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşabilecek tehdittir.

c) Taraf Tutma Tehdidi

Meslek bireyinin bir durumda tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya getirmesiyle oluşan tehdittir.

ç) Yakınlık Tehditleri

Üçüncü kişilerle kurulan ilişkiler neticesinde meslek bireyinin bu kişilere yönelik çıkarlarına uygun davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehdittir.

d) Yıldırma Amaçlı Tehditler

Meslek bireyinin gerçek tehditler vasıtasıyla tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması şeklindedir.

Bu tür tehditleri ortadan kaldırmayı veya kabul edilebilir bir düzeye indirmeyi sağlayan önlemler iki grupta incelenebilir.

a) Yönetmelik ile oluşturulabilecek önlemlerdir. Bu önlemler mesleki eğitim, mesleki standart izleme ve disiplin prosedürlerini içerir.

b) İş çevresinden ve etik kurallardan elde edilebilecek olan yöntemlerdir.

Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin ilgili etik hükümlere uyma hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürleri

uygularken en önemli unsur kamu yararına da hizmet verileceği için topluma karşı sorumluluk duygusunun gelişmiş olması gerekmektedir. Bu gelişimi sağlayacak olan da denetim şirketinin uygulayacağı etik anlayış olacaktır. Etik Kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranışı içerir.

a) Dürüstlük

Dürüstlük, insanlık onurunun ve sağlıklı toplum yapısının vazgeçilmez unsurlarından birisi, manevi bir yükümlülüktür. Dürüstlük meslek mensupları açısından vazgeçilemez bir nitelik olmalıdır. Çünkü kamu hizmeti yapan herkesin yaptığı iş ve işlemlerin sonucundan kamu olumlu veya olumsuz etkilenmektedir. Bu nitelik muhasebe meslek mensubunun kişiliği ve karakterinin gelişimi ile paralellik arz etmektedir (Özkaya, 2008: 40).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan meslek ahlakı ile ilgili mecburi meslek kararı dürüst olmayan davranışlar başlığı altında madde 16'da "Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar" denilmiştir. Bu getirilen kısıtlama ile dürüstlüğün meslek ahlakı ve etiği açısından ne kadar önemli bir yerinin olduğunun belirteci (Uyar, 2005: 2).

b) Tarafsızlık

Tarafsızlık ilkesi, aynı meslek grubun bireyleriyle birlikte olmak, çıkar çatışmalarında bulunmamak, mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu şeklinde tanımlanabilir. Kararlarında olumsuzluk yönünde etkileyebilecek durumlar içerisine girebilir. Bu tür durumlar da tehditleri tanımlamak öngörmek her zaman mümkün olmamaktadır. Özetle meslek grubu üyelerinin tarafsızlıklarını etki altında bulunduracak ortamda kaçınmaları gerekmektedir. (md. 8-9)

Muhasebe departmanlarında üretilen bilgilerden dolayı ve dolaysız olarak etkilenen tarafların artması ve büyümesi muhasebe mesleğinin tarafsızlığının önemini arttırmaktadır. Dünyada sermaye piyasalarının büyümesi ve ülkelerin ekonomilerine ciddi bir sermaye girişi sağlaması neticesinde ülkemizde de sermaye piyasasının gelişmesine neden olmuş ve bundan dolayı şirketlerle ilgilenenlerin sayısında artış meydana gelmiştir.

Kanunun amacı çerçevesinde meslek mensubu menfaat çatışmasına girmeden, tarafsız bir tutum takınmalı ve buna uygun bilgiler üretmelidir. Ancak meslek mensubu müşterileri ile kamu menfaatleri arasında karar vermede ciddi sorunlar yaşamaktadır. Meslek mensubu müşterisinin menfaatlerini dikkate almadığında rekabet şartları ağırlaşacak ve müşterisini kaybedecek; kamunun menfaatini dikkate almazsa da devlet tarafından cezalandırılacaktır. Bu bağlamda meslek mensupları ilgili kişiler ve kuruluşlar arasında sağlıklı muvazene unsuru olmak durumundadır (Uyar, 2005; 2).

c) Mesleki Yeterlik ve Özen

Müşterilere ve işverenlere kaliteli bir hizmet sunmak adına mesleğinde bilgi ve beceri düzeyinde olmalıdır. Bu bağlamda hizmet sunarken teknik mesleki standartlara uygun olarak özenli davranılmalıdır. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ise mesleki yeterlilik madde 10'da iki şekilde ele alınmıştır.

i) Mesleki Yeterlilik Elde Edilmesi

Kanunda belirtilen meslek giriş şartlarının sağlanmasıyla mesleki yeterlilik elde edilmiş olmaktadır.

ii) Mesleki Yeterliliğin Korunması

Mesleki konuların sürekli takip edilmesi gerekmektedir. mesleki eğitim programlarında meslek bireylerinin mesleki çevrelerinde etkin olarak faaliyette bulunmasına katkı sağlar. Meslek bireyi kendi otoritesi altında personellerde uygun mesleki eğitim almalarını ve gözetim altına tutmaları sağlar.

Aynı meslek grubundakilerin mesleki uygulamalarını yerine getirirken teknik ve standartlara uygun olarak, özenli davranmalıdır. (Yönetmelik 2007: md. 11)

ç) Sır Saklamak

Aynı meslek grubu içerisinde bulunan bireylerin müşteri ve işverenle ilgili edinmiş olduğu bilgilerin gizliliğine yönelik sorumluluğunu yüklenir. Bu ilke doğrultusunda meslek grubunun yasal veya mesleki bir açıklama yetkisi olmadıkça, mesleki ilişkisi sonucu elde edilen bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması gerekir.

Mesleki iletişimi sonucunda elde etmiş olduğu bilgileri kişisel çıkarları uğruna veyahut üçüncü kişiler yararına kullanmaması gerekir. Meslek grubunun gizliliğine yönelik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile çalışma ilişkisi sona erdiği zaman bile devam etmelidir. Görevli olan sorumlu kendi kontrolü altında çalışanlarına ve tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek çalışanlarının gizlilik ilkesine gereklerini saygı göstermelerini sağlamakla sorumludur.

3568 sayılı kanunun 43 maddesinde belirtildiği üzere meslek çalışanlarının işleri dolayısıyla öğrenmiş olduklarını ifşa edemeyecekleri belirtilmiş ve suç teşkil eden hallerin yetkii mercilere duyurulması mecburiyeti getirilmiştir.

Sır saklama özellikle aynı meslek grubunda çalışanların ayrılmış olduğu firmanın rakip firmaya geçmesi durumunda bazı bilgilerin yeni firmanın menfaatine kullanılmasını eski firmaya haksız yere vereceği zararı önlenmesi açısından önem teşkil etmektedir.⁶ Ancak müşteri ya da işverenin izni olduğu müddetçe kanun gereği açıklama istenilmesi gibi koşulların oluşmasıyla sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir.

d) Mesleğe Uygun Davranış

Aynı meslek grubundakilerin mesleğinin itibarını zedeleyecek her tür davranışlardan kaçınmayla ilgili yönetmelikleri kapsamaktadır. Mesleğinin itibarını zedeleyecek tutum ve davranışlara yönelik bilgilere sahip üçüncü birey ve gruplar tarafından da, meslek adını olumsuz etkileyecek davranışları kapsar. Birey mesleğinin tanıtımında mesleğine zarar verecek davranışlardan kaçınmalıdır. Dürüst ve güvenilir olmalıdır. Vereceği hizmetlerinin tanımında iş tecrübesiyle ilgili abartılı davranış ve tutumlarından kaçınmalıdır. Diğer meslek gruplarına yönelik doğru olmayan kararlarda ve küçültücü göndermelerde bulunmamalıdır.

2.7.2.2. Kalite Kontrol Sisteminde Bağımsızlık

Denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, tarafsızlıkların sağlanması konusunda güven sağlayan yöntem ve uygulamalar oluşturulmalıdır. Oluşturulan yöntem ve uygulamalar denetim firmasının denetimini ve kontrollerini rahat ve doğru bir biçimde

⁶ <http://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/697875-serbest-muhasebede-etik-kurallari.html>

yapmasını sağlar. Aksi halde denetim şirketinin elde edeceği sonuçlar güvenilir olmayıp doğru bilgi içeremez.

Denetim şirketleri tarafsızlıklarını çalışanlarına ve bu kurallara tabi olan diğer bireylere bildirmelidir. Tarafsızlığı tehdit edecek ortamları ve ilişkileri saptamalı ve değerlendirmeli, tendit unsurlarını ortadan kaldırmaya yönelik önlemler almalıdır. Gerekli önlemler alındığı halde bağımsızlıkla ilgili mevzuat doğrultusunda hala sıkıntıya düşülüyor ise denetim şirketi elde edeceği bilgiler yanlı olabileceği için denetimden çekilmelidir.

Denetim şirketleri bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerini belirlerken aşağıdaki gibi bir yol izleyebilirler.

1. Sorumlu olan denetçiler görevleri içerisinde müşterilere verilen hizmetlere ilişkin bilgileri ve genel etkileri değerlendirmeleri için denetim şirketine sunarlar.

2. Çalışan, tehdit oluşturabilecek olayları ve ilişkileri denetim şirketine bildirir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:10),

3. Konuyla ilgili bilgilerin toplanıp uygun çalışanlara iletilir.

Böylelikle;

- Denetim firması ve çalışanı, yönetmelikte belirtilen tarafsızlıklarını yerine getirip getirmediğini belirler

- Denetim firması bağımsızlıkla ilgili bilgileri ve kayıtları saklayabilir ve güncelleyebilir.

- Denetim firması saptadığı tehditlere karşı uygun adımlar atabilir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:11).

Etik hükümler içerisinde çalışanların senede en az bir kez olması kaydı ile bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını bildiren yazılı bir sözleşme denetim şirketine sunulur. Bu sözleşmeye rağmen oluşabilecek ihlal durumlarında denetim şirketi, uyguladıkları bağımsızlık hükümlerinin ihlalden haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu ihlallerin farkına varan personel derhâl denetim şirketine bildirmelidir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:12).

2.7.2.3. Yakınlık Tehdidi

Kıdemli çalışanların uzun süre çalıştığı görevinde bulundurmasından ötürü oluşturabileceği tehdidi ve bu tehditlere karşı alınabilecek önlemlerle alakalıdır. Etik kurallar içerisinde uygulanabilecek güvence denetimini olumsuz yönde etkileyebilir.

Toplumsal bir varlık olan insan çevresiyle sürekli ilişki içerisinde. Bu işlerin sıklığı ve paylaşılan değerler sonucu insan ilişkilerinde birbirleri arasında bir yakınlık doğar. Bu yakınlık toplumsal hayatın ve sosyal bir varlık olan insan için vazgeçilmez bir değer olsa da uygulanacak olan denetim için tehdit oluşturabilir. Kurulan bu ilişkiler doğrultusunda denetçinin etik kuralları bozup tarafsızlıktan sapmasına neden olabilir.

Yakınlık tehdidini ele alan hususlarda denetimin niteliği, personelin hizmet süresi, çalışanların rotasyon sürecine tabi tutulması veya denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinde gerekli koşullar ve alınacak önlemler şeklinde örnek verilebilir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:22).

Kalite kontrol sistemlerinin oluşumunda bağımsız denetçi üyelerinin sorumlulukları bulunur. Denetim firması tarafsız olmalı, firmanın ve çalışanlarının gerekli etik kurallar çerçevesi içerisinde faaliyetlerini yürütmesini güvence altına alacak uygulama ve yöntemleri oluşturması gerekir. Etik kurallara göre yakınlık tehdidi bağımsız denetimle ilgilidir. Denetçinin daha önceden belirlenmiş süre sonunda rotasyona tabi tutulmasını gerektirmektedir.

2.7.3. Müşteri İlişkisinin Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim firmaları, müşteri ilişkilerinin ve denetim sözleşmesinin devam ettirebilmeleri için kendilerine güvence sağlayabilecek yöntem ve uygulamalar oluşturur. Bu yöntem ve uygulamalara yönelik ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği takdirde denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine yönelik taahhütte bulunabilir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:23).

a) Denetimin devam edilebilmesi için etkin rol oynamak ve bu konuda beceriye sahip olunmak,

b) Etikliğe uygunluk sağlamak,

c) Müşterinin dürüstlüğünü değerlendirmek,

2.7.3.1. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü

Denetim firmaları yeni bir müşteri elde edebilmesi için veyahut yeni sözleşmede bulunması için gerekli yeterlik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirmesi gerekmektedir. Bu gözden geçirme işleminde ise aşağıdaki hususları içermektedir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:23).

- Şirket personelinin sektör ve denetim konularına hakim olup olmadığı,
- Şirket personelinin bilgi ve becerileri raporlama hükümlerine ilişkin deneyimli olup olmadığı,
- Denetim şirketinde yeterli çalışanın olup olmadığı ve bu çalışanlarının yeterlik beceri ve kapasitelerinin uyup uymadığı,
- İhtiyaç gerektiği durumlarda uzman kişilerden faydalanma imkanının olup olmadığı,
- Denetim kalitesinde gerekli koşul ve şartlara sahip kişilerin bulunup bulunmadığının kontrolü.
- Raporlama süresinde denetimi tamamlayıp tamamlayamayacağı hususlarının içermesi (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:24).

2.7.3.2. Müşterinin Dürüstlüğü

Müşterinin dürüstlüğünde dikkate alınması gereken şartları ise şu şekilde sıralayabiliriz; kimlik ve ticari itibarları, müşteri faaliyetlerinin özellikleri, muhasebe standartlarını yorumlamadaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler, müşterinin ücretle ilgili ısrarlı tutumu ve müşterinin suç teşkil eden diğer faaliyetlerde bulunabileceğini ilişkin göstergeler şeklinde ifade edilebilir.

Müşterinin dürüstlüğüyle ilgili bakıldığında denetim şirketinin müşteriyle ilişkisine yönelik bilgisi devam ettirdiği süreyle artış gösterecektir. Bu bağlamda denetim şirketinin bu tarz konularda bilgi edindiği kaynaklara gereksinim duyacaktır. Bu tür kaynaklar ise,

muhasebe ve denetim alanında hizmet veren önceki denetim şirketiyle iletişime geçip bilgi edinmek, aynı sektör içinde faaliyet gösteren diğer işletmelerden edinen bilgiler, ilgili veri tabanlarında yapılacak arka plan araştırmalarından bilgi alınabilir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:24).

2.7.3.3. Müşteri İlişkisinin Devam Ettirilmesi veya Denetimden Çekilme

Denetim firması gerekli gördüğü durumlarda yeni bir müşteri ile sözleşme yapabilir. Ancak yeni bir müşteri ile sözleşmede bulunmadan önce müşteri ile bilgiyi elde etmelidir. Konular aydınlatıldığında denetimci kabul etmeye veyahut müşteri ilişkisini veya belli sözleşmeyi devam ettirmeye karar verirse konuların nasıl çözümlendiğini belgelemelidir.

Denetimci sözleşmeleri ve ilişkileri sadece aşağıdaki koşullar gerçekleşmesi takdirde devam ettireceğini belirtmelidir. Belgede düzenlenen, müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürekliliği için yöntem ve uygulamaları belirlemelidir. (md 26)

- Çalışılacak müşterinin yeterli sayıda kaynağa zamana ve yetkinliklere sahipse,
- Firma etik ilkelere uyabilirse,
- Dürüstlüğüne yönelik olumsuz bilgi belge yoksa, dürüst olduğunu düşünüyorsa,

Müşteriyle ilişkin çekilme üzerine politika ve yöntemler aşağıdakileri içeren konulara hitap eder. (md. A22)

Müşteri yönetiminin uygun bir kademesiyle ve idareden sorumlu kişilerle, denetim firması tarafından sergilenecek ilgili gerçeklere ve koşullara dayanan davranışla ilgili görüşme,

Eğer denetim firması geri çekilmenin uygun olduğuna karar verirse, müşteri yönetiminin uygun kademesiyle ve idareden sorumlu kişilerle sözleşmeden ya da hem sözleşme hem de müşteriyle ilişkiden geri çekilme hakkında ve çekilmenin nedenleri hakkında tartışma,

Denetim firmasının alanda kalması için mesleki, yasal ve düzenleyici bir kural olup olmadığını ya da denetim firmasının sözleşmeden ya da hem sözleşme hem de müşteri

ilişkisinden çekilmesiyle ve bunun nedenleriyle ilgili olarak düzenleme kurumlarına rapor verip vermeyeceğini düşünme,

Önemli konuların, danışmanların ve kararların belgelenmesi (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013: 25).

Md 28 belirtildiği üzere denetim firması sözleşmenin kabul edilmemesine neden olabilecek bilgilere ulaşırsa, sözleşme ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki yöntem ve uygulamalar aşağıdakilerin dikkate alınmasını öngörür. Sonuç itibarıyla bu tarz politika ve yöntemlerde denetim şirketinin, yeni bir müşteri ile anlaşmadan önce, gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmelidir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:12).

2.7.4. İnsan Kaynakları

Denetim firması denetçilerin bulunduğu ortam şartlarına uygun raporun düzenlenmesini sağlamak adına etik ilkeleri gözeterek, deneyimli çalışanların olduğuna yönelik yöntem ve uygulamaları oluşturmaktadır.

Kaliteli bir denetim ancak kaliteli insanlarla sağlanabilir. Bu personelleri elde ederken de denetim şirketi belirli kriterleri sağlayarak personelleri almalıdır. Dikkat edilmesi gereken kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir; (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:13).

- İşe alım
- Performans süreçleri,
- Deneyim ve kabiliyetleri ile sorumlulukları yerine getirme süreleri,
- Yeterlilik
- Kariyer Planlaması(KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:25).

2.7.4.1.İşe Alım Aşaması

Olağan durumlarda her yılın sonunda ve müşteriler cevap verme süreci açısından

personeller incelenmeli yapılan işler ve kalite açısından yapılan değerlendirmeler sonucunda personel gereksinimine ilişkin tahmin yapılmalıdır.

Etkin işe alma sürecinde uygulanan bu kriterler uygun karakterdeki özelliklere sahip dürüst kişilerin seçilmesinde denetim şirketine yardımcı olur.

Personel işe alınırken denetimle ilgili bilgisi özellikle test edilmelidir. Daha önce sahip olmuş olduğu tecrübeler ve şirketteki görevi bakımından yapılan mülakatlar sonucunda yeni alınacak personel değerlendirilmeli ve sonra işe alınmalıdır.

2.7.4.2. Çalışma Aşaması

Her personelin yaptığı görevler dışında kendi kariyerindeki gelişmesi ve kendisine duyduğu özgüven artırılmalıdır.

Denetim firması etkin yöntem ve uygulamalarla her kademedeki görev yapan firma çalışanları için eğitimleri göz önünde bulundurmalıdır. Çalışanların yeteneklerini geliştirebilmesi ve sürekliliğine yönelik kaynak eğitim dokümanlarının desteğine yardımcı olur. Bu bağlamda denetim firmasındaki çalışanın yeterliliği ve sürekliliği için mesleki alanda gelişimlerine bağlıdır.

Personellerin motivasyonu açısından sistem içerisinde terfi ve ödül hakları olmalıdır.

Personellerin yaptığı işlerde eşit işe eşit ücret açısından değerlendirme yapılmalı ve hak edilen ücret mutlaka verilmelidir.

2.7.4.3. Çalışmaların Değerlendirilmesi Aşaması

Personeller işe alındıktan sonra verilen eğitim son bulmamalıdır. Sürekli gelişim yöntemi göz önünde bulundurularak her personel eğitimine ve kendisini geliştirmeye devam etmeli ve yaptığı çalışmalar doğrultusunda da denetim şirketi tarafından performansı değerlendirilmelidir.

Personellere verilen görevler belirli bir süre ile kısıtlanmalıdır. Verilen bu süre içerisinde görevli personellerin işin ne kadarını başardığı ve hangi yöntemleri izlediği her

verilen görev süresi sonrasında test edilmelidir.

Personel verilen görev süresi boyunca yapılan işi ne derecede tamamladığını izlenmelidir. Bu bağlamda yeterlikle ilgili olarak çeşitli yöntem yollarına başvurulabilir: Mesleğiyle ilgili öğrenimin alınması, sürekli mesleki gelişim, mesleki tecrübe, deneyimli uzmanlar nezdinde diğer üyelerinin yetiştirilmesi, bağımsızlıklar için bağımsız personel eğitiminin verilmesidir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:26).

Denetim firması etik ilkelere bağlılığını sağlanmasına yönelik atabileceği adımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Çalışanların performanslarına ve etiklerine kurallara ilişkin firma beklentilerinin farkında olmalarını sağlamak,
- Çalışanlara performans sonucu yükselme kariyer gelişimleri ile ilgili değerlendirmelerde bulunmak ve bu konuda danışmanlık sağlamak
- Çalışanların diğer pozisyonlara yükselmelerinin performanslarına ve etik ilkeleri bağlı olduğunu belirtmek, denetim firmasının yöntem ve uygulamalarına uyulmadığı takdirde disiplin işlemiyle karşı karşıya kalabilecekleri hakkında bilgilendirmek.

2.7.5. Denetimin Yürütülmesi

Denetim firması denetimin yürütülmesini bir sorumlu denetçiye vermektedir. Sorumlu denetçilerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- a) Sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesini sağlar.
- b) Sorumlu denetçinin uygun yeterliğe, beceriye ve görevini yerine getirme yetkisine sahip olmasını sağlar.
- c) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütür.
- ç). Denetim firmalarının denetçilerin buldukları ortama uygun raporların

düzenlenmesine yönelik gerekli deneyim ve becerilere uygun çalışanların görevlendirilmesine yönelik yöntem ve uygulamaları oluşturur. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:13).

Denetim firmalarının denetçilerin buldukları ortama uygun raporların düzenlenmesine yönelik gerekli deneyim ve becerilere uygun çalışanların görevlendirilmesine yönelik yöntem ve uygulamaları oluşturur. Bu yöntem ve uygulamalar aşağıdaki gibidir:

- a) Denetim kalitesini arttırmaya yönelik kriterleri,
- b) Yönlendirme ve gözetim sorumlulukları
- c) Gözden geçirme sorumluklarını belirtir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:14).

2.7.5.1.1. Denetimin Yürütülme Kalitesinin Tutarlılığı

Denetim firmasının yapmış olduğu yöntem ve uygulamayla denetimin yürütülme kalitesini artırır. Bu tutarlılık, yazılı veya elektronik rehberlerle mümkündür. Bu bağlamda denetim konusuyla ilgili rehberlerin oluşturulması gerekir. Rehberlikte bulunan dokümanlarda bulunması gereken kriterler ise şu şekildedir:

- Çalışma hedeflerinin saptanması için denetim üyelerinin denetimle ilgili nasıl bilgilendirildiği
- Yönetmeliklerine uygunluğu ve süreci
- Çalışan personellerinin eğitim ve yetiştirilme süreçleri,
- Düzenlenen raporların kontrolü, elde edilen kararların gözden geçirilmeleri,
- Çalışmalarda harcanan zamanın ve boyutlarının uygun şekilde verilip verilmediği

Denetim firmasında uygun bir takım çalışması ve bu personellerin eğitim denetimde beklenen hedeflerine yönelik açık şekilde anlamalarına yardımcı olmak. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:27).

2.7.5.1.2. Yönlendirme ve Gözetim Sorumlulukları

Denetim şirketi uygulanan denetim ile ilgili yönlendirme ve gözetim sorumlulukları aşağıdaki gibidir.

- Denetimin yürütülmesinin takibi,
- Yeterli zamana sahip olup olunmadıklarının, verilen görevleri anlayıp anlamadıklarının değerlendirilmesi,
- Planlama doğrultusunda uygun bir şekilde önemli hususların dikkate alınmasıdır.
- Bir farklı sorumlulukta deneyimli personelleri tarafından değerlendirilecek ve istişarede bulunacak konuların belirlenmesiyle alakalıdır. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:28).

2.7.5.1.3. Gözden Geçirme Sorumluluklarını

Denetim şirketi uygulanan denetim ile gözden geçirme sorumluluklarını şunlardır;

- İşin mesleki standartlara, yasalara ve düzenleyici kurallara göre yapılıp yapılmadığına,
- Daha fazla değerlendirme isteyen önemli konuların oluşup oluşmadığına,
- Gerekli danışmanların olup olmadığına, kararların belgelenip belgelenmediğine ve uygulanıp uygulanmadığına,
- Yapılan işin yapısının, zamanının ve boyutunun gözden geçirilmesine gerek olup olmadığına,
- Yapılan işin ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğine ve uygun bir şekilde belgelenip belgelenmediğine,
- Elde edilen delilin yeterli olup olmadığına v eraporu desteklemek için uygun olup olmadığına,

- Sözleşme yöntemlerinin amacının başarılıp başarılmadığına bakılır.

Denetim firmaların kalite kontrol sistemlerinin gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin uygulama ve yöntemleri, deneyimli personellerin takım çalışanlarına yönelik yapılan denetim faaliyetine dayanır. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:28).

2.7.5.2. Görüş

Denetim firmasından veyahut dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle yapılan görüşmeleri içermektedir. İstişare görüşmelerinde denetim şirketinin teknik uzmanlığı dışında araştırma kaynakları da kullanılmaktadır. Bu tür istişareler kalitenin arttırılmasına katkı sağlar. Denetim şirketinin politika ve yöntemlerinde istişareye verilen önem neticesinde, çalışanı istişareye motive eden bir kültür oluşmasına katkı sağlamak. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:29).

Gerekli görüldüğünde denetim şirketinin içinden veya dışından teknik ve etik konular hakkında yapılacak görüşmelerde, bilgilerin iletilmesi, istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygun şekilde dökümanlandırılması ve yürütülmesi halinde etkin olmaktadır. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:29).

2.7.5.3. Kaliteye Yönelik Denetimin Gözden Geçirilmesi

Denetim firmaları, elde edilen bulguların tarafsız değerlendirilmesine yönelik gözden geçirmeyi gerekli kılan yöntem ve uygulamaları oluşturur. Bu yöntem ve uygulamalar, firmanın finansal tablolarına ilişkin denetimin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Güvence denetimleri içerisinde hangilerinin kalitesinin gözden geçirilmesi gerektiğini belirler ve ortaya koyar. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:29).

Denetim şirketinin politika ve yöntemlerinin tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesini gerektirir. Belgelendirme ise rapor tarihinden sonra tamamlanır. Denetim şirketi aşağıdaki özellikleri dikkate alınmasını gerektiren politika ve yöntemler oluşturur;

- a) Üyelerinin bağımsızlığını ilişkin değerlendirmede bulunması,
- b) Uzlaşma sağlanamadığı, tartışmalı konularda gerekli istişahlerin yapıp

yapılmadığı ile bu görüşmeler neticesinde ulaşılan sonuçlar,

c) Belgelerin gerçekleştirmiş olduğu çalışmaları yansıtmayı yansıtmadığı ve bu sonuçları destekleyip desteklemediği gibi hususlar gözden geçirilir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:15).

Denetim üyelerinin yargılarına yönelik değerlendirmede ilgili olan hususlar önem arz etmektedir. Bu önemli yargılarda dikkat edilmesi gereken hususlar, önemli risk teşkil eden durumlarda yapılacak işler, riskler sonucu varılan yargılar, denetim esnasında saptanan yanlışlıkların önemi ve yapısı, yönetime üst yönetimden sorumlu bireylere iletilecek olan hususları kapsar. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:30).

2.7.5.4. Denetimci Kişilerin Uygunluğuna İlişkin Kriterler

Denetim şirketi, denetimci kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik uygulama ve yöntemler oluşturur. Tarafsız bir gözden yapabilme kabiliyetinin zedelenebileceği durumlarda denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin değiştirilmesi gerekir. Örneğin, borsada işlem gören bir işletmeyi denetleyecek denetçi uygun ve yeterli bir borsa deneyimine sahip olması gerekmektedir. (md. 40,41) (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013: 31)

2.7.5.5. Denetimci Kişinin Tarafsızlığı

Denetim kalitesinde hizmet veren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik uygulama ve yöntemler oluşturulur. Bu yöntem ve uygulamalarda denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin,

- Sorumlu denetçi tarafından seçilmemeli.
- Denetim esnasında denetim içerisinde yer almamalı.
- Denetim ekibi tarafından karar almamasını,
- (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:31). Tarafsızlığa yönelik tehdit unsurların bulunmamasına katkı sağlar.

Denetim firmalarında az sayıda çalışmanı olan sorumlu denetçilerinin seçimleri esnasında dışarıda bulunması pek mümkün olmamaktadır. Çünkü kalitenin gözden geçirilmesi durumlarda denetim firması dışarıdan uygun beceri ve deneyime sahip bireylerle sözleşme imzalayabilir.

Bu bağlamda denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin seçiminde denetlenen işletmede tarafsız bir değerlendirme yapabilme yeteneğinin dikkate alınmasını içerir. Kişinin tarafsızlığını zedeleyebileceği durumlarda, kişinin değişimine gidilmesi gerekir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:32).

2.7.5.6. Kaliteye Yönelik Denetim Faaliyetinin Belgelendirilmesi

Denetimin kalitesine yönelik denetim şirketi, belgelendirmeye ilişkin yöntem ve uygulamaları oluşturur. Bu yöntem ve uygulamalarda, işletme politikalarının gerektirdiği yöntemlerin uygulanmış olduğunun, rapor tarihi ile aynı tarihte tamamlanmış olduğunun, gözden geçiren denetçinin gözetiminde, varılan önemli yargıların çözümlerine yönelik belgelendirilmesini zorunlu kılmaktadır. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:16).

2.7.5.7. Görüş Farklılıkları

Denetim şirketi görüş farklılıklarında çözüme kavuşturulmasına ilişkin uygulama ve yöntemler oluşturur. Sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişiler arasındaki farklılıkları denetim şirketi oluşturur. Bu farklılıkların erken tespitine yönelik teşviklerde bulunur, rehberlik sağlar ve bu farklılıkların çözümüne yönelik ulaşılan sonuçların uygulanmasına ilişkin belgelendirme yapılmasını zorunlu kılar.

2.7.5.8. Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtlarının birleştirilmesi işlemlerin tamamlanmasını oluşturmaktadır. Denetim esnasında kullanılan çalışma kâğıtları, elde edilen bulguların belgelendirilmesi ve uygulanmasını, sorun çözümüne kadar raporu tarih verilmemesini gerektirmektedir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:16).

Yönetmelik çeşitli denetimlere yönelik çalışma kâğıtlarının nihai dosyalarda birleştirilmesi işleminin tamamlanmasına yönelik süre sınırlamaları getirebilir. Çalışma kâğıtlarındaki bilgilerin üzerinde yapılacak değişiklik, ekleme ve çıkarma gibi tehlikeye

karşı, denetim firmasının çalışma kağıtlarının yetkisiz değiştirilebilmesini veya silinebilmesini önlemek amacıyla uygulayacağı kontroller;

- Çalışma kağıtlarındaki değişikliklerin gözden geçirildiğinin belirlenmesini sağlayan,
- Denetimin her aşamasında bilgilerin doğruluk ve bütünlüğünü koruyan,
- Kağıtların üzerinde yetkisiz değişiklikleri yapılmasını engelleyen,
- Ekibin sorumluluklarına uygun bir şekilde çalışma kağıtlarına erişimlerine izin veren kontrolleri içerebilir.

Denetim firması tarafından uygulanan kontrollerde elektronik ortamda bulunan çalışma kağıtlarının erişimine yönelik yetkili kullanıcılarla sınırlandırmak için üyeler arasında şifrenin kullanılmasını, düzenli olarak kopya alınması ve elektronik ortamdaki çalışma kağıtlarının yedeklerinin alınması, denetime yönelik yöntemlerin kontrolünü gerektirir.

Çalışma kağıtlarının basılı olan hallerinin erişimine yönelik sınırlandırma yapılması, uygun şekilde dağıtımın yapılması ve gizliliğinin muhafaza edilerek saklanmasına yönelik yöntemleri içermektedir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları,2013:33).

Denetim dosyalarının uygulama kolaylığı açısından çalışma kağıtlarının elektronik olarak taranmalıdır. Denetim firmasının çalışma kağıtlarının doğruluk ve bütünlüğüne yönelik erişilebilirliğini ve ulaşılabilirliğini sağlamak için tasarlanmış olduğu yöntemler, denetim ekiplerinin, çeşitli hususları yerine getirmesini gerektirmektedir. Bu hususları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kağıt ortamında bulunan çalışma kağıtlarının asıllarının tümü taranmış ikinci bir kopyalarının oluşturulması,
- Taranmış dosyaların denetim dosyalarına dahil edilmesi,
- Gerekli görüldüğü durumlarda kopyaların geri kullanılabilmesi ve çıktısının alınmasının sağlanması,

Yönetmelik veyahut başka sebeplerden dolayı denetim firması taranmış olan kağıtların asıllarını saklamasını gerektirir. (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:33).

2.7.5.9. Çalışma Kâğıtlarının Saklanması

Yönetmelikte belirtildiği süreden az olmaması kaydı ile çalışma kağıtlarının belli bir süre kadar saklanmasını sağlayacak yöntem ve uygulamayı oluşturmaktadır. Gelecekte yapılacak denetimler de çalışma kağıtlarını ilgilendirecek konuları barındırmalıdır. Bağımsız denetimde saklama süreleri, denetçi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa değildir.

Denetim şirketinin saklama ve uygulama yöntemleri ilgili hükümlerin uygulanmasına imkan veren hususları içermektedir. Bu hususlar;

- Teknoloji veri tabanlarının kullanımı durumlarında saklama süresince erişimi ve kullanımına olanak vermesi,
- Denetimler sonrasında çalışma kağıtlarındaki bilgilerin gerekli görüldüğünde ulaşılması,
- Denetim şirketi dışında yetkili tarafların belirli bölümler halinde sunulan çalışma kağıtlarına erişimine ve gözden geçirilmesine imkan tanınması, (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:33).

2.7.5.10. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti

Çalışma kağıtları aksi olmadığı müddetçe denetim şirketine aittir. Denetim şirketi çalışma kağıtlarının bazı bölümlerini alıntılar yaparak ilgili müşteriye verebilir. Ancak yapılacak çalışmanın geçerliliğine ilişkin denetim faaliyetlerinde görevli çalışanların tarafsızlığını zedelememek koşulu ile müşterini erişimine sunabilir.

2.7.6. İzleme

Denetim firmaları KKS'le alakalı yöntem ve uygulamaların yeterli ve etkin şekilde işlediğine yönelik güvence sağlayan bir izleme süreçleri oluşturmaktadır. Bu süreçlerde;

- a) Sorumlu denetçilerin denetim firmasının KKS'nin sürekli olarak gözden

geçirilmesini ve değerlendirmesini içerir,

b) İzleme sürecini yapabilecek firmalarda yeterli ve uygun deneyimine sahip bireylere verilmesini gerektirir,

c) Denetçi bireylerin denetim teftiş faaliyetlerinde yer almamasını gerektirmektedir.

Kalite kontrol uygunluğunun izlenmesinin amacı, kalite kontrolün uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı, uygulamanın uygun olup olmadığının, mesleki standartlara ve yürürlükteki kanun hükümlerine uyup uymadığını, düzenlenen raporların uygunluğunu ve değerlendirilmesini sağlamaktır. Bu bağlamda kalite kontrol sisteminin dikkate alınması gereken önemli hususlar aşağıdaki gibidir:

- Yönetmeliklerde meydana gelecek değişikliklerin denetim şirketinin uygulama ve yöntemlerine nasıl yansıtacağına yönelik analizi.

- Bağımsızlıkla ilgili bilgilerin uygunluğuna yönelik yazılı teyidinin analizi.

- Mesleki gelişimlerine ilişkin analizlerin yapılması.

- Sözleşmelerin ve müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik verilen kararların analizi.

- Mesleki eğitim ve temel politikalarına ilişkin geri bildirimlerin sağlanması, yapılacak düzeltici adımların belirlenmesi,

- Sisteme ilişkin zayıflıkların uygun denetim şirketi personeline bildirilmesi,

- Gerekli görülen değişikliklerin zamanında yapılması için denetim şirketi çalışanı tarafından uygulama ve yöntemlerin takip edilmesi,

Teftiş işlemleri üç yıllık bir süreyi kapsar. Teftiş işlemlerinin belirlenmesinde aşağıdaki belirlenen faktörler dikkate alınmalıdır.

- Denetimi yapın işletmenin büyüklüğü,

- Coğrafi konumları ile ofislerin çokluğu

- İzleme yöntemlerinin sonuçları,
- Denetim şirketindeki çalışanların ve ofislerin yetki seviyesi
- Denetim şirketinin müşterisi ile denetimlerle ilgili riskleri

Denetim şirketleri teftiş kapsamını belirlerken ilgili denetim ekibine önceden haber verilmeden denetim alanlarını seçebilir. Aynı zamanda denetim için yapılacak işlerin kapsamını dikkate alabilir. Küçük çaplı firmaların izleme yöntemleri, denetim firmalarının kalite kontrol sistemi için izlenmesi gereken davranış ve yöntemlerinden sorumlu izleme kalitesinde görevli kişiler tarafından uygulanmaktadır. Denetim firması izleme uygulamalarında dokümanlarını diğer kuruluşlarla paylaşabilirler.

2.7.6.1. Belirlenen Eksikliklerin Değerlendirilmesi, Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

Denetim firmasının inceleme sonrası belirlediği noksanlıkların değerlendirilmesinde, bildirilmesinde ve düzeltilmesinde kararlar vermektedir. Bu kararlar aşağıda belirtilmiştir:

- Kontrol sistemlerinde denetim şirketinin mesleki standartlara, yönetmelikteki hükümlerine uygunluk sağladığına
- Görevliler tarafından değerlendirilen belgelerin koşullara uygun olduğuna,
- Tekrarlayan hataların düzenleme işlemlerine ilişkin diğer önemli hatalar,

Firma uygulama neticesinde belirlemiş olduğu noksanlıkları düzeltme yolunda bulunduğu tavsiyelerle görevli denetçilere ve diğer çalışanlara bildirir.

2.7.6.2. Eksikliklerin Bildirilmesi

Sorumlu denetçilerin dışındaki kişilere rapor edilen eksikliklerin denetimin söz konusu raporunda açıklanmasını gerektirmiyor. Yapılan eksikliklerin giderilmesine yönelik adımlara ilişkin çeşitli tavsiyeler ve hususlardan bir kaçısı şu şekilde izah edilebilir.

- a) Çalışana ve denetime yönelik düzenleme işlemlerinin başlanması,
- b) Çıkan sonuçların eğitim ve mesleki alanındaki sorumlu kişilere iletilmesi,

c) Uygulama ve yöntemlerinde değişikliklerin yapılması,

ç) Yöntem ve uygulamalara yönelik uygun hareketlerde bulunmayanlar, özellikle her defasında aynı davranışı sergileyenler hakkında denetim firması tarafından disiplin işlemlerinin uygulanmasıdır.

Firmanın senede en az bir kez sorumlu denetçilere, kalite kontrol sisteminin izlenmesiyle ilgili sürecin sonuçlarını, firmanın genel müdürüne ve uygun kişilere bildirimde bulunur. Yapılması gereken bildirimler ise, uygulanacak denetim yöntemlerinin açıklanmasını, izleme yöntemlerinden elde edilen sonuçları, eksikliklerin açıklanmasını ve söz konusu eksikliklerin giderilmesine yönelik atılacak adımları içermelidir.

Bazı şirketler denetim ağının parçasıdır. Bu ağ içinde bulunan firmaların KKS uygunlukları için denetim uygulama ve yöntemlerini kullanmaları ve bu tür denetim sistemine güvenmeleri gerekmektedir. Kalite kontrol sisteminde saptanan eksikliklerin denetim ağına dahil ilgili denetim firması veya firmalarındaki uygun kişilere hızlıca bildirilmelidir. Buradaki amaç ise, firmalardaki sorumlu denetçi bireylerin denetim ağı içinde yürütülen denetim faaliyet sonuçların güvenebilmelerini sağlamaktır.

2.8. Şikâyet ve İddialar

Şikâyet ve iddialarda denetim şirketinin yürütmüş olduğu faaliyetlerde uygulamaların standartların dışında ve yönetmeliklerin hükümlerine aykırı olan çalışmaların olduğuna ilişkin şikâyetler yönelik KKS'ne aykırı hareketlere ilişkin iddiaların gereğince ele alındığına dair kendisine güvence sağlayabilecek uygulama ve yöntemlerdir.

2.8.1. Şikâyet ve İddiaların Kaynağı

Yapılan şikâyet ve iddialar denetim şirketi içinden veyahut dışından kaynaklanabilir. İşletme çalışanı, müşteriler veya üçüncü taraflarca ileri sürülebilir. Bu serzeniş ve ileri sürülen düşüncelerle takımdaki üyelerine, çalışanlarına iletilmiş olabilir.

Bu bağlamda denetim şirketi soruşturma esnasında, kalite kontrol uygulama ve yöntemlerin tasarımı noksanlıkların veya KKS'ne birden fazla bireylerin uymadıkları belirlendiği durumlarda soruşturma politika ve yöntemlerini uygulamakla yükümlüdür.

2.8.2. Soruşturma Politika ve Prosedürleri

Soruşturma politika ve yöntemlerde yöneticinin, yeterli deneyime sahip olmasını, şirketi içerisinde yetkili olmasını, denetim esnasında hiçbir şekilde görev almamış olmasını gerektirmektedir.

Gerekli durumlarda hukuk müşaviri de soruşturmaya katılabilir. Yöneticisi az olan firmalarda ki soruşturmaya katılan bireyin denetimlerde görevinin olmadığı mümkün değildir. Fakat küçük firmalarda görevi tek üstlenen yöneticinin denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler, serzenişlerinin soruşturulması için denetim firması haricinde uygun görüldüğü bireylerden de faydalanabilir.

2.9. Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi

Kalite kontrol sistemindeki işleyişlerine yönelik kanıt elde etmek için sistemin belgelendirmesini zorunlu kılan uygulamaları ifade etmektedir. Bu belgelerin biçim ve içeriğine yönelik çeşitli faktörlere bağlıdır. Bu faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Şirketin ofis sayısının çokluğu ile büyüklüğü,
- Şirketin faaliyet alanı ile yapısının niteliği,

Büyük firmalarda yapılan izleme süreçlerinin sonuçlarıyla ilişkin hususların belgelendirilmesinde elektronik veri tabanlarını kullanmaktadır. İzlemeye yönelik uygun belgelendirmelerdeki hususlar, mesleki standartlara, yönetmelikteki hükümlere, kalite kontrol sisteminin uygunluğuna, sistemin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığı, düzenlenen belgelerin içinde bulunan şartlara uygun olup olmadıklarını içerir.

Küçük firmalardaki izleme süreçlerine ilişkin belgelendirmesini elle tutulmuş notlar kullanmaktadır. Denetim şirketi de dokümanların gizlenmesine yönelik uygulama ve yöntemler oluşturur.

3. BÖLÜM KALİTE KONTROL STANDARDININ UYGULAMASI

Kalite kontrol standardı şirketlerde uygulanacak olan bağımsız denetimin süreci yönetiminin ana parçasıdır. Bağımsız denetim şirketleri yapılacak olan denetimde müşteri kabulünden yazılacak olan denetim raporunun sonuna kadar çok hassas davranmalıdır. Denetim şirketleri müşterilerine uygulayacağı ve kendilerinin değerlendireceği sorulardan oluşan anketler, toplantılar ve değerlendirme listeleri yaparak bu süreci doğru ve daha kolay bir şekilde yönetebilirler. Bu sebeple denetim firmalarının kalite kontrol standardına göre kendilerine rehber edinebilecekleri aşamalar aşağıdaki gibidir.

1. Müşteri Kabul Anketi
2. Sözleşme Kabul Anketi
3. Hile ve Usulsüzlük Değerlendirme Toplantısı
4. Denetim Stratejisi ve Zamanlaması
5. Kalite Kontrol Takip Listesi
6. Personel ve Denetçi Değerlendirme Formu
7. Kalite Kontrol Politikalarının İzleme ve Değerlendirme Listesi

3.1. Müşteri Kabul Anketi

Bağımsız denetim şirketleri müşterilerini seçmeden önce denetim yapacağı firmalar hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bağımsız denetim şirketlerinin denetim yapacağı firmalara karar verirken belirli bir ankete tabi tutup müşterisi hakkında detaylı bilgi sahibi olmalıdır. Müşteri Kabul anketi aşağıdaki gibi yapılabilir.

Müşteri Kabul Anketi

3.1.1. Kimlik

Bu aşamada denetim şirketini müşterisinin kimliğini belirlemektedir.

1. Şirketin kanun ve yönetmeliklerle belirlenen uygun kimliklere sahip mi?

Evet Hayır

2. Kara para aklamaya yönelik kurulmuş bir şirket olabilir mi?

Evet Hayır

3. Uygun arka plan kontrolleri yapıp belgelerle onaylanabiliyor mu?

Evet Hayır

Arka plan kontrolleri muhtemel müşterisinin mevcut bilgilerine dayanarak aşağıdaki konularla kimliğinde şüphe olup olmadığı araştırılır.

- Şirketin potansiyel müşterileri kimlerdir?
- Şirket yönetimi kimlerden oluşmaktadır?
- Eğer var ise denetim komitesinde kimler vardır?
- Çoğunluk ortakları veya yönetim kurulu organları kimlerden oluşmaktadır?

Bu hususlar dile getirilip arka plan kontrolünden sonra aşağıda belirtilen hususların tespit edilip edilemediği gözden geçirilmelidir.

- Şirketin bilinen ya da iddia edilen önemli kanun ihlalleri var mıdır?
- Mevcut veya geçmişte açılmış önemli bir soruşturma ya da ilgili resmi yetkililerle yaşanan bir uyuşmazlık var mıdır?
- Şirket olası kara para aklama, yolsuzluk veya uygunsuz fon aktarımı yapmakta mıdır?
- Şirket iş ahlakı prensiplerine önem vermekte midir?

Bu sorular karşısında endişeye yol açan bir durum var ise durum süratle açıklığa kavuşturulmalı ve kimlerle ilgili olduğu belirtilmelidir.

3.1.2. Şirketin Yaptığı İşin Doğası ve İşe Yaklaşımı

Şirketin kimliği ile ilgili anketten sonra denetim firması için kendine risk olarak gördüğü faktörler ve bu risklerin nelerden kaynaklandığı belirlenmelidir. Bunun için yapılacak olan değerlendirme aşağıdaki gibi yapılabilir.

1. Potansiyel müşterinin işi veya iş yapış şekli firmamızın itibar riskini (toplumdaki itibarımızı veya firmamızı etkileyebilecek olumsuz işler) nedeniyle artırmakta mıdır?

Evet

Hayır

Riski artırabilecek göstergeler aşağıdaki hususları içerebilir. Uygun olanları işaretleyin.

1. Etik olmayan iş kolu sektöre dahil olması
2. Yönetimin çalışılan iş kolunda deneyimsiz olması
3. Geçmiş başarısız girişimler
4. Geçmişte davaya konu hususların veya diğer taraflarla anlaşmazlıkların bulunması
5. Finansal veya faaliyete yönelik olarak yönetim yetersizliği
6. Tartışmalı politikalara dahil olması
7. Faaliyetlerinin sonucu yazılı/görsel haberlerde eleştirilmesi

Bu işaretlemelerden sonra müşterinin yaptığı iş kısaca tanımlanmalı ve varsa ilgili sorun ve endişeler açıklanmalıdır.

3.1.3. Denetim Firmasıyla İlişkiler

1. Muhtemel müşteri firmamızın müşterisi mi?

Evet Hayır

2. Muhtemel müşterimizin firmamız ile olan ilişkilerinden firmamız açısından itibar kaygısı mevcut mudur?

Evet Hayır

Bu riski artırabilecek göstergeler aşağıdaki konuları içerebilir; uygun olanları işaretleyiniz

3. Firmamızın muhtemel müşteriyi geçmişte reddedip reddetmediği?

4. Firmamızın geçmişte muhtemel müşterinin ana ortağını ya da iştirakini reddedip reddetmediği?

5. Firmamızın geçmişte muhtemel müşteri ile sorunlarının olup olmadığı?

6. Başka profesyonel firmaların muhtemel müşteri için ilave risk konuları belirlemiş olup olmadığı? Eğer var ise çekinceleri açıklayınız.

3.1.4. Kara Para Aklanmasına Yönelik Kontroller

1. Şirketin gerçekte var olduğunun kontrolü yapıldı mı?

Evet Hayır

2. Şirketin tüzel kişiliği tarafımızca onaylandı mı?

Evet Hayır

3. Şirketin kendi ülkesinde bir düzenlemeye tabi olduğuna dair kanıt var mı?

Evet Hayır

4. Şirketi temsile yetkili kişilerin kimlik bilgilerine ait belge niteliğindeki kanıtlar temin edildi mi?
- Evet Hayır
5. Müşterinin talep edilen hizmetle ilgili olarak neden bizimle çalışmak istediği yeterince anlaşıldı mı?
- Evet Hayır
6. Müşterinin parasının kaynağı genel olarak belirlenebilmekte midir?
- Evet Hayır
7. Bizimle çalışmak amacıyla görüşen kişi müşteri adına sözleşme yapmaya yetkili midir?
- Evet Hayır
8. Muhtemel müşterinin varlığını, sürekliliğini ya da ücretlerimizi ödeme gücünü etkileyecek finansal veya başka sorunlar mevcut mudur?
- Evet Hayır

3.1.5. Müşteri Kabul Raporu

Denetim firması yukarıda yaptığı anketlere bağlı olarak sorduğu soruların cevaplarına göre bir rapor tutarak müşterisini kabul edip etmeyeceğine karar verir.

1. Muhtemel müşteri, firmamızın müşterisi olduğunda firmamızın itibar risklerini artırır mı?
- Evet Hayır
2. Muhemel müşteri, işletmenin sürekliliğini veya firmamızın ücretinin ödenmesini etkileyebilecek finansal veya diğer sorunlarla karşı karşıya kalır mı?
- Evet Hayır
3. Müşteriye yönelik analizimize dayanarak risk düzeyini belirleyiniz
- Düşük Orta Önemli Risk
4. Eğer risk orta veya yüksek olarak belirlendiyse riskler azaltılabilir mi?
- Evet Hayır

3.1.5.1. İnceleme ve Onay

Hazırlayan ve Onaylayan	Tarih	Tavsiye	İmza
Müşteri ve sözleşme kabul ve devam ile ilgili değerlendirmeyi yapan sorumlu denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
İnceleyen			
Ekip Harici Sorumlu Denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
Yorumlar/riskleri azaltan ilave süreçler:			
İnceleyen			
Risk yönetiminden sorumlu Denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
Yorumlar/riskleri azaltan ilave süreçler:			

3.2. Sözleşme Kabul Anketi

Denetim firmasının sözleşmeyi yapmadan önce yapacağı ankettir. Aşağıdaki soruları içerir.

- Verilen hizmetin getirisi firmamızın sorumluluklarını yerine getirme konusunda muhtemel bir tehdit oluşturur mu?
 Evet Hayır
- Müşterinin toplumdaki algılanışı ve bilinirliği yüksek olarak mı değerlendiriliyor?
 Evet Hayır
- Müşteri halka açık bir firma mı?
 Evet Hayır
- Müşteri önemli kamu faydası içermekte midir?
 Evet Hayır

5. Firmamızın kaynak ve yetkinliği açısından, sözleşmenin gerekliliklerini yerine getirme riski var mıdır?
 Evet Hayır
6. Denetim ekibine destek vermek için ekip dışı uzmanlığı gerektirecek alanlar nelerdir?
 Bilgi işlem sistemleri uzmanı
 Vergi Uzmanı
 Hile, yolsuzluk ve usulsüzlük inceleme uzmanı
 Değerleme uzmanı
 Aktüer
 Diğer
7. Firmamızın politikalarından ve mesleki standartlarından sapmalar olabilir mi?
 Evet Hayır
8. Firmanın standart sözleşmede öngörülenler dışında yapılacak sözleşmede bir değişiklik öngörülmekte mi?
 Evet Hayır
9. Politika ve mesleki standartlardan sapma konusunda dikkate alınması gereken başka bir husus var mıdır?
 Evet Hayır
10. Müşterinin yönetim yapısı, bilgi güvenilirliği veya verdiği kararlara ilişkin belirgin bir risk var mıdır?
 Evet Hayır
11. Denetime yönelik olarak müşterinin yönetim yapısıyla ilgili kaygılarınız mevcut mudur?
 Evet Hayır
12. Yönetimin ilkeleri ve temsilinin güvenilirliği hakkında herhangi bir çekince var mı?
 Evet Hayır

13. Müşteriden elde edilecek bilginin kalitesi hakkında herhangi bir şüphe var mı?

Evet

Hayır

14. Çıkar çatışması, bağımsızlık veya hizmeti kısıtlayan herhangi belirsizlik var mı?

Evet

Hayır

15. Firmamızın bulunduğu küresel ağın bu sözleşme ile ilgili olarak bağımsızlığına zarar verecek hususlar mevcut mu?

Evet

Hayır

16. Firmamızın kabul kararını almasını etkileyecek başka önemli riskler mevcut mudur?

Evet

Hayır

17. Denetim çalışmalarında risk yaratacak bir husus bulunmakta mıdır?

Evet

Hayır

18. Gözden Geçirme ve Onay

Hazırlayan ve Onaylayan	Tarih	Tavsiye	İmza
Müşteri ve sözleşme kabul ve devam ile ilgili değerlendirmeyi yapan sorumlu denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
İnceleyen			
Ekip Harici Sorumlu Denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
Yorumlar/riskleri azaltan ilave süreçler:			
İnceleyen			
Risk yönetiminden sorumlu Denetçi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Red	
Yorumlar/riskleri azaltan ilave süreçler:			

3.3. Hile Ve Usulsüzlüklerin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim şirketi müşterisiyle sözleşmesini yaptıktan sonra hile ve usulsüzlükleri engellemek açısından müşterisiyle bir araya gelir ve bu konudaki kararlarını belgelerdir.

Tüm denetim işleri için o projeden sorumlu denetçi ekibiyle şirketin önemli yanlışlıklara karşı hassasiyetini görüşmelidir. Bu görüşme denetim ekibinin denetim riski, yağın riskler ve özgün riskler dahil olmak üzere hile ve usulsüzlükten kaynaklanan risklere karşı uygun cevap verilmesini sağlar.

Bunun için yapılacak toplantı ve toplantıda görüşülecek ve karara bağlanması gereken hususlar şu şekildedir.

a) Toplantının Amacı

Denetim Projesinden sorumlu denetçinin proje ekibiyle şirketin hile ve usulsüzlüklerine karşı hassasiyetini ve bu kapsamda uygulanacak olan denetim yaklaşımının görüşmesi

b) Görüşülecek Hususlar

Toplantıda görüşülecek ve karara bağlanması gereken hususlar şu şekildedir.

1. Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan risklerin belirlenmesi
2. Şirkete özgü riskler
3. Denetimin konusuna özgü riskler
4. Gerçekleşmesi muhtemel olan hataların göz önüne alınması
5. Belirli hesaplarda hile ve usulsüzlüğün nasıl yapılabileceğinin ele alınması
6. Doğruluk
7. Tarafsızlık
8. Profesyonel yetkinlik ve gerekli özen
9. Gizlilik

10. Profesyonel davranış biçimi
11. Mesleki standartlar ile yasal düzenleyici kurallara uyum
12. Şirketin kalite kontrol politikaları ve prosedürleri ile uyum
13. Denetim çalışmalarında kalite
14. Denetim ekibi içinde profesyonel şüpheciliğin önemi
15. Denetim sürecinde denetim kanıtının değerlendirilmesi
16. Hileli finansal raporlamaya neden olabilecek yönetimin elde ettiği kazançların tespiti
17. Yönetim veya çalışanların davranış veya hayat tarzında olağan dışı veya beklenmedik herhangi bir değişimin olup olmadığının göz önünde bulundurulması
18. Yönetimin kontrollere fazlaca müdahil olması
19. Teknik standartlar
20. Diğer ilgili hususlar

c) İç Kontrolün Doğasında Bulunan Sınırlamalar

1. İşle ilgili verilen kararlardaki muhakeme
2. Kontrollerin dağılımı
3. Yönetimin fazlaca müdahil olması
4. İç kontrolün doğasında bulunan sınırlamalara neden olabilecek diğer faktörler

d) Görüşülecek Diğer Alanlar

1. Vergi ile alakalı hususlar
2. Emeklilik planları
3. Finansman kaynakları
4. Banka ilişkileri

e) Sonuç

Görüşülecek olan bütün hususlar görüşülerek karara bağlanır. Sonuç kısmında toplantıda alınan kararlar belirlenir ve yazılı olarak tutanak altına alınır.

3.4. Denetim Stratejisi ve Zamanlaması

Denetçi, denetim yapacağı firmasına karşı sorumluluklarını istenilen zaman ve yerde yerine getirebilmesi için bir zaman planlaması yapmalı ve yapacağı denetim ile ilgili uygulanacak politikalar açısından bir strateji belirlemelidir. Belirlenen strateji ve zaman planlaması aşağıdaki gibi yapılabilir.

İşletmenin Ünvanı	
Finansal Tablo Tarihi	
Hazırlayan	
Kontrol Eden	
Öngörülen Çalışma Saati	
Kapasam	... A.Ş'nin 31 Aralık 20.. Tarihi itibarıyla bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ilişkin gelir tablosu, Öz kaynak değişim tablosu , nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlardan oluşan TFRS standartları çerçevesinde denetimi
Şirket Yönetimin Beklentileri	Şirket Yönetimi belirtilen kapsamda gerçekleştirilecek denetim çalışması sonucunda imzalı denetim raporunu 15 Mart... Tarihinde kadar kendilerine sunulmalarını istemektedir.
Zaman Planlaması	Ön ÇalışmaEylül- Ekim Sayım... 31 Aralık Finansal Çalışma.....20 Şubat Taslak Denetçi Raporu.....10 Mart Kalite Kontrol.....10-14 Mart İmzalı Denetçi Raporu.....15 Mart
Ekip Toplantıları	Sorumlu denetçi Tarafından koordine edilecektir.
Çalışma Yeri	Denetim Çalışmaları ağırlıklı olarak Şirket merkezinde yürütülecektir. Gerekli olduğu durumlarda üretim tesisi depolar ziyaret edilecektir.
Denetim Ekibi	
Denetim Stratejisi	Denetimin planlama aşamasında satın alma ve stoklar, satış ve tahsilatlar, duran varlık yatırımları, personel ve dönem sonu kapanış işlemleri süreçleri incelenecek; bu süreçlerdeki önemli riskler ve ilgili kontroller belirlendikten sonra hangi süreçlerde kontrol testlerinin uygulanacağına karar verilecektir.

Hazırlayan

Kontrol Eden

3.5. Kalite Kontrol Takip Listesi

Her bir sözleşmede kalite kontrol incelemesi zorunlu olmakla beraber kalite kontrol incelemesinin işi yapan ekipten ayrı bir sorumlu ortak tarafında yapılması gerekir. Denetimin kalite kontrolünü gözden geçirecek kişinin aşağıda belirtilen niteliklerde olması gerekir,

1. Sorumlu denetçi tarafından seçilmemelidir.
2. Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almaz
3. Denetim ekibi adına karar alamaz.
4. Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmaması esastır.

Bu niteliklerdeki kalite kontrol denetçisi yapacağı kalite kontrolü ile ilgili aşağıda belirtilen hususları kontrol eder.

Kalite Kontrol İzleme Değerlendirme Listesi	Tarih	İmza
incelenen belgeler		
Önemlilik seviyesinin ve buna bağlı olarak önemli hesapları etkileyen süreçlerin belirlenmesi		
Ön analitik inceleme ve oran analizi		
Kalite kontrol incelemesi yapan sorumlu ortak ile yapıla toplantı tutanakları		
Denetim strateji matrisi, belirlenen denetim yaklaşımları		
Finansal tablolar		
Bağımsız denetim görüşü		
Önemli muhasebe, denetim ve finansal raporlama konuları ile ilgili tüm gerekli belgeler		
Düzeltilmiş denetim farkları		
Şirket yönetimi ile yapılan yazışma toplantılarının tutanakları		

Bu belgeleri inceledikten sonra denetçi kalite kontrol süreci çerçevesinde incelenen belirli çalışma kağıtları tarafından gün ay yıl belirterek imzalanan kağıtlara bakar.

Kalite kontrol süreci çerçevesinde incelenen belirli çalışma kağıtları tarafından gün ay yıl belirterek imzalandı kağıtları	Tarih	İmza
Müşteri kabul anketi		
Kara paranın aklanmasına yönelik kontrol listesi		
Sözleşme kabul anketi		
Bağımsızlık kontrol listesi		
Bağımsız denetim sözleşmesi		
İşletme sektör ve işletmenin faaliyet konusunun anlaşılması		
Saha çalışması öncesi suiistimal, hile ve hata üzerine denetim ekibi görüşmesi		
Suiistimal ve hileden kaynaklanan hatalarla alakalı risk faktörleri örnekleri		
Yönetimin hile ve usulsüzlük üzerine saptamaları ve risk faktörleri		
Kontrol Listesi		
İşletme İç kontrol seviyesinin ve buna bağlı olarak önemli hesapları etkileyen süreçlerin belirlenmesi		
Yönetim temsil mektubu		
Düzeltilmiş hataların yönetim ile paylaşılması		
Yönetim tavsiye mektubu		
Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar		
Nihai Finansal Tablo analizi		
Denetim raporu		

Bu kağıtlardan sonra denetçi incelemesini yaparken, işin denetiminden sorumlu denetçi ile yapacağı görüşmeler doğrultusunda yukarıda bahsedilen çalışma kağıtlarını da inceleyerek aşağıdaki konuları dikkate alır,

Sorumlu denetçi tarafından yukarıda belirtilen çalışma kağıtları incelenerek dikkate alınan konular	Tarih	İmza
Finansal tabloların sunumu ve dipnot açıklamaları		
Denetim ekibinin şirketimizin bağımsızlığını değerlendirmesi		
Denetim esnasında ve planlama aşamasında belirlenen önemli suiistimal ve hileden kaynaklananlar dahil olmak üzere risklere ve bu risklere ekibin denetim yaklaşımı		
Önemli risklerde ve önemlilik seviyesinde kullanılan denetçi yargısı		

Farklı görüşlerin oluştuğu teknik durumlar veya konular eğer var ise bu görüşlere yönelik olarak alınan uzman görüşleri		
Düzeltilmiş ve düzeltilmiş hataların önemini ve neticesini		
Yönetim ile paylaşılan konular ve eğer var ise düzenleyici resmi kurumlar ile yapılan görüşmeleri		
İnceleme için bakılan çalışma kağıtlarının yapılan işin amacını ve ulaşılan sonuca hizmet edip etmediğini		
Denetçi raporunun uygun olup olmadığı		
Önemli muhasebe, denetim ve finansal raporlama konuları dahil olmak üzere neticelendirilmemiş önemli konular kalıp kalmadığını denetimden sorumlu ortak ile konuşularak teyit alınması		

Denetçi yapmış olduğu incelemelerden sonra kendisine bir sonuç çıkartır.

Sonuç	Tarih	İmza
Tüm önemli yanları ile denetimi yapılan şirketin finansal tabloları finansal raporlama sistemine uygun olup / olmadığına		
Denetimin ilgili denetim standartlarına uygun olarak yapılmadığına dair bir husus olup /olmadığına		
Denetim görüşüne uygun herhangi başka bir husususun dikkatini çekip/ çekmediğine		
Kalite kontrolü yapan Adı-Soyadı		

3.6. Personel ve Denetçi Değerlendirme Formu

Denetimde çalışacak personelimizin denetim için uygun olup olmadığını veya işe alımlardaki deneme sürecindeki personele uygulanacak olan değerlendirme formu aşağıdaki gibi hazırlanabilir;

3.6.1. Bilgi ve Beceriler

1. Araştırma ve raporlama bilgi ve becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

2. Ekip yönetimi becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

3. Etkin iletişim (kişisel, kişilerarası, örgütsel) teknikleri bilgi ve uygulama becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

4. Genel planlama ve organizasyon becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

5. Bilgi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmak dahil teknik bilgi sistemleri programları kullanım bilgi ve becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

6. Değerlendirme, ilgi ve uygulama becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

7. Kalite yönetimi sistemleri bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

8. Kişilik tipleri ve davranış tarzları bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

9. İş sağlığı ve güvenliği bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

10.Kuruluş insan kaynakları politikaları ve prosedürleri bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

11.Mesleğe ilişkin yasal düzenlemeler bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

12.Temel bütçeleme bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

13.Ulusal meslek standartları ve ulusal yeterlilikler bilgisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

14.Zaman yönetimi bilgi ve becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

15.Mesleki yargı kullanabilme bilgi ve becerisi

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

3.6.2. Tutum ve Davranışlar

1. Analitik düşünebilmek

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

2. Çalışma zamanını etkili ve verimli kullanmak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

3. İş sağlığı ve güvenliği kurallarına uymak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

4. Değişime açık olmak ve değişen koşullara uyum sağlamak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

5. Ekip çalışmasına yatkın olmak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

6. Genel iş etiği kurallarına yatkın olmak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

7. İş yerindeki çalışma prensiplerine uygun hareket etmek

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

8. Sözlü ve sözlü olmayan kişisel, kişilerarası, örgütsel iletişim becerileri sergilemek

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

9. İş etiği kurallarına uyum sağlamak

Çok Kötü Kötü Orta İyi Çok İyi

3.7. Kalite Kontrol Politikalarının İzleme ve Değerlendirme Listesi

Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürler yerinde, yeterli ve etkin bir biçimde işlendiğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturulmalıdır. Bu

süreçte her bir sorumlu denetçinin denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemleri içerisinde sürekli olarak takip edilmesini ve değerlendirilmesini içerir. İzleme süreci bu sorumluluğu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip sorumlu kişi tarafından yapılır. Kalite kontrol izleme sürecinde denetimi yürütenler denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde görev verilmemelidir. Kalite kontrol sisteminin izlenmesi ile ilgili olarak yürütülen sürecin sonunda yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim şirketinin yönetim kurulu başkanına veya uygun hallerde yönetim kurulu da dahil şirketteki diğer uygun kişilere bildirilir.

3.7.1. Kalite Kontrol Politikalarının İzlenmesi

Cevaplar hayır ise formu dolduran kişiler tarafından sebebinin açıklanması gerekmektedir.

1. Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetiminin periyodik olarak gözden geçirilmesi dahil, denetim şirketimizin kalite kontrol sistemi sürekli olarak takip edilmekte midir?
 Evet Hayır
2. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler yerine getirilmekte midir?
 Evet Hayır
3. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürler uygulanmakta mıdır?
 Evet Hayır
4. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi, ilgili rapor tarihi ile aynı tarihte veya öncesinde tamamlandı mı?
 Evet Hayır

5. Gözden geçirmeyi gerçekleştiren olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmasına sebep olacak çözüme kavuşturulmamış bir konu var mı?
 Evet Hayır
6. Kalite kontrol sistemi uygun bir şekilde tasarlanmış mı?
 Evet Hayır
7. Kalite kontrol politikaları etkin bir şekilde uygulanmakta mıdır?
 Evet Hayır
8. Düzenlenen raporlar, içinde bulunulan koşullara uygun mu?
 Evet Hayır
9. Bağımsız denetim ekibinin özellik arz eden bağımsız denetim işleriyle ilgili olarak şirketin bağımsızlığı değerlendirilmesi uygun mu?
 Evet Hayır
10. Bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli riskler var mı? Var ise bağımsız denetim ekibinin değerlendirmeleri ve cevapları da dahil olmak üzere risk değerlendirmeleri yapılmış mı?
 Evet Hayır
11. Önemlilik ve önemli riskler konusunda alınan kararlar yerinde mi?
 Evet Hayır
12. Görüş farklılıkları nedeniyle danışma gerektiren durumlarda bu hizmetten yararlanılmış mı?
 Evet Hayır
13. Denetlenenin yöntemine, yönteminden sorumlu kişilere veya diğer düzenleyici otoritelere iletilecek hususlar var mı?
 Evet Hayır

14. Gözden geçirme için seçilen çalışma kağıtları önemli kararları ve ulaşılan sonuçları gösterir nitelikte mi?

Evet

Hayır

15. Bağımsız denetim raporu uygun mu?

Evet

Hayır

3.7.2.Kalite Kontrol Politikalarının Değerlendirilmesi

1. Bulgular, eğitim ve mesleki gelişimden sorumlu kişilere yazılı ve sözlü olarak uyarı yapılmasını gerektiren husus var mı?

Evet

Hayır

2. Kalite kontrol politika ve prosedürlerde değişiklik yapılması gerektiren durum varsa ve sistemik, tekrarlayan durumların bulunması halinde, düzeltici adımların derhal atılmasını gerektiren diğer önlemler alınarak yapılması gereken değişiklikler, personele bildirilecek hususlar var mı?

Evet

Hayır

3. Şirketin politika ve prosedürlerine uygun hareket etmeyenlerden gerekli savunmaları alınarak, özellikle bu davranışı birden fazla tekrarlayanlar hakkında şirket tarafından ücret artışı ve terfi dahil disiplin işlemleri uygulanmasını gerektiren husus var mı?

Evet

Hayır

4. BÖLÜM KALİTE KONTROL STANDARDI İLE İLGİLİ ANKET SONUÇLARI

Bu anket yetkilendirilmiş olan 30 adet denetim firması tarafından yapılmış olup sonuçlar spss istatistik programına girilerek ilgili veriler alınmıştır.

4.1. Soru Faaliyet Gösterilen İl

Tablo 1. 1. Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	10	33,3	33,3
2	14	46,7	80,0
4	6	20,0	100,0
Total	30	100,0	

Şekil 1. 1. Soru Sıklık Dağılımı

Bu soruda ankete katılan şirketlerin Türkiye içinde katıldığı bölgelere göre bir oran alınmıştır. Ankete katılan şirketlerden 10 tanesi Ankara 14 tanesi İstanbul ve 6 tanesi de diğer illerden katılmıştır. Ankete katılımının en yoğun olduğu il % 46,7 ile İstanbul dur. Yetkilendirilmiş 167 firmadan 96 tanesi İstanbul ,38 tanesi Ankara, 11 tanesi İzmir ve 22 tanesi diğer iller olduğu için katılımın dağılımın İstanbul üzerinde yoğunlaşması beklenen bir sonuçtur. Bu dağılım ve Türkiye genelinde de Yetkilendirilmiş Bağımsız Denetim firmalarının özellikle 3. büyük şehirlerimizden olan İzmir de çok az olarak kaldığı ve İstanbul Ankara dışındaki diğer illerde de büyük bir açığın olduğunu görmekteyiz.

4.2 Muhasebe Mesleği ile İlgilenilen Yıl

Tablo 2. 2.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	2	6,7	6,7
2	5	16,7	23,3
Valid 3	4	13,3	36,7
4	19	63,3	100,0
Total	30	100,0	

Bu soruda denetim faaliyetini yapan firmaların daha önceden muhasebe mesleği ile ne kadar ilgilendikleri ve bu konudaki tecrübelerinin ne olduğu anlaşılmaya çalışılmaktadır. İstatistik veri sonuçlarından anlaşıldığı üzere denetim faaliyetini yapan firmaların daha önceleri muhasebe ile ilgili şirketler olup denetim faaliyetlerine elde ettikleri mesleki tecrübeler sonrasında başlamışlardır. Sadece muhasebe mesleğini denetim amaçlı kuran firmalar %6,7 oranında kalmıştır. Denetim faaliyetini yapabilmek için muhasebe mesleğinde uzmanlaşmalıdır. Bahsedilen uzmanlaşma ise ankete katılan yetkilendirilmiş firmalarda görüldüğü üzere 15 yıl ve üzeridir.

4.3. Denetim Faaliyeti ile İlgilenilen Yıl

Tablo 3. 3.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	3	10,0	10,0
Valid 2	3	10,0	20,0
4	24	80,0	100,0
Total	30	100,0	

Denetim Faaliyeti ile ilgilenen firmalar bu alanda 2. soruyla paralel olarak 6 yıldan fazla tecrübeleri olan firmalardır. Ankete katılanlardan denetim faaliyetlerine yeni başlayan firmaların sayısı %20 dir. Bu alanda firma sayılarında özellikle 1. Soruda bahsedildiği gibi İstanbul ve Ankara ve diğer büyük şehirlerin dışında da denetim firması eksikliği vardır.

4.4. Kalite Kontrol Standardının Bağımsız Denetim İçindeki Rolü

Tablo 4. 4.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	5	16,7	16,7
2	5	16,7	33,3
Valid 3	13	43,3	76,7
4	7	23,3	100,0
Total	30	100,0	

Kalite kontrol standardı bağımsız denetimin temel yapı taşı ve her alanda geri dönüşüm sağlayan bir kontrol mekanizmasıdır. Ankete katılan firmaların bunun farkındalık oranı ise %50 den fazla yer teşkil ettiğini söyleyen firmalar %66,6 ile bunun farkındalığını ortaya koymuşlardır. Fakat %33,3 olarak da bunun farkında olmayan firmalarda mevcuttur.

4.5. Lider Personelin Önemi

Tablo 5. 5.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	7	23,3	23,3
2	7	23,3	46,7
Valid 3	6	20,0	66,7
4	10	33,3	100,0
Total	30	100,0	

Şekil 5. 5.Soru Sıklık Dağılımı

Denetim şirketlerinin çalıştırdıkları personeller buldukları rekabet ortamı açısından büyük bir önem arz etmektedir. Lider personelin öneminin farkındalık oranı ise ankete katılan firmalar açısından %33,3'dür. Bu oran ankete katılan şirketlerin Liderlik sorumluluklarını benimsediğini bize göstermektedir. Bu oranı 8.sorunun 1. şıkında da diğer kalite kontrol unsurları arasında verdikleri önemi araştırmak açısından ayrıca da ölçülmüştür. Kalite kontrol sisteminin unsurlarından ilki Denetim Şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumluluklarıdır. Lider personele sahip olmaya veya yetiştirmeye çalışmayan şirketler kalite kontrol sisteminin unsurlarına tam olarak haiz olamazlar.

4.6. Soru Risk Değerlendirmesi Aşaması

Tablo 6. 6.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	11	36,7	36,7
2	6	20,0	56,7
Valid 3	12	40,0	96,7
4	1	3,3	100,0
Total	30	100,0	

Denetimde yapılan incelemelerde herhangi bir yanlışlık olmasına rağmen denetimi yapan firmaların duruma uygun olmayan bir görüş vermeleri denetim riskidir. Bu risk için riskin kaynağı belirlenmeli, değerlendirilmeli ve karşılık vermelidir. Bu soruda denetim firmaları için en çok risk değerlendirmesinin yapıldığı aşamalar olarak %36,7 ile Müşteri seçimi ve %40 ile Kalite kontrol aşamasını görmekteyiz. Raporlama aşaması % 3,3 oranında kalmıştır. Bu orandan da anlaşılacağı gibi firmalar ilk önce seçecekleri müşterilerinin kendileri için ne kadar riskli olduklarına değerlendirip kabul etmektedirler. Raporlama aşamasında risk değerlendirmeye gerek duymayarak riskin baştan oluşmasına veya oluşan bir riskin kalitesinin kontrolünün sağlanarak giderilmesi yöntemine başvurumaktadırlar.

4.7. Denetim Şirketlerinin Sorumlulukları

4.7.1. Denetim Şirketlerinin Müşterilerine Karşı Sorumlulukları

7. Sorunun 4 aşamasında denetim şirketlerinin müşterilere, çalışanlara ortaklara ve rakiplere karşı nasıl bir tutum sergiledikleri ve bu tutum açısından hangisini daha fazla önemsedikleri ortaya koyulmaya çalışılmaktadır.

Tablo 7. 7.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	5	16,7	16,7
3	5	16,7	33,3
4	20	66,7	100,0
Total	30	100,0	

Denetim şirketleri bu orandan da anlaşılacağı üzere en önemli sorumluluğu müşterilerine karşı görmektedirler. Bu da denetim şirketlerinin ücretlerini sağlama ve memnuniyet gösterme açısından ülkemizdeki şuanadaki denetim firmalarının çalışma şartları açısından beklenen bir tutumdur.

4.7.2. Çalışanlara Karşı Sorumluluk

Tablo 8. 7.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
2	15	50,0	50,0
Valid 3	8	26,7	76,7
4	7	23,3	100,0
Total	30	100,0	

Çalışanlara karşı denetim firmalarının sorumluluğu önem derecesi arasından %75'den daha fazla olarak 2 ve 3 seviyesindedir. Bu seviyelerde de daha çok 2 seviyesindedir. Denetim firmalarının kendi çalışanlara verdiği önem müşteri ve ortaklara göre çok azdır.

4.7.3. Ortaklara Karşı Sorumluluklar

Tablo 9. 7.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	3	10,0	10,0
2	8	26,7	36,7
Valid 3	17	56,7	93,3
4	2	6,7	100,0
Total	30	100,0	

Türkiye de çoğu denetim firması çok ortaklıdır ve bu ortakların çoğu yönetimde ve yapılan denetimlerde rol sahibidirler. Denetim firmaları müşterilerden sonra en çok önem verdiği sorumluluk ortaklarıdır.

4.7.4. Rakiplere Karşı Sorumluluk

Tablo 10. 7.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	18	60,0	60,0
2	3	10,0	70,0
Valid 3	4	13,3	83,3
4	5	16,7	100,0
Total	30	100,0	

Denetim firmaları rekabet ederken rakiplerine karşı sorumluluklarını önemsememektedirler. Rakiplerini takip etmeyen firmalar gelişime ayak uydurmayarak sonraki zamanlarda müşterileri kaybına yol açabilir ve bu durum kendileri için büyük bir tehdit oluşturabilir.

4.8. Denetimin Kalitesindeki Sorumluluklar

4.8.1. Denetimin Kalitesinde Liderlik Sorumluluğu

8. Soru Kalite Kontrol Standardının unsurlarının hangisi üzerinde Denetim Şirketlerinin daha çok durdurduklarını görmek amacıyla hazırlanmıştır.

Tablo 11. 8.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	4	13,3	13,3
2	6	20,0	33,3
Valid 3	7	23,3	56,7
4	13	43,3	100,0
Total	30	100,0	

Denetim şirketlerinin bu soruya verdiği yanıt 5. soru ile paralel bir yaklaşım izlemektedir. ve Liderlik sorumluluğunun en önemli sorumluluk olduğunu düşünen firmalar %43,3'tür.

4.8.2. Denetimin Kalitesinde Etik Hükümler

Tablo 12. 8.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	3	10,0	10,0
2	7	23,3	33,3
Valid 3	14	46,7	80,0
4	6	20,0	100,0
Total	30	100,0	

Deneticilerin vereceği raporlar kamu yararına kullanılabileceği için lider personele sahip olan denetim şirketlerinin önem vereceği en önemli ikinci unsura bu konuda uygulanacak olan etik hükümlerdir. Ankete katılan şirketler de bu bağlamda bir hareket tarzı göstermiş olup %46,7 ile en önemli ikinci unsur olarak etik hükümleri seçmişlerdir.

4.8.3. Denetim Sözleşmesi ve Denetimin Yürütülmesi

Tablo 13. 8.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	3	10,0	10,0
2	7	23,3	33,3
Valid 3	14	46,7	80,0
4	6	20,0	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 14. 8.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	18	60,0	60,0
2	5	16,7	76,7
Valid 3	2	6,7	83,3
4	5	16,7	100,0
Total	30	100,0	

Denetim sözleşmesi denetim şirketlerinin müşteriyile sağlayacağı bir ortamın temelini oluşturur. Yapılan bu sözleşme ile denetim faaliyeti devam eder. Ankete katılan firmalar Sözleşmenin devamını sıralama olarak daha sonra önem vereceği faaliyetler arasına koymaktadırlar.

4.9. Denetim Şirketine Alınacak Olan Personel

Tablo 15. 9.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	8	26,7	26,7
2	5	16,7	43,3
Valid 3	7	23,3	66,7
4	10	33,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 16. 9.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	8	26,7	26,7
2	16	53,3	80,0
Valid 3	5	16,7	96,7
4	1	3,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 17. 9.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
2	6	20,0	20,0
Valid 3	16	53,3	73,3
4	8	26,7	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 18. 9.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	12	40,0	40,0
2	3	10,0	50,0
Valid 3	2	6,7	56,7
4	13	43,3	100,0
Total	30	100,0	

Bu soruda Denetim Firmalarının işe alınacak personelde daha çok hangi özellik üzerinde durdukları öğrenilmeye çalışılmıştır. Denetim firmaları yukarıdaki sonuçlardan da anlaşıldığı üzere 2 şık üzerinde durmuşlardır. Alacakları personelin ya mesleki konularda gerçekten uzman ve yüksek öğrenim almış kişiler olmasını ya da daha önce deneyimi olmayıp kendi yanlarında yetiştirebilecek olan personel olmasını istemektedirler.

4.10. Denetim Karşısında Ortaya Çıkabilecek Tehditler

Tablo 19. 10.Soru 1. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	7	23,3	23,3
3	1	3,3	26,7
4	22	73,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 20. 10.Soru 2. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	9	30,0	30,0
2	5	16,7	46,7
3	12	40,0	86,7
4	4	13,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 21. 10.Soru 3. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	6	20,0	20,0
2	13	43,3	63,3
3	11	36,7	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 22. 10.Soru 4. Şık Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
1	8	26,7	26,7
2	12	40,0	66,7
Valid 3	6	20,0	86,7
4	4	13,3	100,0
Total	30	100,0	

Bu soruda denetim firmalarının müşterilerini denetlerken kendileri için ortaya çıkabilecek tehditler değerlendirilmiştir. Denetim firmaları denetlemelerinde karşılına çıkan en büyük tehdidi kişisel çıkar olarak ortaya çıkmaktadır. Yıldırma amaçlı ve taraf tutma ile ilgili tehditleri ise daha sonra sıralamışlardır. Yakınlık tehdidini ise olası bir tehdit olarak gören firma sayısı ise %13,3 'te kalmıştır. Bu orandan denetim şirketlerinin daha çok yakın ve tanıdık kişilerle iş yaptıklarını ve bunun kendileri için bir tehdit oluşturabileceklerinin yeterli olarak farkında olmadıklarını anlaşılmaktadır.

4.11. Kalite Kontrol Standardı Aşamaları Değerlendirmesi

Bu sorularda Kalite Kontrol Standardı aşamalarına firmalarının katılımı gözlenmektedir.

Tablo 23. 11.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
3	1	3,3	3,3
Valid 4	7	23,3	26,7
5	22	73,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 24. 12.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
3	2	6,7	6,7
Valid 4	16	53,3	60,0
5	12	40,0	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 25. 13.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
4	11	36,7	36,7
Valid 5	19	63,3	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 26. 14.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
4	19	63,3	63,3
Valid 5	11	36,7	100,0
Total	30	100,0	

Tablo 27. 15.Soru Sıklık Dağılımı

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
3	2	6,7	6,7
Valid 4	12	40,0	46,7
5	16	53,3	100,0
Total	30	100,0	

11 ve 15. sorularda denetim firmalarından ortak olarak tezimizde belirtmiş olduğumuz bağımsız denetimde kalite kontrol standardının uygulamasında yapılabilecek olan uygulama aşamalarına katıldıklarını göstermişlerdir. Bu aşamaların nasıl uygulanabileceği ve aşamalar içinde nelere dikkat edilmesi gerektiğinde de tezimizde yer verilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının aşamalar halinde nasıl yapabileceğini göstermek ve Türkiye’de faaliyet gösteren yetkilendirilmiş Bağımsız Denetim şirketlerinin Kalite Kontrol Standardına uygulama aşamalarında ne ölçüde uygun olduğunu anlamak amacıyla yapılmıştır.

Bağımsız Denetim Faaliyeti, özel şirketlerin içerisinde denetçi rolüne Türkiye’nin giderek adapte olması ve bu yöndeki çalışmalara hız verilmesi ile daha da çok önemi artmış olup bağımsız denetim şirketleri bu alanda giderek ilerlemektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin firmalarını denetlerken Kamu Gözetim Kurulunun belirlemiş olduğu standartlara göre denetmeleri sağlamaktadırlar. Kamu Gözetim Kurulunun Denetimle ilgili koyduğu bu standartların da temelini de Kalite Kontrol Standardı ile ortaya konulmaktadır.

Kalite kontrol Standardının denetim firmalarındaki güncel farkındalığının ölçülmesi amacıyla yapılan anketimizde ise alınan sonuçlar bize bu alanda Denetim Şirketlerin daha çok uygulama ve pratik aşamalarına ihtiyaçları olduklarını doğrulamıştır.

Anketimizde denetim şirketlerine yöneltilen sorularda denetim şirketlerinin kalite kontrol standardına uygulama aşamaların hangilerine ne kadar katılıp katılmadıkları gözlenmesi amaçlanmıştır. Anketlerden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

1. Soruda ankete katılan firmaların daha çok hangi ilde faaliyet gösterdikleri araştırılmıştır. Bağımsız denetim firmalarının yarısından fazlasının İstanbul da kurulu olduğu için ankete katılım da en yoğun olarak İstanbul’dan olmuştur. Bu sorudan Bağımsız denetim firmalarına diğer illerde büyük bir açığın olduğunu sonucu çıkarılmıştır.

2. ve 3. Soruda Muhasebe ve Denetim mesleği ile ilgilenilen yıl araştırılmıştır. Firmaların geneli 15 yıldır muhasebe ve 6 yıldır denetim tecrübesi olan firmalardır. Tecrübesi olmayan firmalar bu alanda yer edinememiştirler. Bağımsız Denetimin uygunluğu açısından bu sonuç beklenen bir sonuçtur.

4. soruda Kalite Kontrol Standardının bağımsız denetim içindeki rolü araştırılmıştır. Bağımsız denetim firmalarının %66 sı bu standardın farkındalığının önemini ortaya koyduklarını belirtmişlerdir fakat Bağımsız Denetimin yapı taşı olan bir standart için bu oran beklenen seviyede değildir.

5. Soruda Denetim Firmaların lider personele ne derecede önem verdikleri araştırılmıştır. Denetim firmaları %33 lük bir oranla lider personel çalıştırmak istedikleri sonucu ortaya çıkmıştır.

6. Soruda risk değerlendirmesinin denetim firmaları tarafından hangi aşamalarda yapıldığı araştırılmıştır. Denetim firmaları için en çok risk değerlendirmesinin yapıldığı aşamalar olarak %36 ile Müşteri seçimi ve %40 ile Kalite kontrol aşamasını görmekteyiz. Raporlama aşaması % 3,3 oranında kalmıştır. Bu orandan da anlaşılacağı gibi firmalar ilk önce seçecekleri müşterilerinin kendileri için ne kadar riskli olduklarına değerlendirip kabul etmektedirler.

7. Soruda Denetim şirketlerinin müşterilere, çalışanlara ortaklara ve rakiplere karşı nasıl bir tutum sergiledikleri araştırılmıştır. Denetim şirketleri çıkan istatistiki sonuçlardan anlaşılacağı üzere en önemli sorumluluğu müşterilerine karşı görmektedirler. Bu da denetim şirketlerinin ücretlerini sağlama ve memnuniyet gösterme açısından ülkemizdeki şuandaki denetim firmalarının çalışma şartları açısından beklenen bir tutumdur. Türkiye de çoğu denetim firması çok ortaklıdır ve bu ortakların çoğu yönetimde ve yapılan denetimlerde rol sahibidirler. Denetim firmalarının müşterilerden sonra en çok önem verdiği sorumluluk ortaklara karşı olan sorumluluklarıdır. Denetim firmaları rekabet ederken rakiplerine karşı sorumluluklarını önemsememektedirler. Rakiplerini takip etmeyen firmalar gelişime ayak uydurmayarak sonraki zamanlarda müşterileri kaybına yol açabilir ve bu durum da kendileri için büyük bir tehdit oluşturabilir.

8. Soruda denetim kalitesini ölçmede kullanılan unsurlar araştırılmıştır. Bu soruya verilen cevaplar 5. sorudaki lider personel çalıştırma ile ilgili soruya paralel bir yaklaşım izlemektedir. Liderlik sorumluluğunun en önemli sorumluluk olduğunu düşünen firmalar %43 'tür. Deneticilerin vereceği raporlar kamu yararına kullanılabileceği için lider personele sahip olan denetim şirketlerinin önem vereceği en önemli ikinci unsura bu

konuda uygulanacak olan etik hükümlerdir. Ankete katılan şirketler de bu bağlamda bir hareket tarzı göstermiş olup %46 ile en önemli ikinci unsur olarak etik hükümleri seçmişlerdir. Denetim sözleşmesi denetim şirketlerinin müşteriyle sağlayacağı bir ortamın temelini oluşturur. Yapılan bu sözleşme ile denetim faaliyeti devam eder. Ankete katılan firmalar Sözleşmenin devamını sıralama olarak daha sonra önem vereceği faaliyetler arasına koymaktadırlar.

9. soruda Denetim Firmalarının işe alınacak olan personelde daha çok hangi özelliğin arandığı öğrenilmeye çalışılmıştır. Denetim firmaları yapılan anket sonuçlardan da anlaşıldığı üzere 2 şık üzerinde durmuşlardır. Alacakları personelin ya mesleki konularda gerçekten uzman ve yükseköğrenim almış kişiler olmasını ya da daha önce deneyimi olmayıp kendi yanlarında yetiştirebilecek olan personel olmasını istemektedirler.

10. soruda denetim firmalarının müşterilerini denetlerken kendileri için ortaya çıkabilecek tehditler değerlendirilmiştir. Denetim firmaları karşılına çıkan en büyük tehdidi kişisel çıkar olarak seçmişlerdir. Yıldırma amaçlı ve taraf tutma ile ilgili tehditleri ise daha sonra sıralamışlardır. Yakınlık tehdidini ise olası bir tehdit olarak gören firma sayısı ise %13 'te kalmıştır. Bu orandan denetim şirketlerinin daha çok yakın ve tanıdık kişilerle iş yaptıklarını ve bunun kendileri için bir tehdit oluşturabileceğinin farkında olmadıklarını anlamaktayız.

11 ve 15. sorular arasında *denetim şirketlerine yöneltilen sorularda denetim şirketlerinin kalite kontrol standardına uygulama aşamaların hangilerine ne kadar katılıp katılmadıkları gözlenmesi amaçlanmıştır. Ankete katılan denetim şirketleri bu aşamaların hepsi hakkında olumlu katılım sonuçları vermiştir. Özellikle 13. soruda Denetim Kalitesinin gözden geçirilmesi ile ilgili ayrı bir bölüm bulundurma ile ilgili tüm şirketler bu duruma katılmaktadır. Bu sonuçlar dikkate alınarak Denetimde Kalite Kontrol Standardının değerlendirilirken bunun için mutlaka ayrı bir bölüm kurulmalı ve yapılan denetimin kalitesinin kontrolü bir süreç içinde aşama aşama olarak izlenmelidir.

EK.1 ANKET FORMU

Değerli Meslek Mensupları;

Bu anket “Bağımsız denetimde kalite kontrol standardının şirketlerde uygulanırken sistemin unsurlarından hangi aşamalara dikkat edildiği ve hangi aşamalar üzerinde daha çok durulması gerektiğini araştırmak için hazırlanmış olup ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler tezime dayanak oluşturacaktır. Araştırma sadece bilgi toplama amacına yönelik olup alınan bilgiler **GİZLİ TUTULACAKTIR**. Herhangi bir şekilde 3. şahıslara verilemez. Delil ve sübut vasıtası olarak kullanılamaz. Ankette ad ve soyadı bilgisi istenmemektedir. Tüm soruları cevaplamaya özen göstermeniz araştırmanın amacına ulaşması için oldukça önemlidir. Anketle ilgili tanımlar aşağıda verilmiştir.

Anketimize katıldığınız için teşekkür ederiz.

Oğuzcan OĞUZ
Başkent Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrencisi
0533 388 00 76

Denetim Ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dahil şirketler tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan kişilerdir.

Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişi: Denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin raporlarını değerlendiren kişilerdir.

Denetim Şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.

S1) Faaliyet gösterdiğiniz il?

- (1,1) Ankara
- (1,2) İstanbul
- (1,3) İzmir
- (1,4) Diğer İller

S2) Kaç yıldır muhasebe mesleği ile ilgileniyorsunuz?

- (2,1) 1-4
- (2,2) 5-9
- (2,3) 10-14
- (2,4) 15 ve daha fazla

S3) Kaç yıldır denetim faaliyeti ile ilgileniyorsunuz?

- (3,1) 0-1
- (3,2) 2-3
- (3,3) 4-5
- (3,4) 6 ve daha fazla

S4) Bağımsız denetimde kalite kontrol standardı size göre bağımsız denetimin içinde ne kadar bir kullanım alanı ve gerekliliği teşkil etmektedir?

- (4,1) % 0-25
- (4,2) % 26-50
- (4,3) % 51-75
- (4,4) % 76-100

S5) Bağımsız denetim ile ilgili sorumluluklarımızı yerine getirirken çalışan personelleriniz açısından sizin için hangi tanım daha uygundur?

- (5,1) Şirketimizde sorumluluklarımız için çalışan personellerimiz bulunmaktadır.
- (5,2) Şirketimizde sorumluluklarımız için çalışan uzman personellerimiz bulunmaktadır.
- (5,3) Şirketimizde sorumluluklarımız için çalışan yönetici personellerimiz bulunmaktadır.
- (5,4) Şirketimizde sorumluluklarımız için çalışan lider personellerimiz bulunmaktadır.

S6) Bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli riskler karşısında risk değerlendirmesi denetim firmalarınca hangi aşamada yapılmalıdır?

- (6,1) Müşteri Seçimi
- (6,2) Sözleşmenin Kabulü
- (6,3) Denetimin Kalitesinin Kontrolü Aşaması
- (6,4) Raporlama Aşaması

Aşağıdaki soruları önem derecesine göre 1'den 4' e kadar sıralayınız.

1= En Önemsiz 4= En Önemli

S7) Bağımsız denetimde kalite kontrol standardında denetim şirketlerinin sorumluluklarını önem derecesine göre sıralayınız.	1	2	3	4
Müşterilere Karşı Sorumluklarımız				
Çalışanlara Karşı Sorumluklarımız				
Ortaklara Karşı Sorumluklarımız				
Rakiplere Karşı Sorumluklarımız				

S8) Denetimin kalitesini ölçmede kullanılan unsurları önem derecesine göre sıralayınız.	1	2	3	4
Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları				
Denetim ile ilgili etik hükümler				
Denetim sözleşmesi ve devam ettirilmesi				
Denetimin yürütülmesi				

S9) Şirketinize yeni alınacak personelin sahip olacağı deneyimlerden hangisi sizin için daha önemlidir?	1	2	3	4
Mesleki konularda yüksek öğrenim alması				
Mesleki tecrübe				
Etik hükümlere bağlılığı				
Deneyimsiz yetiştirilecek personel				

S10) Denetim firmanızca müşterinizi denetlerken denetim elemanlarınız tarafından karşılabileceğiniz tehditleri önem derecesine göre sıralayınız.	1	2	3	4
Kişisel çıkar				
Yıldırma amaçlı tehditler				
Taraf tutma				
Yakınlık				

Aşağıda bağımsız denetimde kalite kontrol standardı ile ilgili cümleler yer almaktadır. Lütfen her cümleyi dikkatlice okuyunuz ve cümlelerin belirttiği düşüncelere ne kadar katıldığınızı verilen ölçekler üzerinden işaretleyiniz

1= Hiç Katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Kararsızım 4=Katılıyorum 5= Kesinlikle katılıyorum

S11)Denetim ekibi müşterisi ile anlaşmadan önce müşteri kabul anketi yapmalıdır ve bu anketin sonucuna göre müşterisini kabul edip etmeyeceğine karar vermelidir.	1	2	3	4	5
S12)Denetim şirketi müşterisi ile sözleşme yapmadan önce uzmanlık alanlarınızı müşterinize göre tekrar değerlendirmelidir.	1	2	3	4	5
S13)Denetim şirketinizde denetimin kalitesini gözden geçiren ayrı bir bölüm bulunmalıdır.	1	2	3	4	5
S14)Denetim şirketinizin politika ve prosedürlerine uygun hareket etmeyenlerden gerekli savunmaları alınarak disiplin işlemi yapılmalıdır.	1	2	3	4	5
S15)Bağımsız denetim ekibi kalite kontrol standardını uygularken kendisine rehber edinecek anket değerlendirme listeleri ve toplantı gibi aşamalarla süreci daha iyi yönetebilir.	1	2	3	4	5

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. 2007. *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., Yanık, S., Erhan, D. U. 2013. *Başkent Üniversitesi Denetim Eğitim Notları*: 29-37.
- Çiçek, D. 1997. *Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*: 132. 3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya.
- Deloitte. 2010. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Bağımsız Denetim*.
<http://www.deloitte.com/assets/dcom-turkey/local%20assets/documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf >
- Deloitte. 2010. *Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri*
<<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/Yeni-TTK-Bulten-7.pdf> >
- EL Masry, R. 2008. *Continous online auditing as a response to the Sarbanes-Oxely Act. Managerial Auditing Journal*, 23:8.
- Ergün, Ü. 1999. *Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. MÖDAV.
- Fraser, N. 2009. Denetimde Kalite. Erciyes Üniversitesi: Konya SMMO 1. *Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*.
- Güredin, E.2007.*Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul:191-192
- Karaahmet, M.M. 2007. *Nasıl Bir Performans Denetimi*. Mali Hukuk Dergisi, 132: 14
- KGK. 2013a.Kalite Kontrol Standardı 1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleriyle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten *Türkiye Denetim Standartları*.
<<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>>
- KGK. 2013b.Bağımsız Denetim Standardı 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. *Türkiye Denetim Standartları*.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf>
- Selimoğlu, S.K. 2009. *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. A.Ö.F.
- Tamer, Ö.Ö. 2013. *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi*. Ankara.

- T.C Resmi Gazete. 2007. *Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*. 26675.
- Türk Ticaret Kanunu 2014. http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim
- Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. 2014. İstanbul Serbest Muhasebeciler Odası 130:36 <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turler.pdf>>.
- Uzay, Ş. 2009. Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, 96:129.
- Uzay, Ş. 2005. *Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yapılan Araştırmalar*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.
- Uzay, Ş. 2009. *Denetimde Kalite. TÜRMOB ve Konya SMMM Odası*, 1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı , KONYA