

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI
DOKTORA TEZİ**

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE İLGİLİ YENİ
YAKLAŞIMLAR ve İZMİR İLİNDE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

EBRU ESENDEMİR

**DANIŞMAN
PROF. DR. SEMRA ÖNCÜ**

MANİSA

2011

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 18/08/2011 tarih ve 15/11 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Ebru ESENDEMİR' in "Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma" Konulu tezi incelenmiş ve aday 22.08.2011 tarihinde saat 13:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Prof. Dr. Semra ÖNCÜ
(Danışman)

ÜYE
Doç. Dr. Ayşe Necef YERELİ

ÜYE
Doç. Dr. Hüseyin AKTAŞ

ÜYE
Doç. Dr. A. Cevdet KAYALI

ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Yaşamın YEĞİNBOY

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No: **Konu:** **Üniv.Kodu:**

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: ESENDEMİR

Adı: EBRU

Tezin Türkçe adı: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE İLGİLİ YENİ YAKLAŞIMLAR
ve İZMİR İLİNDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Tezin Yabancı adı: RECENT APPROACHES ABOUT AUDIT QUALITY AND A
SURVEY ON CHARTERED ACCOUNTANTS IN İZMİR

Tezin yapıldığı

Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ **Enstitü:** SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Yılı: 2011

Diğer kuruluşlar:

Tezin Türü: DOKTORA

Dili : TÜRKÇE

Sayfa sayısı : 238

Referans sayısı : 205

Tez Danışmanın

Ünvanı: PROF. DR.

Adı: SEMRA

Soyadı: ÖNCÜ

Türkçe anahtar kelimeler:

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Bağımsız Denetim Kalitesi

1- Audit Quality

2- Denetim Standartları

2- Audit Standards

3- Düzenleyici Kuruluşlar

3- Regulatory Institutions

4- Bağımsız Denetim Kuruluşu

4- Audit Firm

5- Bağımsız Denetçi

5- Engagement Partner

Tarih:

İmza :

Tezimin Erişim Sayfasında yayımlanmasını istiyorum

Evet

Hayır

ÖNSÖZ

20. yüzyıl başlarında ilk kez imalat işletmelerinde başlayan kalite kontrol uygulamaları, 1960'lerden sonra hizmet sektöründe de uygulanmaya başlamıştır. 1980'li yıllarda hizmet kalitesi ölçümü için geliştirilen SERVQUAL Modeli, bu ve benzeri çalışmaların yayılmasını sağlamıştır. Özellikle, finansal krizlerin kontrol edilmesi ve önlenmesi için son derece önemli olan bağımsız denetim kalitesi, tüm sektörlerin sağlıklı büyümesi için önemlidir. Hizmet sektöründe, bilginin en üst düzeyde kullanıldığı bağımsız denetim hizmetlerinde kaliteye yönelik uygulamaları kapsayan bu çalışmada emeği geçen, başta danışman hocam, Sayın Prof. Dr. Semra Öncü olmak üzere, Prof. Dr. Şevkinaz Gümüšođlu, Doç. Dr. Ayşe Yereli, Doç Dr. Tarık Arıkan Saygılı, Yrd. Doç Dr. Yasemin Yeđinboy, Öğr. Gör. Ceren Altuntaş ve YMM Turan Öztürk ile İzmir YMM Odası üyelerine teşekkürü borç bilirim.

Varlığıyla bana büyük destek olan kızlarım Zeynep ve Sevcihan Zehra ile annem Nesrin Dikmen'e bugüne kadar bana gösterdikleri sevgi ve anlayış için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Bağımsız denetim, şirketlere ait finansal bilginin güvenilirliğini arttıran, dolayısıyla ülkelerin finansal ve ekonomik gelişmesine katkıda bulunan bir muhasebe disiplini. 2002 yılında ABD’de yaşanan Enron krizi ve dünyanın büyük ve en prestijli denetim kuruluşlarından birinin de bu krize neden olduğunun tespit edilmesinden sonra, bağımsız denetim kalitesi kavramı önem kazanmıştır. Başta ABD olmak üzere, İngiltere ve diğer gelişmiş ülkeler ile, uluslararası düzenleyici kurumlarda, bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar, bağımsız denetim ile ilgili yeni kanunların ve standartların yayınlanması, kamu gözetim kurumlarının kurulması gibi hususları kapsamaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları ve düzenleyici kurumların denetim kalitesi yaklaşımları çerçevesinde, bağımsız denetim kalitesi modeli oluşturulan bu çalışmada, modelin bileşenleri detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, İzmir’de faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi ile ilgili algılarının, incelendiği bir araştırma yer almaktadır. Araştırma kapsamında yapılan faktör analizine göre, Yeminli Mali Müşavirler, denetim kalitesi boyutlarından, “Liderlik”, “Kalite Kontrol”, “Dokümantasyon”, “Kalite Kontrolör”, “İzleme”, “Görüş Ayrılıkları”, “Ekip Çalışması” ve “Etik”, boyutlarını ve bu boyutlarla ilgili alt boyutları tespit etmişlerdir. Bu araştırma sonuçları, göstermektedir ki, ülkemizde bu mesleği icra edenler, denetim kalitesi ile ilgili kavramlar ve süreçler hakkında bilgi sahibidirler. Dolayısıyla, ülkemizde yeni başlayan, denetim kalite kontrolü ile ilgili çalışmaların hız kazanması gerekmektedir.

ABSTRACT

Auditing is an accounting discipline which improves the reliability of financial information. In this way, independent auditing contributes to a country's financial and economic growth. In 2002, it was found out that one of the world's biggest and famous audit company was also included in the Enron accounting scandal in the United States. Since this incident the concept of audit quality has gained importance. United States, England, other developed countries, and international regulatory institutions have had efforts to improve audit quality. These efforts include new laws, standards and establishment of public oversight institutions.

In this study, a model for audit quality has been developed in accordance with International Audit Standards and audit quality approaches of other regulatory institutions. The factors that form the model are discussed in detail.

In the final part of the study, the results of the research on the perceptions of Chartered Accountants about audit quality in İzmir are given. According to the the factor analysis results, the dimensions and subdimensions of audit quality such as "Leadership", "Quality Control", "Documentation", "Quality Controller", "Monitoring", "Differences of Opinon", "Team Work" and "Ethics", have been confirmed by the Chartered Accountants. The results of the research shows that the Chartered Accountants in Turkey have information on the concepts and processes about audit quality. Therefore the efforts in the field of audit quality that have recently started in Turkey must gain momentum.

Doktora tezi olarak sunduğum “**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE İLGİLİ YENİ YAKLAŞIMLAR ve İZMİR İLİNDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

... /... / 2011

Ebru ESENDEMİR

İmza

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	xi
ŞEKİL LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE KAVRAMLARININ TANIMLANMASI

1.1 BAĞIMSIZ DENETİM	3
1.1.1 Bağımsız Denetimin Genel Tanımı	3
1.1.2 Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	6
1.1.2.1 Uygunluk Denetimi	6
1.1.2.2 Faaliyet Denetimi	7
1.1.2.3 Bağımsız Denetim	7
1.1.2.4 Çevre Denetimleri	9
1.1.3 Bağımsız Denetçi	9
1.1.4 Bağımsız Denetimde Teorik Yaklaşımlar	11
1.1.4.1 Vekalet Teorisi	12
1.1.4.2 Bilgi Hipotezi	13
1.1.4.3 Rasyonel Beklentiler Teorisi	13
1.1.4.4 Sigorta Hipotezi	14
1.1.5 Bağımsız Denetimi Gerektiren Nedenler	15
1.1.5.1 Ekonomik Kalkınmanın Bağımsız Denetim İhtiyacı	17
1.1.5.2 Finansal Sistemin Bağımsız Denetim İhtiyacı	18
1.1.5.3 İşletmelerin Bağımsız Denetim İhtiyacı	20
1.1.6 Bağımsız Denetimin Amaçları	22
1.1.7 Bağımsız Denetimin İlkeleri	26
1.1.8 Güvence Hizmetleri (Assurance Services)	29
1.1.9 Bağımsız Denetim Süreci	32
1.1.10 Bağımsız Denetim Riski	39

1.1.11 Bağımsız Denetimde “Önemlilik” Kavramı	41
1.2 KALİTE İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE	43
1.2.1 Kalitenin Genel Tanımı	43
1.2.2 Toplam Kalite Yönetimi	44
1.2.3 Hizmet Kalitesi	46
1.2.3.1 SERVQUAL Hizmet Kalitesi Modeli	48
1.2.3.2 AUDITQUAL Denetim Kalitesi Modeli	50
1.2.4 Kalite ile İlgili Temel Kavramlar	54

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE DENETİM KALİTESİ YAKLAŞIMLARI

2.1 Uluslararası Düzenleyici Kuruluşların Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları ...	58
2.1.1 Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountants / AICPA)	61
2.1.1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards / GAAS)	61
2.1.1.2 Denetim Standartları Tebliğleri (Statements on Audit Standards / SASs)	64
2.1.1.3 Kalite Kontrol Standartları Tebliğleri (Statements on Quality Control Standards / SQCS)	65
2.1.2 Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act / SOA)	66
2.1.3 Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board / PCAOB)	67
2.1.3.1 PCAOB Denetim Kalitesi Yaklaşımı	69
2.1.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants / IFAC)	71
2.1.4.1 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board / IAASB)	75
2.1.5 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board / IASB)	79
2.1.6 Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council /FRC)	80
2.1.6.1 İngiltere ve Galler’deki Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (ICAEW) ..	83

2.1.7 Avrupa Birliği (EC)	83
2.2 Ulusal Dzenleyici Kuruluşların Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları	85
2.2.1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	86
2.2.2 Tırkiye Serbest Muhasebeci Mali Mışavirler ve Yeminli Mali Mışavirler Odaları Birliği (TİRMOB)	87
2.2.3 Bankacılık Denetleme ve Dzenleme Kurulu (BDDK)	88
2.2.4 Hazine Mışteşarlığı	90
2.2.5 6102 Sayılı Tırk Ticaret Kanunu	90
2.2.6 Tırkiye Denetim Standartları ve Kamu Gzetim Kurumu	91
2.2.7 Bağımsız Denetim Konusunda Yapılan Ulusal Araştırmalar	92
2.3 Bağımsız Denetim Kalitesi Modeli	94
2.3.1 Denetim Kalitesi ile İlgili Temel Kavramlar	95
2.3.2 Denetim Kalitesi Modelinin Bileşenleri	97
2.3.2.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Kalite ile İlgili Liderlik Grevleri	98
2.3.2.1.1 Liderlik Kavramı ve Temel Unsurları	98
2.3.2.1.2 Liderin Denetim Kalitesindeki Rolü	99
2.3.2.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Kalite ile İlgili Etik Koşullar	101
2.3.2.2.1 Denetçinin Bağımsızlığı	103
2.3.2.2.2 Artan Rekabet Koşulları ve Denetim Kalitesi	105
2.3.2.3 Bağımsız Denetim Kuruluşu Tarafından Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi	106
2.3.2.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşu için Müşteri Kavramı ve Müşteri Kabulü	107
2.3.2.3.2 Bağımsız Denetim Kuruluşu için Müşteri Riski	109
2.3.2.3.3 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Müşteri İlişkileri Yönetimi	110
2.3.2.3.4 Denetim Kalitesi için Kabul Edilebilir Ücret	113
2.3.2.3.5 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Üst Yönetimin Tutumu	114
2.3.2.3.6 Denetim Komiteleri	115
2.3.2.4 Bağımsız Denetim Kuruluşunda İnsan Kaynakları	116
2.3.2.4.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Çalışanların Yeterliliği	119
2.3.2.4.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme Unsurları	121
2.3.2.4.3 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme Yöntemleri	125

2.3.2.4.4 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Değerler	126
2.3.2.4.5 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Konsültasyon	128
2.3.2.4.6 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Ödüller ve Motivasyon	129
2.3.2.4.7 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Mesleki Destek	130
2.3.2.4.8 Uygun Denetim Ortağının Seçimi	130
2.3.2.4.9 Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi	132
2.3.2.5 Bağımsız Denetim Performansı	134
2.3.2.5.1 Denetim Kalite Kontrol Gözden Geçirme	139
2.3.2.6 Bağımsız Denetimde İzleme Süreçleri	141
2.3.2.6.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda İç İzleme Süreçleri	143
2.3.2.6.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Dış İzleme Süreçleri	146

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE İLGİLİ YEMİNLİ MÜŞAVİRLERE YÖNELİK İZMİR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Konusu ve Amacı	149
3.2 Araştırmanın Yöntemi	149
3.3 Demografik Özelliklerle İlgili Verilerin Analizi ve Yorumu	151
3.3.1 Cinsiyet	151
3.3.2 Yaş	152
3.3.3 Eğitim Durumu	153
3.3.4 Mezun Olunan Bölüm	154
3.3.5 Meslekte Çalışma Süresi	155
3.3.6 YMM Belgesi Bilgileri	156
3.4 Faktör Analizi	157
3.4.1 Denetim Kalitesi Boyutları ve Alt Boyutları	143
3.4.2 Faktör Analizi 1. Evre	164
3.4.3 Faktör Analizi 2. Evre	172
3.4.4 Analiz Sonrası Oluşan Denetim Kalitesi Boyutları ve Alt Boyutları	176
3.4.4.1 “Liderlik” Boyutu	176

3.4.4.2 “Kalite Kontrol” Boyutu	178
3.4.4.3 “Dökümantasyon” Boyutu	179
3.4.4.4 “Kalite Kontrolör” Boyutu	181
3.4.4.5 “İzleme” Boyutu	183
3.4.4.6 “Görüş Ayrılıkları” Boyutu	184
3.4.4.7 “Ekip Çalışması” Boyutu	185
3.4.4.8 “Etik” Boyutu	187
3.4.4.9 “Mesleki Gelişim” Boyutu	188
3.4.4.10 “Müşteri İlişkileri” Boyutu	189
3.5 Hipotez Testleri	190
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME	204
Ek 1	215
KAYNAKÇA	221

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	: Bağımsız Denetime Genel Bakış	4
Tablo 1.2	: Bağımsız Denetimin Amaçları ve Paydaş İlişkileri	25
Tablo 1.3	: Bağımsız Denetim Süreci	35
Tablo 1.4	: Bağımsız Denetim Kalitesi Boşlukları	51
Tablo 1.5	: AUDITQUAL Denetim Kalitesi Modeli	53
Tablo 2.1	: Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Davranışsal Araştırmaların Sonuçları	57
Tablo 2.2	: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi	60
Tablo 2.3	: Ülke Bazında Kalite Güvence Sistemi	74
Tablo 2.4	: Bağımsız Denetim Kalitesi Unsurları	78
Tablo 2.5	: Bağımsız Denetimde Yapılan İşin Kalitesi	118
Tablo 2.6	: Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme ve Gelişme İhtiyaçları	121
Tablo 2.7	: Bağımsız Denetimde Kültür Çerçevesi: KPMG Örneği	127
Tablo 3.1	: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Cinsiyet Bilgileri	151
Tablo 3.2	: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Yaş Bilgileri	152
Tablo 3.3	: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Eğitim Durumu Bilgileri	153
Tablo 3.4	: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Mezun Olunan Bölüm Bilgileri	154
Tablo 3.5	: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Meslekte Çalışma Süresi Bilgileri	155
Tablo 3.6	: Araştırma Kapsamındaki YMM Belgesi Bilgileri	156
Tablo 3.7	: KMO and Bartlett's Test / 1. Evre	164
Tablo 3.8	: Toplam Varyans Açıklaması / 1. Evre	164
Tablo 3.9	: Boyutların Rotasyon Matrisi / 1. Evre	168
Tablo 3.10	: 2. KMO and Bartlett's Test / 2. Evre	172
Tablo 3.11	: Toplam Varyans Açıklaması / 2. Evre	172
Tablo 3.12	: Boyutların Rotasyon Matrisi / 2. Evre	174
Tablo 3.13	: Liderlik Boyutu Özeti	177
Tablo 3.14	: Liderlik Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	177
Tablo 3.15	: Liderlik Boyutunun Alt Boyutları	177
Tablo 3.16	: Kalite Kontrol Boyutu Özeti	178

Tablo 3.17 : Kalite Kontrol Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	179
Tablo 3.18 : Kalite Kontrol Boyutunun Alt Boyutları	179
Tablo 3.19 : Dökümantasyon Boyutu Özeti	180
Tablo 3.20 : Dökümantasyon Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	180
Tablo 3.21 : Dökümantasyon Boyutunun Alt Boyutları	181
Tablo 3.22 : Kalite Kontrolör Boyutu Özeti	182
Tablo 3.23 : Kalite Kontrolör Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	182
Tablo 3.24 : Kalite Kontrolör Boyutunun Alt Boyutları	182
Tablo 3.25 : İzleme Boyutu Özeti	183
Tablo 3.26 : İzleme Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	184
Tablo 3.27 : İzleme Boyutunun Alt Boyutları	184
Tablo 3.28 : Görüş Ayrılıkları Boyutu Özeti	185
Tablo 3.29 : Görüş Ayrılıkları Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	185
Tablo 3.30 : Görüş Ayrılıkları Boyutunun Alt Boyutları	185
Tablo 3.31 : Ekip Çalışması Boyutu Özeti	186
Tablo 3.32 : Ekip Çalışması Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	186
Tablo 3.33 : Ekip Çalışması Boyutunun Alt Boyutları	186
Tablo 3.34 : Etik Boyutu Özeti	187
Tablo 3.35 : Etik Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	187
Tablo 3.36 : Etik Boyutunun Alt Boyutları	188
Tablo 3.37 : Mesleki Gelişim Boyutu Özeti	188
Tablo 3.38 : Mesleki Gelişim Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	189
Tablo 3.39 : Mesleki Gelişim Boyutunun Alt Boyutları	189
Tablo 3.40 : Müşteri İlişkileri Boyutu Özeti	190
Tablo 3.41 : Müşteri İlişkileri Boyutu Güvenilirlik Katsayısı	190
Tablo 3.42 : Müşteri İlişkileri Boyutunun Alt Boyutları	190
Tablo 3.43 : “Yaş” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi	192
Tablo 3.44 : “Mezun Olunan Bölüm” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Tesi	194
Tablo 3.45 : “YMM Belgesi” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi	196
Tablo 3.46 : “Meslekte Çalışma Süresi” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi ...	198
Tablo 3.47 : “Eğitim Durumu” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi	200
Tablo 3.48 : “Cinsiyet” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi	202

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Cinsiyet Bilgileri	151
Şekil 3.2: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Yaş Bilgileri	152
Şekil 3.3: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Eğitim Durumu Bilgileri	153
Şekil 3.4: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Mezun Olunan Bölüm Bilgileri	154
Şekil 3.5: Araştırma Kapsamındaki YMM'lerin Meslekte Çalışma Süresi Bilgileri	155
Şekil 3.6: Araştırma Kapsamındaki YMM Belgesi Bilgileri	156
Şekil 3.7: Scree Grafiği	167

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
APB	: Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board)
APC	: Denetim Meslek Komitesi (Accounting Practices Committie)
ARB	: Muhasebe Raporlama Kurulu (Accounting Reporting Board)
ASB	: Denetim Standartları Kurulu /ABD (Auditing Standards Board)
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu / İngiltere (Accounting Standards Board)
ASC	: Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee)
BAS	: Aktüerya Standartları Kurulu (Board for Actuarial Standards)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CAG	: Konsültasyon Danışma Kurulu (Consultative Advisory Group)
EC	: Avrupa Birliği (European Union)
FASB	: Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FRS	: Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards)
FRRP	: Finansal Raporlama İnceleme Kurulu (Financial Reporting Review Panel)
GAAS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards)
GASB	: Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (Governmental Accounting Standards Board)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Audditing and Assurance Standards Board)
ICAEW	: İngiltere ve Galler'deki Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)
IES	: Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standards)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IAPS	: Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri (International Auditing Practice Statements)
ISAs	: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
ISO	: Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standards)
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards for Quality Control)
ISRS	: Uluslararası Benzer Hizmetler Standartları (International Standards for Related Services)
PCAOB	: Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
PIOB	: Kamu Yararı Gözetim Kurulu (Public Interest Oversight Board)
POB	: Mesleki Gözetim Kurumu (Professional Oversight Board)
SASs	: Denetim Standartları Tebliğleri (Statements on Auditing Standards)
SEC	: Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Board)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SQCS	: Kalite Kontrol Standartları Tebliğleri (Statements on Quality Control Standards)
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Küreselleşme olgusu, özellikle 1990'lerden bu yana, uluslararası ticaret örgütleri, ülkelerarası anlaşmalar ve uluslararası düzenlemelerin etkisiyle, dünya ekonomilerinde büyük önem kazanmıştır. Yaşanan ticari gelişmeler, sermaye piyasalarının da küreselleşmesini, beraberinde getirmiştir. Farklı ülkelerdeki hisse senedi borsalarında, pek çok ülkeden yatırımcı, bu borsalara kote olmuş şirketlerin, hisse senetlerinin alım satımını yapabilmektedir. Yatırımların küreselleşmesi, halka açık şirketlerin karnesi olan, bilanço ve gelir tablosunun, düzenlenme ilkelerinin standart olması ihtiyacını doğurmuştur. Günümüzde pek çok ülkede, en azından halka açık şirketler düzeyinde, uluslararası finansal raporlama standartları uygulanmaktadır. Finansal raporlama standartlarının küreselleşmesinden sonraki aşama, denetim standartlarının dünya çapında yaygınlaşmasıdır. Halihazırda bütün dünyada genel kabul görmüş denetim standartları, artık, çok daha detaylı ve farklı konuları kapsamaktadır.

Son on yılda, finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler, bağımsız denetim kalitesinin gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Finansal raporların güvenilirliğinin arttırılmasında etkili bir araç olan bağımsız denetim, ancak kaliteli yapılırsa, toplumsal ve ekonomik fayda yaratabilir. Bağımsız denetim kalitesi, farklı disiplinlerle ilgili boyutlardan etkilenmektedir. Bu bağlamda, uluslararası düzenleyici kuruluşlar, finansal bilginin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmak için, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili, yeni standartlar ve düzenlemeler oluşturmaktadırlar.

Çalışmanın ilk bölümünde, bağımsız denetim ve kalite ile ilgili, temel kavramlar incelenmiştir. Bağımsız denetim kalitesi, muhasebe, finans, ekonomi, hukuk, yönetim organizasyon, matematik, istatistik, kalite gibi farklı disiplinlerle ilişkilidir. Bağımsız denetimi açıklayan teorik yaklaşımlar ve bağımsız denetimin çeşitli paydaşlar tarafından gerekliliği açıklandıktan sonra bağımsız denetim amaçlarının son 200 yılda geçirdiği tarihsel süreç kısaca incelenmiştir. Denetim amaçlarının değişmesi, beraberinde denetim süreçlerinde de bir takım değişiklikleri getirmiştir.

1980'lerin sonlarına doğru, hizmet kalitesinin ölçümünde yaygın olarak kullanılan SERVQUAL ölçeğinin geliştirilmesine paralel olarak, 2004 yılında AUDITQUAL denetim kalitesi ölçeği geliştirilmiştir.

İkinci bölümün ilk kısmında, Dünya'daki, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumların denetim kalitesine olan yaklaşımları ile, Türkiye'deki düzenleyici kurumların denetim kalitesi yaklaşımları incelenmiştir. İkinci kısımda, düzenleyici kuruluşların yaklaşımları, denetim standartları ve akademik çalışmalar ışığında, denetim kalitesi ile ilgili bir model oluşturulmuştur. Bu modelin boyutları hem kuramsal hem de uygulamaya yönelik çözümlerle detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, denetim kalitesi modelininin, Türkiye'deki meslektaşlar tarafından nasıl algılandığının tespit edilmesi amacıyla, İzmir İli'ndeki YMM'lere yönelik bir anket çalışması uygulanmıştır. YMM belgesi ortalama olarak, 10 yıllık mesleki tecrübenin ardından verilmektedir. Dolayısıyla YMM'ler, yaklaşık olarak 15-25 yıl arasında mesleki tecrübeye sahiptirler. Bu bilgiler ışığında, denetim kalitesi ile ilgili anket çalışmasının YMM'lere yönelik olarak yapılması tercih edilmiştir. Bu anket çalışması sonucunda elde edilen veriler, faktör analizi ile iki evrede incelenmiştir. Bu inceleme sonunda, İzmir İli'ndeki YMM'lerin, denetim kalitesi ile ilgili öne çıkardıkları boyutlar ve bu boyutlarla ilgili alt boyutlar belirlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE KAVRAMLARININ TANIMLANMASI

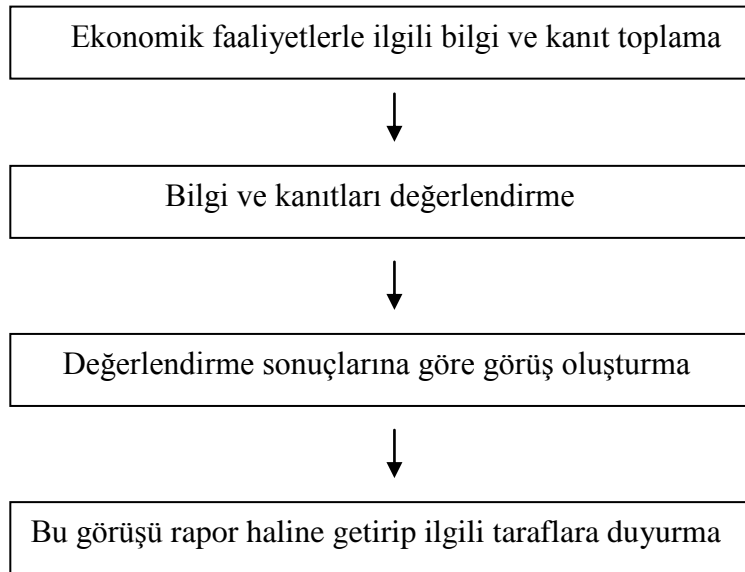
1.1 Bağımsız Denetim

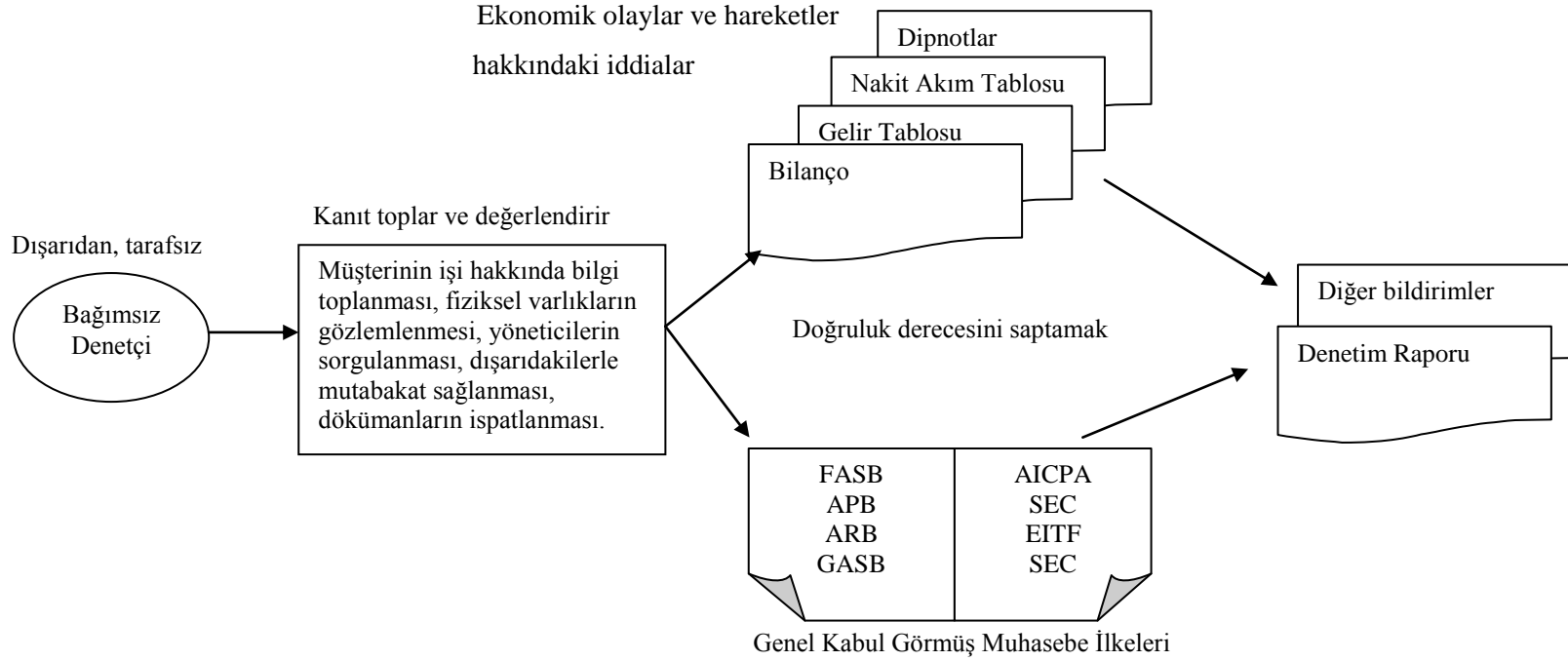
1.1.1 Bağımsız Denetimin Genel Tanımı

Bağımsız denetim kavramı, yerli ve yabancı literatürde, Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Basic Auditing Concepts Committee) tarafından, 1972 yılında yapılan bağımsız denetim tanımına dayandırılmaktadır. Bağımsız denetim, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”. (Güredin, 2000, s. 25; s. 3; Aksoy, 2006, s. 76; s. 4; Messier, 1997, s. 8 ;)

Bu tanıma göre aşağıdaki ilkeler öne çıkmaktadır. Bu ilkelerden ilk dördü, Güredin’in, son ikisi Kaval ve Güredin’in yorumlamasına dayanmaktadır (Güredin, 2000, s.5; Kaval, 2007, s. 4):

- i. Bağımsız denetim aşağıdaki evrelerden oluşan *sistematik bir süreçtir* :





Tablo 1.1: Bağımsız Denetime Genel Bakış (Louwers vd, 2008, s.10)

- ii. Bağımsız denetim sürecinin konusunu, işletmelerin finansal tablolarında ve diğer raporlarında yer alan *ekonomik olaylar* oluşturmaktadır. Finansal tablolar, işletme yönetiminin belirli bir döneme ait ekonomik faaliyetleri yansıtmaktadır. Denetçi, işletme yönetiminin bu raporlardaki iddialarının doğruluğunu incelemekte ve görüş bildirmektedir.
- iii. Ekonomik olaylara ilişkin iddialar; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasalar, standart finansal tablolar, bağımsız denetim talebinde bulunanlarca gözetilen kurallar gibi, *önceden belirlenen standartlarla* (ölçütlerle) karşılaştırılmaktadırlar.
- iv. Bağımsız denetim sürecinde, işletmenin iddialarının önceden belirlenen ölçütlere *uygunluk derecesinin* araştırılması için, işletme içi ve işletme dışı kişi ve kurumlardan *tarafsız, yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplanıp*, bu kanıtların titiz bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.
- v. Bağımsız denetimin son aşamasında, denetçi yaptığı incelemelerin ışığında, işletme yönetimi tarafından öne sürülen iddiaların, önceden belirlenen ölçütlere olan uygunluk derecesini, yazılı bir rapor olarak hazırlar. Denetçi; işletme ortakları, işletme yöneticileri, işletmeye kredi verenler ve devlet kurumları gibi *ilgi duyanlara*, bulgularının ve yargılarının sonucunu bağımsız denetim raporu ile açıklar.

Bağımsız denetçi, denetlenen şirketin hazırladığı finansal tabloların, doğruluğu ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ulusal ve uluslararası standartlara uygunluğunu değerlendirerek, bu konu hakkındaki görüşünü bir rapor ile açıklar. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki iddiaların doğruluğunu araştırmak için, bağımsız denetim sürecinde, sistematik biçimde, kanıt toplar. Bağımsız denetim görüşü, toplanan kanıtların neticesinde oluşturulur.

1.1.2 Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Bağımsız denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılması hususunda, literatürdeki kaynaklar görüş birliği içerisindedir. Konusuna ve amacına göre bağımsız denetim faaliyetleri, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, bağımsız denetim ve çevre denetimi olarak dörde ayrılmaktadır. (Hesap Uzmanları, 2004, s.11; Akbıyık, 2005, s. 39; Kepekçi 2004, s.3; Kaval, 2007, s. 14, Güredin, 2000, s. 14)

1.1.2.1 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (Usul Denetimi), işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe, gibi geliştirdiği mevzuata, uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir. Uygunluk denetimi, kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan, ancak özü açısından en dar kapsamı olanıdır. Bu denetimde, tek ve kapsamı dar bir kritere göre işin uygun yapıp yapılmadığı araştırılır. (Kaval, 2007, s. 11)

Bu denetim türünde kullanılan ölçütler, farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Örnek olarak, işletmenin finansal işlemleri ile faaliyetleri hakkında yapılan uygunluk denetiminde, iç denetçiler, yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürlerinin kriter olarak kullanacaklardır. (Kepekçi, 2004, s. 3)

Uygunluk denetimi, işletme dışı kişiler tarafından yapıldığında bağımsız denetim kapsamındadır. Örnek olarak, vergi idaresi yetkililerinin yaptığı vergi incelemeleri verilebilir. Bu yetkililer, işletmenin tüm hesapları yerine, sadece vergi matrahı kapsamında olanları incelerler. Vergi denetimi de, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Damga Vergisi gibi, bir vergi yasasına uygunluk amacı ile sınırlandırılmaktadır. Bir başka örnek de, Çalışma Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerinin iş yerlerinde yaptıkları denetimlerdir. Uygunluk denetimi, işletme personeli tarafından yapıldığında, iç denetim kapsamındadır. Örnek olarak, banka ve aracı kurum müfettişlerinin yaptıkları denetimler verilebilir. Bu yetkililerin görevleri, çalıştıkları işletmenin tabi olduğu mevzuata aykırılıkları, üst yönetim tarafından verilen talimatlara, yönetmeliklere ve iş emirlerine personel tarafından uyulup uyulmadığını tespit edip

raporlamaktır. Yönetim kurullarına bağılıdırlar ancak yürütme veya kararlarını uygulamaya yetkileri yoktur. Dolayısıyla, bağımlı denetçiler şeklinde isimlendirilmektedirler. (Kaval, 2007, s.11)

1.1.2.2 Faaliyet Denetimi

Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi), bir işletmenin faaliyeti ile ilgili olarak, verimlilik, karlılık gibi işletme için önemli olan verilerin değerlendirilmesine ve karşılaştırma yapmasına imkan sağlamakta, işletme faaliyetlerini şekil ve yöntem olarak incelemektedir. Denetimin konusunu, finansal bilgiler oluşturabileceği gibi, finansal olmayan bilgiler de oluşturabilir. Faaliyet denetimi, işçilik, hammadde verimliliği, makine verimliliği, karlılık, işletmenin sektör içindeki yeri, işletme tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflere ne oranda ulaşıldığı, gibi konuları kapsamaktadır. (Akbiyık, 2005, s.41)

1.1.2.3 Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim kavramının tanımı üzerine yapılan çalışmaların pek çoğunun temel dayanağını, 1953 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yapılan tanım oluşturmaktadır. Aksoy tarafından AICPA'dan aktarılan tanıma göre, bağımsız denetim şöyle tanımlanmaktadır (Aksoy, 2006, s. 76):

“Bağımsız Denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kurumlara sunulmak üzere düzenlenen finansal tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir.”

1973 yılında ise, aynı kurum tarafından, yukarıdaki tanımın kapsamı genişletilmiştir. Yeni tanımda, bağımsız denetimin amacına da açıklık getirilmiştir. 1973 yılında AICPA tarafından yapılan tanım şöyledir (Aksoy, 2006, s. 76):

“Finansal tablolar üzerinde, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan incelemede amaç, bağımsız denetim kuruluşunun denetlenen finansal tabloların, şirketin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişiklikleri gereğince yansıttığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlendiği

hususunda görüş oluşturabilmesidir. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu görüşünü bildirdiği ortam ve araçtır ve gerekli durumlarda bu araçla görüş verilmesi reddedilir.”

1994 yılı hesap döneminde uygulanmaya başlanan, 1 Sıra No.’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin üçüncü bölümünde, finansal tablolar ilkeleri başlığı altında, temel finansal tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kurallar düzenlenmiştir. Buna göre finansal tablolar aşağıdaki tabloları içermektedir ([www.ismmo.com/.../Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1.25.04.2010](http://www.ismmo.com/.../Muhasebe_Sistemi_Uygulama_Genel_Teblici_1.25.04.2010doc)doc):

- i. Bilanço
- ii. Gelir Tablosu
- iii. Satışların Maliyeti Tablosu
- iv. Fon Akım Tabloları
- v. Nakit Akım Tablosu
- vi. Kâr Dağıtım Tablosu
- vii. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte, *temel finansal tabloları*, diğerleri ise, *ek finansal tabloları* oluşturmaktadır. Bu tebliğde, finansal tabloların amaçları, finansal tablolardaki bilgilerin özellikleri ve temel finansal tabloların düzenlenme ilkeleri açıklanmaktadır. Temel finansal tabloların düzenlenme ilkeleri, temel finansal tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılmaktadır:

1. Gelir Tablosu İlkeleri
2. Bilanço İlkeleri
 - i) Varlıklara İlişkin İlkeler
 - ii) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler
 - iii) Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Bağımsız Denetim; işletmelerin, bilanço ve gelir tabloları ile ek finansal tablolarının, bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden

saptanmış diğer tüm kriterlere uygunluk derecesini ölçerek, sözkonusu finansal raporların güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetim kavramı yerine, bazı yazarlar, Dış Denetim, Mali Tablolar Denetimi, Denetim veya Finansal Denetim ifadelerini kullanmaktadırlar. Bu çalışmada “Bağımsız Denetim” ve “Denetim” kavramları kullanılacaktır. Bağımsız denetimi yapan teşkilat için, Bağımsız Denetim Firması veya Bağımsız Denetim Şirketi gibi ifadeler kullanılmaktadır. Bu çalışmada, 22 No’lu Sermaye Piyasası Tebliği’nde geçen, “Bağımsız Denetim Kuruluşu” ifadesi kullanılacaktır. (SPK Tebliğ, Seri: X, No: 22, <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 20.02.2011)

1.1.2.4 Çevre Denetimleri

21. yüzyılda bütün ticari işletmeler çevre ile ilgili yasal düzenlemelere uymak zorundadırlar. Çevre ile ilgili yasal düzenlemeler, madencilik, su, kimyasal, geri dönüşüm veya inşaat gibi sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri yakından ilgilendirmektedir. Eğer bu şirketler yasal düzenlemelere uymazlarsa, para cezaları, işletme faaliyetlerine son verilmesi, ürünlerin satılmaması gibi yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu durum da şirketlerin, finansal açıdan önemli ölçüde risk taşımaya yol açmaktadır. Çevre denetimlerine örnek olarak; atık, geri dönüşüm, su, denetimleri verilebilir. (Millichamp, 2008, s. 427-429)

1.1.3 Bağımsız Denetçi

Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti veren; tek başına veya bir denetim kuruluşu bünyesinde çalışan, çeşitli kişi veya kurumun isteği üzerine, ücret karşılığında denetim yapan kişilerdir. Bağımsız denetçiler, meslekleri ile ilgili yeterlilik sınavında başarılı olduklarında denetim yapma yetkisini kazanmaktadırlar. (Güredin, 2000, s.9) Bu çalışmada, denetim yapma yetkisine sahip kişiler için, bağımsız denetçinin yanı sıra denetim ortağı kavramı da kullanılacaktır.

Ülkemizde, bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler iki ayrı yasada yer almaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerde

bağımsız denetim yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Kanununun 12. maddesi, ayrıca, Yeminli Mali Müşavirlere (YMM), gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin finansal tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir.(Kepekçi, 2004, s.8)

YMM'lerce tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları, ciroları, döviz kazandırıcı işlemler, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle, belirlenmektedir. YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergiler ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. (Akbiyık, 2005, s. 27)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16. maddesine göre, menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan ortaklıklar tarafından düzenlenen finansal tablo ve raporlar, bağımsız denetim kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanları, denetim ilke, esas ve standartlarına göre inceler. Bu inceleme sonuçlarına dayanarak, bağımsız denetçi, düzenlenmiş finansal tabloların 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtır, yansıtmadığını rapora bağlar. Bu denetim, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, ortaklıkla işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler işbirliğine razı olduklarında bu denetim, bu kişilerle hesap mutabakatı sağlanarak, yürütülmektedir. (2499 sayılı kanun, md. 16) Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmeliğin 5. maddesi kapsamında, yerine getirilecek bağımsız denetim hizmeti, denetlenen şirketlerin vergi kanunları yönünden denetlendiği anlamını taşımamaktadır. (2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/> 10.02.2011)

Bağımsız denetim sonunda, yetkili denetleme kuruluşları tarafından finansal tablo ve raporlara ilişkin olarak “olumlu”, “olumsuz” veya şartlı denetleme raporları düzenlenmektedir. Ancak bu raporlar, denetlenen şirketin vergi kanunlarına uygun kayıt tuttuğuna ve belge düzenlediğine delil teşkil etmemektedir. “Olumlu Rapor”,

ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların finansal durum ve faaliyet sonuçlarının, gerçeği yansıttığının tasdiki anlamındadır. “Olumsuz Rapor” ise bunun aksini ifade etmektedir. Bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların var olması halinde, “Şartlı Rapor” düzenlenmektedir. Denetleme raporlarının şekil ve içeriğine ilişkin esas ve standartlar SPK tarafından çıkarılacak tebliğlerle belirlenerek ilan edilmektedir. Sermaye Piyasası Kanununa bağlı 22 no’lu yönetmeliğin 21. maddesine göre, denetçiler, aşağıdaki yetkilere sahiptirler: (SPK Tebliğ, Seri: X, No: 22, <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 20.02.2011)

- ❖ Ortaklık veya yardımcı kuruluşların genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılara istenildiği takdirde, denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak;
- ❖ Denetim sözleşmesinin feshi durumunda, feshi izleyen ilk genel kurula katılmak, gerekli görüldüğü takdirde, konuyla ilgili açıklamalar yapmak;
- ❖ Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri ortaklık yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek;
- ❖ Ortaklığın denetim konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgelerini gizli olsalar dahi incelemek.

1.1.4 Bağımsız Denetimde Teorik Yaklaşımlar

Ekonomik kararlar alan farklı taraflar, bağımsız denetim raporlarından yararlanmaktadır. Bu tarafların (hissedarlar, yöneticiler, kredi kurumları) davranış biçimleri ve birbirleri arasındaki etkileşimleri açıklayan teorik yaklaşımlar, bağımsız denetimin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Denetçinin itibarı, bağımsızlığı ve doğru raporlama ile ilgili hususların önemini, bağımsız denetim ile ilgili teoriler pekiştirmektedir.

1.1.4.1 Vekalet Teorisi

Vekalet teorisine göre, yönetici (ve şirket sahibi), bağımsız denetimin, finansal tablolardaki iddialara ve beyanlara kattığı kredibilitiyi istemektedir. Her iki taraf da kişisel çıkarlarına göre davranmaktadır ve her iki tarafın amaçları ve hedefleri farklıdır. Bu durumda, vekalet teorisine göre, şirket sahibi ve yönetici arasında bir çatışmanın olması kaçınılmazdır. Şirket sahibi, yöneticinin amaçlarının ve hedeflerinin kendi hedeflerinin gerçekleşmesi açısından zararlı olarak algılamaktadır. (Taylor, 1994, s. 13)

Organizasyonlarda, şirket sahipleri (vekalet verenler) ve onlar tarafından istihdam edilen yöneticiler (vekiller), kendi servetlerini maksimize etmek istemektedirler. Sonuç olarak, şirket sahipleri, finansal tablolara, kontrol mekanizması olarak, ihtiyaç duymaktadırlar. Vekalet teorisinin bir varsayımına göre, vekiller de finansal tabloların hazırlanmasını olumlu karşılamaktadırlar. Aksi takdirde, vekalet verenler, vekillerin doğruyu söylediklerine, inanmak istemeyeceklerdir. Dolayısıyla vekiller, performansları hakkındaki raporlara vekalet verenlerin inanması için, bağımsız, üçüncü bir tarafın doğrulamasına ihtiyaç duymaktadırlar. Vekalet teorisinin bir başka varsayımına göre, bağımsız denetim, en uygun maliyetli kontrol mekanizmasıdır. (Bağımsız denetimlerin tabii ki belli bir maliyeti vardır, ancak profesyonel bir denetçi herkesten daha verimli çalışmaktadır.) Bağımsız denetimin tarihçesi incelendiğinde, limited şirketlerin yeni kurulduğu yıllarda, hissedarların veya yönetim kurulu üyelerinin bağımsız denetim yapmaları olağan bir durumdu. Ancak 19. yüzyılın sonlarında, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, şirket sahipleri, bağımsız denetçilerden denetim yapmasını talep etmekteydi. Katı vekalet teorisinde, finansal tablolar şirket sahiplerine (ortaklar veya hissedarlar) hazırlanan raporlardır ve bağımsız denetçi de şirket sahipleri namına hareket etmektedirler. Ancak, yöneticiler, bağımsız denetimden en çok faydalanan grup olarak algılanmaktadırlar. (Gray ve Manson, 2008, s. 10)

1.1.4.2 Bilgi Hipotezi

Yatırımcılar, yatırım kararları ile ilgili beklenen getiri ve riskleri hesaplamak için bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Yatırım kararlarını alırken kullandıkları finansal bilginin kalitesini arttırdığı için, denetlenmiş finansal bilgi talep etmektedirler. Bağımsız denetim, şirket içi karar almak için kullanılan finansal bilginin de kalitesini arttırmaktadır. Bilgi hipotezinin, vekalet teorisi ile örtüştüğü bazı hususlar bulunmaktadır. Vekillerin performansını izlemek için kullanılan bilgi, yatırım kararları için de kullanılmaktadır. Vekalet teorisinde, bağımsız denetim talebinde bulunan vekildir. Bilgi hipotezi, karar almada kullanılan bilginin güvenilirliğinin artırılması gerekliliğini savunmaktadır. (Cosserat, 2009, s. 42)

1.1.4.3 Rasyonel Beklentiler Teorisi

Profesör Limperg tarafından, 1926 yılında yayınladığı makaleler serisinde, toplumun güvenilir bilgi ihtiyacı ile bu ihtiyacı karşılayabilecek bağımsız denetim metotları arasında ilişki kuran bir teori ortaya atılmıştır. Limperg, teorisini işletme ekonomisine dayandırarak, bağımsız denetimdeki gelişmeleri ekonomik açıdan incelemiştir. Bağımsız denetim görüşünün dayandığı uzmanlık çalışması, denetçinin raporuna olan güveni ve katma değeri yaratmaktadır. Denetçi, raporunu kullanacakların rasyonel beklentileri doğrultusunda işini yapmalıdır. Bir başka deyişle, denetçi, bu beklentileri hayal kırıklığına uğratmadan hareket etmelidir. Ayrıca, yapılan incelemelere dayanan bağımsız denetim raporunda, daha fazla beklenti de uyandırmamalıdır.

Limperg'in çalışmasının temeli, bağımsız denetçilerin sosyal sorumluluğu ve bağımsız denetimlerin toplum ihtiyaçlarını karşılamasına yönelik mekanizmalara dayanmaktadır. Limperg, bağımsız denetimin toplumsal önemini ve bağımsız denetim kapsamında yapılması gereken çalışmaları öne çıkarmaktadır. Finansal tabloların kullanıcılarıyla, bağımsız denetçi arasındaki ilişkide, denetçinin toplum için güvenilir vekil rolü üstlendiğini, vurgulamaktadır. (Soltani, 2007, s.9)

1.1.4.4 Sigorta Hipotezi

Bağımsız denetime olan talep hakkında daha güncel bir açıklama bulunmaktadır. Sigorta hukuki ihtilaflarda önemli bir faktördür. Denetçiler, insanların güvendiği bilginin doğruluğu hakkında, bir bakıma sigorta hizmeti sağlamaktadırlar. Bu durum, sigorta hipotezi olarak bilinmektedir. Çünkü bağımsız denetçi tarafından oluşturulan görüşlere güvenerek zarar eden insanlar, denetçinin ihmali gerekeceğini göstererek, kayıplarını geri alabilmektedirler. Kötü yönetime karşı sigorta yapılamaz ancak denetçiye karşı açılacak hasar tazminat talebi, sigorta şirketine karşı açılacak tazminat talebi ile eşdeğerdir. (Gray ve Manson, 2008, s. 10)

Wallace sigorta hipotezini şöyle açıklamaktadır: “Raporlanmış bilgi hakkındaki sorumluluğun, denetçilere aktarılması, hukuki ihtilaflarda veya yöneticiler, kredi verenler ve menkul kıymetler piyasalarındaki diğer taraflarla ilgili ihtilaflardan kaynaklanan zarar beklentisini azaltmaktadır. Davalardan kaynaklanan tazminat tutarlarının artması yönündeki beklentiler, yöneticiler ve finans piyasalarındaki profesyoneller tarafından, sigorta amacıyla, bağımsız denetime yönelik talebi arttırmaktadır.” Bağımsız denetimin sigorta amacıyla yapılmasının sebepleri şöyledir (Cosserat, 2009, s. 44) :

- ❖ Bağımsız denetim, toplum tarafından kabul edilmiş prestijli bir çalışmadır. Dolayısıyla profesyoneller ve yöneticiler, bağımsız denetim hizmetlerini kullanarak, gerekli özeni gösterdiklerini kanıtlamış olmaktadır.
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşları sektördeki birikimleri ve birlikte dava edilecekleri için herhangi bir sigorta şirketinden çok daha verimli çalışmaktadırlar.
- ❖ Sigorta şirketleri hukuki ihtilaflarda ödeyecekleri tazminatlarla ilgili maliyet-fayda analizi yaparken, yöneticiler ve bağımsız denetim kuruluşları ödeyecekleri tutardan ziyade kaybedecekleri prestiji düşünmektedirler.
- ❖ Mahkemeler, bağımsız denetim kuruluşlarını, riskin sosyalleşmesine aracılık ettiklerini düşünmektedir. Şirketlerin başarısızlıklarından bağımsız denetim kuruluşları sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşları, daha yüksek bağımsız denetim ücreti talep ederek, bu maliyeti müşterilerine

yansıtmaktadır. Sonuç olarak, yüksek bağımsız denetim ücretleri, yatırımların getirisini düşürerek bütün toplumu etkilemektedir.

1.1.5 Bağımsız Denetimi Gerektiren Nedenler

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, finansal bilgi ile ilgili olanlar sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara, ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. Bu kişi ve kurumların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu kişi ve kurumlara paydaş grupları denmektedir. Paydaş gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı işletme tarafından hazırlanan finansal tablolarıdır. Paydaş grupları, söz konusu finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışını ise finansal tablolar sağlamaktadır.(Kaval, 2007, s.6)

Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan Genel İlkeler Bildirisi ve IASB'nin Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi'ne göre, muhasebe bilgisinin ilgililik ve güvenilirlik özellikleri, karar alma sürecindeki faydasını yaratmaktadır. Bağımsız denetimi aşağıdaki nedenler zorunlu kılmaktadır (Coserrat, 2009, s. 42-43):

i. Çıkar çatışmaları: Finansal tablo kullanıcılarının pek çoğu kendileri ile şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışmalarından endişelidirler. Bu anlayış, şirket yöneticileri tarafından sağlanan finansal tablo ve beraberindeki bilgilerin, kasıtlı olarak yöneticilerin lehine olduğu yönündedir. Çıkar çatışmaları farklı kullanıcı grupları arasında da yaşanmaktadır. Örnek olarak kredi verenler ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmaları verilebilir. Böylece, finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçilerden, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, hem yöneticilerin hem de herhangi bir grubun lehine olmaması yönünde, güvence beklemektedirler.

ii. Önemlilik: Şirketler tarafından yayınlanan finansal tablolar, yatırım yapma, kredi verme ve diğer kararlar için önemli ve hatta bazı durumlarda tek bilgi kaynağıdır. Dolayısıyla, kullanıcılar, ilgili bütün bilgilerin finansal tablolarda yer almasını istemektedirler. Bu gereklilik, İngiltere’de, Şirketler Kanunu ile, kapsamlı açıklama zorunluluğu getirmiştir. Kullanıcılar verecekleri kararların, ekonomik, sosyal ve diğer önemli sonuçları olacağı için, bağımsız denetçilerden, finansal tabloların ilgili muhasebe mevzuatına uygunluğunun ve gerekli açıklamaların varlığının güvencesini istemektedirler.

iii. Karmaşıklık: Muhasebenin kapsamı ve finansal tabloların hazırlanma süreci giderek daha karmaşık hale gelmektedir. Tartışmaların ve problemlerin yaşandığı finansal enstrümanlar, kiralamar, emeklilik planları, vergiler, hisse başına karlarla ilgili muhasebe yöntemleri, finansal tablo hazırlayıcılarının, denetçilerin ve kullanıcıların sorun yaşadığı örneklerden bazılarıdır. Konu karmaşık hale geldikçe, yanlış yorumlama ve kasıtsız yanılgıların olma riski de, artmaktadır. Kullanıcıların, finansal tabloların kalitesi hakkında hüküm vermesi giderek daha zorlaşmakta, hatta imkansız hale gelmektedir. Böylece, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kalitesi hakkında, bağımsız denetçilerin tecrübesine ve görüşüne güvenmektedirler.

iv. Uzaklık: Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarına, az sayıda kullanıcının, doğrudan erişme olanağı bulunmaktadır. Hatta, kayıtların incelenme olanağının olduğu durumlarda, zaman ve maliyet kısıtları kullanıcıların anlamlı inceleme yapmasını engellemektedir. Uzaklık, kullanıcıların finansal tabloların kalitesi hakkında değerlendirme yapmasını engellemektedir. Bu durumlarda, kullanıcıların önünde iki seçenek bulunmaktadır. Finansal bilgilerin kaliteli olduğunu varsayacaklar, veya üçüncü bir tarafın güvencesine dayanacaklardır. Finansal tablolardaki, finansal bilgiler sözkonusu olduğunda, kullanıcılar ikinci seçeneği tercih etmektedirler.

1.1.5.1 Ekonomik Kalkınmanın Bağımsız Denetim İhtiyacı

Sanayi devrimi ile birlikte kitlesel üretime geçişin başlaması, büyük ölçekli yatırımların yapılmasını gerektirmiştir. İktisadi yönüyle bakıldığında, gelişen ülkelerin kalkınması ve milli gelirin artması, ancak büyük ve verimli yatırımların yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması, ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı biçimde kurulmasında olumlu katkıları olacağına inanılan bağımsız denetim uygulaması, bu yolla, bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir. (Aksoy, 2006, s. 82)

Bağımsız denetimin, vergi gelirlerinin arttırılmasında ve vergi sorunlarının çözülmesine olumlu katkıları bulunmaktadır. Vergiye esas olacak matrahın işletme yükümlülükleri tarafından saptanması, tutulan muhasebe kayıtlarına dayanılarak yapılmaktadır. Beyanların doğruluğu, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygunluğuna bağlıdır. Bağımsız denetimden geçmiş tabloların vergi denetimine daha az zaman ayrılması, diğer vergi kayıp ve kaçaklar üzerinde yoğunlaşılmasına imkan tanımaktadır.

Bir yandan yatırımların artması ve önemli boyutlara ulaşması, diğer yandan hızlı teknolojik gelişmeler, büyük tutarlarda sermaye gereksinimlerini ortaya çıkarmaktadır. Bunun sonucu olarak, sermaye piyasasından ve kredi veren kurumlardan yatırım amaçlı fon temini, anonim şirket şeklinde kurulan işletmeler için sermaye ihtiyaçlarını karşılamada önemli bir yöntem haline gelmiştir. Ekonomik kalkınmayı gerçekleştirecek yatırımlar için gerekli olan fonların bir kısmı, ülke içinde biriken tasarruflardan temin edilirken, bir kısmı da ülke dışındaki kaynaklardan sağlanmaktadır. Bu tasarrufların, yararlı projelere kanalize edilmesi sermaye piyasası aracılığı ile olmaktadır. Sermaye piyasası, ulusal tasarrufları yatırım projelerine yönelten bir sistem olarak ekonomik kalkınmada önemli bir rol oynamaktadır. Anonim şirketlerle ilgili güvenilir finansal bilgiler olmadan ve bunlar kamuoyuna yayınlanmadan, yatırımcıları doğrudan doğruya sermaye piyasasına kanalize etmek mümkün değildir. Kamuoyunun aydınlatılmasında verilecek bilgiler için en önemli konu, bu bilgilerin doğru ve güvenilir olup

olmadıklarıdır. Gerçekten de eksik ve yanlış bilgilerin verilmesi, hiç bilgi verilmemesi durumundan daha zararlı sonuçlar doğurabilmektedir. (Aksoy, 2006, s.82)

1.1.5.2 Finansal Sistemin Bağımsız Denetim İhtiyacı

Her geçen gün daha da karmaşık hale gelen günümüz ekonomilerinde, farklı amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcının kendisine zarar vermektedir. (Güredin, 2000, s.4) Yatırımcılar, şirketler tarafından ilan edilen finansal tablolara dayanarak, şirketleri izlemektedirler. Şirketler, finansal tablolar üzerinde oynama yaparak, yatırımcılardan bilgi saklayabilmektedirler. Bir şirket hakkındaki olumlu bilgi, yatırımcıları, o hisse senedine yatırım yapmaya yönlendirmektedir. Bu durumda hisse senedinin borsadaki değeri artmaktadır. Bir şirket hakkındaki olumsuz bilgi de yatırımcılarını, o hisse senedini satmaya yönlendirmektedir. Böylece hisse senedinin borsadaki değeri düşer. Şirketler hakkındaki bilgilerin piyasaları bu denli etkileyecek güçte olması bağımsız denetimin de önemini arttırmaktadır. (Madura, 2006, s. 152)

Bağımsız denetçilerin, yatırımcılara ve kredi verenlere finansal tabloların doğru hazırlandığına dair tarafsız görüşler sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, bu görüşleri sunmak için uygun bir gruptur çünkü onlar (1) eğitim ve tecrübeye sahiptirler, (2) gerekli kayıtları inceleme izinleri vardır, (3) bağımsız denetim yaptıkları şirketlerin çalışanları değildirler. Bağımsız denetçiler, yatırımcılar ve kredi verenler tarafından, şirketin finansal tablolarının gardiyanları olarak kabul edilmektedirler. (Taylor, 1994, s. 13)

Son yıllarda pek çok şirket (Enron, Tyco, WorldCom, Lehman Brothers), finansal tablolarını hazırlarken, alışılmadık muhasebe yöntemleri kullanmışlardır. Bağımsız denetim kuruluşlarının da bu usülsüz muhasebe yöntemlerine izin vermesiyle problem daha da büyümüştür. Bir şirketin yönetim kurulu üyelerinin bir kısmı, denetim komitesinde görev alarak, bağımsız denetimin düzgün yapılıp yapılmadığını kontrol etmektedirler. Bazı şirketlerde, komiteler de bağımsız denetim sürecini denetlememişlerdir. Muhasebecilerin finansal tabloları çarpıtması, bağımsız denetim kuruluşlarının düzgün denetim yapmaması ve denetim komitelerinin de bağımsız

denetim sürecini gerektiği gibi takip etmemesi sonucu, yatırımcıların bazı şirketler hakkında bilgi edinmesi çok sınırlı olmuştur (Madura, 2006, s. 154).

Sermaye piyasalarının en gelişmiş olduğu ülkelerden biri olan Amerika Birleşik Devletleri'nde Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) baş muhasebecisi Turner 2001 yılında şu açıklamayı yapmaktadır (Porter, 2009, s. 14):

“Yatırımcıların, sermaye piyasalarına olan güvenini sürekli kılmak hayati önem taşımaktadır. Amerika'da bugün, yaklaşık iki yetişkinden biri, hisse senedi, veya yatırım fonu, veya bireysel emeklilik olarak, tasarruflarını menkul kıymet piyasalarında değerlendirmektedir. Bu yatırımlar, Amerika'daki ve Dünya'daki şirketler için trilyonlarca dolar sermaye sağlamıştır. Bu sermaye, ekonomi motorumuz için yakıt, yeni işletmelere fon, onlarca milyon kişiye iş olanağı sağlamaktadır. Ancak, yatırımcıların tasarruflarını piyasalara yönlendirme arzusu, sürekli bir hak olarak algılanmamalıdır. Kamu güveni, yatırım kararlarında kullanılan finansal verilerin güvenilirliği ile başlar ve biter. Dolayısıyla, yüzyıldan uzun süredir, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki sermaye piyasalarındaki yatırımcılar, bağımsız, üçüncü bir taraf olan, bağımsız denetçinin, şirket yöneticileri tarafından hazırlanan defterleri ve finansal tabloları incelemesine güvenmişlerdir.”

Sermaye piyasalarının verimli çalışması bağımsız denetim mekanizmasının kalitesine bağlıdır. Sermaye piyasalarında 3 farklı verimlilik kavramı bulunmaktadır (Plaats, 2000, s. 626):

i. Kurumsal verimlilik: Yatırımcılar için yeterli bilgi, piyasalara erişim kolaylığı, piyasaların istikrarı ve doğruluğu konusunda kamuoyu güveninin olduğu durumlarda sağlanmaktadır.

ii. Tahsis verimliliği: Sermayenin, şirketlere optimal düzeyde dağıtılması durumunda sağlanmaktadır.

iii. Operasyonel verimlilik: İzleme ve uygulama maliyetleri de dahil olmak üzere, işlem maliyetlerinin minimize edilmesi durumunda sağlanmaktadır.

Sermaye piyasalarında, finansal raporlama hem tahsis, hem de kurumsal verimlilik açısından önemlidir. İlgili ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler, tahsis verimliliğine, güvenilir ve şeffaf finansal bilgiler de kurumsal verimliliğe katkıda bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık şirketlerde, bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Finansal Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği Seri: XII, No 1, Bölüm I Ortak Hükümler, Madde 4 ile, halka açık şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu maddeye göre, sermaye piyasası kanununa tabi menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya hisse senetlerini halka arz etmiş sayılan anonim ortaklıkları, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım fonlarınca kamuya açıklanmak üzere düzenlenecek yıllık ve ara finansal tablolar için bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. (SPK Tebliğ, Seri:XII, No: 1, <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 15.02.2011)

1.1.5.3 İşletmelerin Bağımsız Denetim İhtiyacı

Bağımsız denetim, işletme tarafından düzenlenmiş finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır. (Güredin, 2000, s.16)

Bağımsız denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemleri incelenmekte, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilmektedir. Denetçi, bağımsız denetim faaliyetleri sonunda şirketin aksayan yönlerini, varsa, yanlış uygulamaları bir tavsiye mektubu ile denetlenen işletmeye bildirmektedir. Böylece bağımsız denetimin, işletmeye dışardan, başka bir gözle bakışı neticesinde tespit ve yanlış giderme fonksiyonu ile birlikte personelin eğitimine destek fonksiyonu doğmaktadır. (Kaval, 2007, s.5)

Denetlenmiş finansal tablolar, resmi kurumlar için, sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı, azalmış olmaktadır. Ayrıca denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır. (Güredin, 2000, s.16)

Bağımsız denetim, işletmeler açısından yararları aşağıdaki başlıklar altında özetlenebilir (Cosserat, 2009, s.45):

i. Sermaye piyasalarına erişim: Ülkemizde ve dünyada, halka açık şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetimden geçme zorunluluğu bulunmaktadır.

ii. Düşük maliyetli sermaye: Özellikle Basel II kriterlerinin, bankacılık sektöründe kullanımının yaygınlaşmasıyla, finansal tabloları bağımsız denetimden geçen şirketler, daha düşük maliyetli kredi kullanacaklardır. Kısacası bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, şirketin kredibilitesini arttıracaktır.

iii. Verimsizliğin ve hataların azaltılması: Finansal tablolar denetimlerinin, çalışanların verimliliği ve dürüstlüğü üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetimin olacağı bilgisi, çalışanların muhasebe sürecindeki hatalarını ve zimmete geçirilen varlıkları azaltacaktır. Benzer şekilde, denetçilerin, finansal raporlama sürecindeki varlığı, şirket yöneticileri üzerinde kısıtlayıcı etkisi bulunmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin kontrol edileceği gerçeği, yöneticilerin hile yapmalarını azaltacaktır.

iv. Kontrol, risk değerlendirmesi ve operasyonel gelişmeler: Denetim standartları, denetçilerin, finansal tablolardaki maddi hata riskini değerlendirme sürecinin bir parçası olarak, iç kontrol sistemelerini ve işletme riskinin belirlenmesini istemektedir (ISA 315, İşletmeyi ve Bulunduğu Ortamı Anlamak ve Önemli Ölçüde Yanlışlık Riskini Belirlemek). Denetçi, bağımsız denetim sırasındaki gözlemlerine dayanarak, yönetime, işletmenin içinde bulunduğu riskler, kontrollerin nasıl artırılabilir ve operasyonel verimliliğin artırılması ile ilgili tavsiyeler verebilmektedir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için ekonomik fayda çok önemlidir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerin açıklanmasının, şirketlerin hisse senedi fiyatları üzerinde doğrudan bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir. Bunun sebebi, bağımsız denetim sonuçlarının, yönetim tarafından, resmi olarak açıklanmasından önce finansal basına verilmesidir. Ancak denetlenmiş finansal tablolar, yanlış bilgilerin yayılmasını engelleyerek, finansal piyasaların verimli çalışmasına yardımcı olmaktadır.

1.1.6 Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetim, diğer meslekler gibi, toplumun tanımlanmış ihtiyaçlarını karşılamak için ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesi, 1844 yılında İngiltere’de başlamıştır. O tarihten günümüze Batı dünyasındaki sosyo-ekonomik değişikliklere bağlı olarak bağımsız denetim amaçlarında ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Tablo 1.2’de bağımsız denetim ve hizmet verdiği sosyo-ekonomik çevre arasındaki yakın ilişki görülmektedir. Bunun dışında, Tablo 1.2 aşağıdaki hususları vurgulamaktadır (Porter, 2009, s. 24):

- ❖ Toplumun ihtiyaçları ve taleplerinin zaman içinde gösterdiği değişimler doğrultusunda, bağımsız denetimin amaçları da değişmiştir. (özellikle, ticari işletmelerin niteliklerinde ve hesap verme yükümlülüğündeki değişiklikler)
- ❖ Ekonomik gelişmelerin Atlantik’in öbür kıyasına kaymasıyla, bağımsız denetim ile ilgili gelişmeler İngiltere’den, Amerika Birleşik Devletlerine, oradan da bütün dünyaya yayılmaktadır.
- ❖ Bağımsız denetçiler, kullandıkları yöntemler ile, bağımsız denetim amaçları arasında, uygunluk sağlamaya çalışmaktadır.

Tablo 1.2 incelendiğinde, denetim ile ilgili ilk gelişmeler, ortaçağda İngiltere’de başlamıştır. Bu dönemde, bağımsız denetim çevresi, küçük ev sanayileri ve bireysel ticari girişimlerden oluşmaktaydı. Ticari işletmeler, paydaşları olan, işletme sahiplerine (hissedarlara), fonların dürüst kullanıldığı konusunda hesap vermekteydi. Bağımsız denetimin amacı, hata ve hilelerin tespit edilmesi idi. Bu amacı gerçekleştirmek için, işletmeler ve hesap kayıtları detaylı incelenmekte, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılmaktaydı.

1844 yılında, sanayi devrimin etkisiyle, bağımsız denetim, İngiltere’de zorunlu hale gelmiştir ve denetim mesleği için 1920’lere kadar sürecek yeni bir dönem başlamıştır. Bu dönemde şirket sayılarının ve büyüklüğünün artmasıyla, profesyonel muhasebeci ve denetçi sayılarında da artış meydana gelmiştir. Ticari işletmeler, hissedarların yanı sıra, kredi kurumlarına da hesap vermeye başlamıştır. Hesap verme yükümlülüğünün kapsamı değişmezken, denetim amaçlarına, borç ödeme gücünün tespit edilmesi

eklenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek için, mevcut denetim tekniklerinin yanı sıra, az da olsa, varlıkların fiziksel olarak gözlemlenmesine ve dış kanıtların kullanılmasına başlanmıştır.

1920'ler ile 1960'lar arasında yer alan üçüncü dönemde, bağımsız denetimle ilgili gelişmeler, İngiltere'den ABD'ye doğru kaymaya başlamıştır. Günümüzdeki global şirketlerin ve finansal piyasaların, temellerinin atıldığı bu dönemde, şirketlerin büyümesinde sermaye ve profesyonel yöneticiliğin önemi artmış, kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaşlarına, hissedarlar ve kredi kurumlarının yanı sıra, yatırımcılar da eklenmiştir. Ticari işletmeler, geçmişte, sadece fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı konusunda hesap verirken, artık kaynakların karlı kullanımı konusunda da hesap vermeye başlamıştır. Hata ve hilelerin tespit edilmesi önemini kaybetmiştir. Gelir tablosu daha önemli hale gelirken, bilançonun da kullanımı devam etmiştir.

Bankacılık sisteminin gelişmesiyle birlikte, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi, esas denetim amacı olmuştur. Denetim tekniklerinde ciddi değişimler yaşanmıştır. İç kontrol, örneklemeye dayalı incelemeler, fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması yaygın hale gelmiştir. Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı sorgulanmaya başlanmıştır. İlklerin yaşandığı bu dönemde, finansal krizlerin ilki olan, Wall Street krizi de bu dönemde yaşanmıştır.

1960'lar ve 1990'lar arasında yer alan dördüncü döneme gelindiğinde, denetimle ilgili gelişmelerin merkezinin ABD olduğu görülmektedir. Üçüncü dönemde başlayan gelişmeler bu dönemde devam etmiştir. Çokuluslu işletmelerin sayısı artmış, büyük işletmeler gelişmiş, vergilendirmenin önemi artmıştır. Kurumsal yatırımcı ve profesyonel yöneticilerin hakim olduğu bu dönemde, işletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet artmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaş grubunun, daha da genişleyerek; hissedarlar, kredi kurumları, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun genelinden oluştuğu görülmektedir. Bu dönemde de, fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların daha karlı kullanımı konularında hesap verilirken, daha kapsamlı sosyal sorumluluklar hakkında hesap verme yükümlülüğü de eklenmiştir. Bu dönemde denetimin amacı, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi ile yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamaktan

oluşmaktadır. Bu dönemde, bilgi teknolojilerinin önemi ve istatistiksel örnekleme olan güven artmıştır. Riske dayalı denetim kapsamında, müşteri, işletme ve sektör araştırılmış, denetim riskine yönelik analitik incelemeler yapılmış, iç kontrole dayalı güven tetkik edilmiştir.

1990'lerden günümüze kadar olan süreç incelendiğinde, denetim mesleği ile ilgili gelişmelerin, ABD'nin yanı sıra giderek globalleştiği görülmektedir. Günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemendir. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı artmaktadır. 2002 yılına gelindiğinde, 8 büyük denetim kuruluşunun, dörde düştüğü görülmektedir. Bu tarihten itibaren, denetimde yasal düzenlemeler artmış, uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı yaygınlaşmıştır. Ticari şirketlerin hesap verdiği paydaşlar değişmemiş, hesap verdikleri konuların kapsamına, çevre sorumlulukları da dahil olmuştur.

Günümüzde, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kredi verme açısından güvenilirliğinin tespiti, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek, düzenleyici kurumlara bilgi vermek, denetim amaçları arasında yer almaktadır. 2002 yılına kadar yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak, bağımsız denetimin amaçları arasında iken, bu tarihten sonra çıkarılmıştır. Artık standart bir denetim uygulaması yerine, işletme riskine göre denetim metotları uyarlanmaktadır. İşletme ve içinde bulunduğu sektör ve riskler çok dikkatli incelenmekte, denetim riski, analitik incelemeler ile belirlenmektedir. Bağımsız denetim e-ticaret ortamına uyarlanmakta, bu gelişmeler, sürekli denetim kavramını gündeme getirmektedir.

Bağımsız denetçiler, finansal tablolarda yer alan, finansal durumun, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumdaki değişmelerin doğruluğunu genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde inceleyip, bir yargıya varmaktadırlar. Bağımsız denetçi, mesleki standartlara uygun olarak, yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği verileri ve vardığı sonuçları denetim raporunda bildirmektedir. Bağımsız dış denetimin esas amacı, işletmedeki hata, hile, yolsuzlukları bulup, ortaya çıkarmaktan ziyade, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu saptamaktır. (Güredin, 2000, s. 11)

Dönem	Bağımsız Denetim ile İlgili Gelişmelerin Merkezi	Ticari İşletmelerin ve Bağımsız Denetim Çevresinin Temel Özellikleri	Ticari İşletmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü		Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri
			Kime?	Neyi?		
Ortaçağ-1844	İngiltere	Küçük ev sanayileri Bireysel ticari girişimler Sanayi Devrimi ile birlikte sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı	-İşletme sahipleri (Hissedarlar)	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	Hilelerin tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1844-1920'ler	İngiltere	-Şirketlerin sayısının ve büyüklüğünün artması -Yöneticiliğin ortaklardan ayrılması (Profesyonel muhasebeci ve denetçi sayısında artış)	-Hissedarlar -Kredi kurumları	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	-Hilelerin tespit edilmesi -Hataların tespit edilmesi -Borç ödeme gücünün tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Varlıkların fiziksel gözlemlerinin ve dış kanıtların az kullanımı -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1920'ler-1960'lar	İngiltere'den ABD'ye doğru kayma	-Wall Street Krizi ve Büyük Depresyon -Şirketlerin büyümesinde, sermayenin öneminin artması -Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkması -Profesyonel yöneticiliğin, ortaklardan ayrılmasının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar	Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetim amacı olmaktan çıktı ve önemini kaybetti (Gelir Tablosu ve Bilanço Denetimi)	-İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler -Fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması -Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı
1960'lar-1990'lar	ABD	-Büyük işletmeler satın almalar ve birleşmeler yoluyla gelişmeye devam etti. -Çokuluslu işletmelerin sayısı arttı -Ortakların çıkarlarından ayrılan profesyonel yöneticilerin egemenliği -Vergilendirmenin önemi arttı -Kurumsal yatırımcının hakimiyeti -İşletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet arttı -1987 Hisse Senedi Piyasalarının çöküşü	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal sorumluluklar	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak	-İşletme içi ve dışı çeşitli kanıtların detaylı incelenmesi -Bilgi teknolojilerinin öneminin artması -İstatistiksel örnekleme güveninin artması -Riske dayalı denetim: -Müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi -Denetim riskine yönelik analitik incelemeler -İç kontrole dayalı güvenin etkisi
1990'lar-günümüz	Esas olarak ABD, ancak giderek globalleşme	-Batı ekonomilerinde çok uluslu işletmelerin ve denetim kuruluşlarının egemenliği - Teknolojik gelişmelerin, kurumsal işletme çevrelerini her yönden etkilemesi -Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması -Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması -“8 Büyük”ün, “4 Büyük”e düşmesiyle birlikte, bağımsız denetimde konsantrasyonun artması - 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenlemelerin artması -Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal ve çevre sorumlulukları	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilere kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak (2002 yılından itibaren bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı) -İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması -Önemli konularla ilgili düzenleyici kuruluşlara bilgi verme beklentisi arttı -Kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek	-Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlamak - Müşterinin, işletmenin, içinde bulunduğu sektörün ve özellikle risklerin çok dikkatli incelenmesi - Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi - e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekli denetimin ortaya çıkması)

Tablo 1.2 : Bağımsız Denetimin Amaçları ve Paydaş İlişkileri (Porter, 2009, s. 25)

Günümüzde gelişmiş ekonomilerde, büyük global şirketlerin ağırlığı bulunmaktadır. Bazı çokuluslu şirketlerin gelirleri, bazı ülkelerin gayrisafi milli hasılasından da fazladır. Büyük kuruluşlar bu boyutlara gelince, toplumda inanılmaz bir güce ve etkiye sahip oldular. Ancak bu güç ve etki kuralsız kalmadı. 1987 hisse senedi piyasasının çökmesi, iyi tanınmış Bank of Credit and Commerce International (BCCI), İngiltere’de Barings Bankası, ABD’de Enron, WorldCom ve Tyco, İtalya’da Parmalat ve Avustralya’da HIH’ın iflası, büyük şirketlerin başarısızlığının hatta sarsılmasının toplumdaki pek çok bireye, gruba ve organizasyona olumsuz etkileri olduğunu göstermiştir. (Porter, 2009, s. 39)

2002 yılından bu yana, yeni raporlama ve bağımsız denetim gereksinimleri ortaya çıkmıştır. Büyük ulusal ve çokuluslu şirketlerden bu yeni gelişmeler doğrultusunda hareket etmeleri ve denetçilerden de daha kapsamlı finansal raporları denetlemeleri beklenmektedir. Bağımsız denetçilerin rolünü ve sorumluluklarını genişlettikçe, maliyetler de artmaktadır. Artan maliyetleri kontrol etmek amacıyla, işletme riski yaklaşımı kullanılmayla başlanmıştır. İşletme riski yaklaşımı da, bağımsız denetimin esas amacından uzaklaştığı için eleştirilmektedir. (Porter, 2009, s. 55)

1.1.7 Bağımsız Denetimin İlkeleri

Bağımsız denetim aşağıdaki ilkelere dayanmaktadır (Taylor, 1994, s. 9-10):

1. Bağımsız denetim kapsamındaki finansal tablolar ve finansal veriler, kanıtlanabilir bilgilerdir.

Bilginin kanıtlanabilirliği, denetlenen hesabın, departmanın, veya programın özelliklerine göre değişmektedir. Örneğin, nakit paranın varlığının kanıtlanması, satın alma ve dağıtım departmanlarındaki tüm faturaların doğruluğunun kanıtlanmasından daha kolaydır.

2. Bağımsız denetçilerle, denetlenen şirketlerin yöneticileri arasında, zaman zaman kısa vadeli ihtilaflar olabilir ancak, uzun vadeli anlaşmazlıklar yoktur.

Hem bağımsız denetçiler, hem de yöneticiler, finansal tabloların doğru olarak sunulmasıyla ilgilenmelidirler, çünkü, uzun vadede, yatırım kararları ve

kaynakların verimli kullanmasıyla ilgili bilgiler, toplumun yararına. Bağımsız denetimler, finansal tabloların doğruluğuyla ilgili makul düzeyde güvence vermek için yapılmaktadırlar. Ancak, bazı sebeplerden dolayı bağımsız denetçiler ile yöneticiler arasında kısa vadeli anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir.

- i. Yöneticiler, bağlı oldukları ücret sistemi yüzünden, kazanç veya başka hesapları yüksek göstermek isteyebilmektedirler.
- ii. Bağımsız denetçiler, yöneticiler tarafından öne sürülen iddiaları inceler ve değerlendirirler. Yöneticiler kendileri hakkındaki olumsuz bazı bulguları değiştirmek isteyebilmektedirler.

Denetçiler, yöneticilerin iddiaları hakkında kanıt toplarken, profesyonel, şüpheli bir yaklaşım sergilemelidirler.

3. Etkin iç kontrol mekanizması, bir organizasyon içindeki hata ve hileleri önlemektedir.

Etkin olmayan iç kontrol sistemine sahip olan bir organizasyonda, finansal tablolarda hataların olması ve varlıkların zimmete geçirilmesi daha kolay; kanıtlanabilir finansal tablolar ve mali bilginin üretilmesi daha zordur. Bu yüzden, bağımsız denetimde, denetçiler, işletmenin iç kontrollerinde ortaya çıkmayan hata ve hilelerin riskini hesaplamaktadırlar.

4. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması, finansal tabloların doğru olarak hazırlanmasıyla sonuçlanmaktadır.

Buna göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, finansal tabloların doğruluğunun tespit edilmesinde kullanılan standartlardır. Bu muhasebe ilkeleri uygun bir standart olarak kabul edilmektedir. Bu standartlar olmadan, denetçilerin finansal tablolar hakkında bir yargı oluşturması zorlaşacak ve bu zorluk da bağımsız denetimin faydasını azaltacaktır.

5. Aksine bir kanıt olmadıkça, geçmişte doğru olan gelecekte de doğru olacaktır.

Örnek olarak, geçmiş denetçiler finansal tablolarda yönetimin aleyhte etkisi veya zayıf iç kontrol sisteminin varlığı ile karşılaşmış olabilirler. Denetçiler

aksine kanıt bulmadıkça, genellikle, mevcut bağımsız denetim için aynı şartların geçerliliğini kabul etmekte ve bu şartlara göre planlama yapmaktadırlar.

6. Finansal tablolarda, hile ve olağandışı usulsüzlükler yoktur.

Bu ilkedен, bağımsız denetçinin usulsüzlükleri bulmada bir sorumluluğu olmadığı, anlaşılmaktadır ki, böyle bir çıkarım doğru değildir. Bağımsız denetçi, genellikle, böyle usulsüzlüklerin (özellikle hile) olmadığına hükmetmektedir. Denetim sırasında, bağımsız denetçi, olabilecek hata ve hilelerin finansal tablolarda yol açabileceği önemli, yanlış beyan riskini hesaplamaktadır. Bağımsız denetçi, bu risk hesabına dayanarak, önemli hataların ve usulsüzlüklerin bulunmasına yönelik, yeterli güvence sağlamak için, uygun adımları ve süreçleri planlamaktadır.

7. Denetçi, bağımsız görüşünü bildirmek amacıyla, mali verileri incelerken sadece bir denetçinin yeterliliğini göstermektedir.

Bu ilke, bağımsız denetçilerin, muhasebe bilgilerini müşterileriyle diğer hizmet ve yardım seçenekleriyle paylaşmasını engellememektedir. Örnek olarak, denetçiler, müşterilerine kayıtların daha doğru tutulması veya varlıklar üzerindeki kontrolün artırılmasına yönelik yolları sıkça önermektedirler. Bu ilke, bağımsız denetim sürecinde, denetçilerin verdiği diğer hizmetlerin ikinci planda olduğunu ve bu eğer bu hizmetler bağımsız denetçinin asıl görevlerine engel oluyorsa zarar verebileceğini belirtmektedir. Aynı zamanda, denetçilerin, denetim esnasında, müşterilerine karşı bağımsız olmalarına engel olabilecek çelişen konularla ilgilenmemeleri gerektiğini belirtilmektedir.

8. Bağımsız denetçinin mesleki statüsü, bu statüyle orantılı mesleki yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir.

Her mesleğin cazip olan statüsü, bu statüye uygun davranmayı zorunluluk haline getirmektedir.

Amerikan Muhasebe Birliği tarafından, 1961 yılında, “Denetim Felsefesi” başlığı altında yayınlanan yukarıdaki ilkeler, bir bütün olarak ele alındığında, bağımsız

denetimin, teorik kapsamını tanımlamaktadır. Temel olarak şunu söylemektedirler: Finansal tablolar denetlenebilir veriler içermektedir. Toplumun bağımsız denetim ihtiyacı açısından, bağımsız denetçiler ile beyanları denetlenenler arasında uzun vadeli çatışmalar olmamalıdır. Etkin iç kontrol ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması, müşterilerin finansal tablolarının doğruluğu hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır. Aksine bir kanıt olmadıkça, geçmişte gerçekleşen olayların, gelecekte de olacağı beklenmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim sözleşmesi imzaladıkları müşterilerinin finansal tablolarında önemli usulsüzlüklerin yer aldığı yönünde önyargılı bir tavır sergilememekte, ancak, mesleki, şüpheli bir yaklaşım içerisinde hareket etmektedirler. Denetçiler bağımsız olmalıdırlar ve profesyonel davranmalıdırlar.

1.1.8 Güvence Hizmetleri (Assurance Services)

Bağımsız denetim şirketleri tarafından verilen profesyonel hizmetler; güvence, vergi ve danışmanlık olarak üç ana başlık altındadır. Güvence hizmetleri de; tasdik ve tasdik dışı hizmetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Tasdik hizmetlerinde her zaman üçüncü tarafa giden bir rapor bulunmaktadır. En dar kapsamlı tasdik hizmeti, bağımsız denetimdir. Bu denetimlerde denetçi, önceden belirlenen kriterlerle, yazılı iddiaların uygunluğu hakkında yazılı bir rapor hazırlamaktadır. Tasdik dışı denetimler ise, başka taraflarca hazırlanan bilgilerin yararlılığını arttırmakta veya ilgili taraflara bilgi yaratmaktadır. (Soltani, 2007, s. 16)

Güvence hizmetleri, karar vericiler için bilginin kalitesini arttıran bağımsız, profesyonel hizmetlerdir (Arens vd., 2005, s. 4). Güvence sözleşmeleri, aşağıdaki unsurların herhangi birini barındıran, çok fazla çeşidi olan sözleşmelerdir (Soltani, 2007, s. 16):

- ❖ Finansal ve finansal olmayan pek çok konuda hazırlanmış raporlar;
- ❖ Yüksek (teftiş) ve orta düzeyde (inceleme) güvence sözleşmeleri;
- ❖ Tasdik ve doğrudan raporlama sözleşmeleri;
- ❖ İç ve dış raporlama sözleşmeleri;
- ❖ Özel ve kamu sektöründeki sözleşmeler.

Yeni teknolojik araçlar yardımı ile gerçek zamanlı bilgi hacminin artması, finansal tablo güvencesini, bu bilgiyi yaratan süreçlerin güvenilirliği hakkında güvence vermeye

doğru kaydılmaktadır. Sonuç olarak, geleneksel finansal tablo yargıları, kullanıcılar tarafından seçilen bilgiler hakkında güvence vermeye doğru genişlemektedir (Soltani, 2007, s.16).

Bağımsız denetim ilgili taraflara makul güvence verme hizmetidir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC), Uluslararası Denetim ve Güvence (Assurance) Standartları Kurulu (IAASB) bu anlayışla güvence sözleşmelerini şöyle tanımlamaktadır:

“Güvence sözleşmeleri, ölçme ve değerlendirme sorumluluğu, kullanıcılar ve danışman dışındaki bir tarafa ait bir konuda, kullanıcılar açısından güvenilirlik düzeyini arttırmak için, danışmanın, kriterler karşısında bir görüş bildirmesidir.” IAASB, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde, güvence sözleşmelerinin aşğıdaki unsurlardan oluşmaktadır (Cosserat, 2009, s. 7-8):

- ❖ Güvence sözleşmelerinde, danışman (bağımsız denetçi), sorumlu taraf (şirketin yönetim kurulu) ve kullanıcılardan (şirketin hissedarları) oluşan *üç taraflı bir ilişki* bulunmaktadır.
- ❖ Yöneticilerin sorumlulukları hakkında hissedarlara açıklama yaptıkları *konu* finansal tablolardır.
- ❖ Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre doğru ve *uygun kriter* kullanılmaktadır.
- ❖ *Yeterli ve geçerli kanıt* (şirketin defterleri ve kayıtları) toplanmaktadır.
- ❖ *Yazılı güvence raporu* olarak denetçi raporu hazırlanmaktadır.

Uygulama kolaylığı açısından IAASB, finansal tablolar hakkında güvence sağlama sözleşmeleri (bağımsız denetimler ve incelemeler) hakkındaki düzenlemeler ile, diğer konular ile ilgili düzenlemeleri, diğer güvence sözleşmelerindeki talebin artması doğrultusunda, ayırmaktadır. Bağımsız denetimler, Uluslararası Denetim Standartları (ISAs) ve Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri (IAPS) ile düzenlenmektedir. İncelemeler, Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları ve Uluslararası İnceleme Uygulama Bildirileri ile (IREP) düzenlenmektedir. (Cosserat, 2009, s. 8)

Bağımsız denetimler ve incelemeler dışındaki güvence sözleşmeleri, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları ile düzenlenmektedir. Bunun dışında, serbest çalışan

muhasebeciler güvence sunmayan başka hizmetler de sunabildikleri için, IAASB Uluslararası Benzer Hizmetler Standartlarını (ISRS) yayınlamıştır.

Uzun yıllar, bağımsız denetçiler, şirketlerin finansal tabloları hakkında güvence verdiler. Ancak, geleneksel finansal raporlama, kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap vermediği gerekçesiyle eleştirilmektedir. 1991 yılında, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek ve finansal raporlama çerçevesi hakkında tavsiyelerde bulunmak üzere Jenkins Komitesi, adı altında özel bir komite kurmuştur. Komitenin tavsiyelerinden biri, finansal raporlamanın ileriye dönük bilgileri içermesi gerekliliğidir. Ancak bu tavsiyeler finansal raporlama ve muhasebe mesleği dünyasında, içinden çıkılmaz bir duruma yol açmaktadır. Bir tarafta finansal raporlamanın iyileştirilmesi yönünde haklı talepler bulunmaktadır. Diğer tarafta ise, denetçilerin, bağımsız denetimi yaparken, ileriye dönük bilgi sağlama yönünde bir değişiklik yapmasının, yükümlülük ve hukuki ihtilaf yaşama risklerini arttıracak gerçeği bulunmaktadır. Bu kapsamda AICPA, Elliot Komitesi adı altında, güvence hizmetleri ile ilgili özel bir komite kurmuştur. Elliot komitesi “Karar verme bilgisi kullanıcılarının ve denetim/güvence sürecindeki paydaşların mevcut ve değişen ihtiyaçları üzerine odaklanarak, denetim/güvence fonksiyonlarının ve denetim/güvence çevresini şekillendiren trendlerin mevcut ve gelecekteki durumlarını analiz etmek ve raporlamak ve ilgili hizmetleri iyileştirmek” ten sorumlu idi. Elliot komitesi, bağımsız denetçilerin sağladıkları geleneksel finansal tablo denetimi yerine, güvence hizmetlerini genişleterek, mevcut bağımsız denetim piyasasındaki yerini güçlendirmesi ve gelişmekte olan bilgi pazarlarındaki rekabet gücünü de ilave etmesi doğrultusunda, tavsiyede bulunmaktadır. (Cosserrat, 2009, s. 10) 1997 yılında, Amerika Birleşik Devletleri’nde, Elliot Komitesi, bağımsız denetim amacının kapsamının genişlemesinin, bağımsız denetim kuruluşlarının iş yapma tekniklerini etkileyeceğini belirtmiştir. Başlıca etkileri aşağıda özetlenmektedir (Duff, 2004, s. 13):

- ❖ Karar vericilerin, karar sürecinde kullandıkları bilgilerin faydasını arttırmak amacıyla, danışmanlık hizmetleri verilmelidir;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşlarının, müşteri şirketler ve kullanıcılar için, daha yüksek değer katan bilgi üretmelidir;

- ❖ Bağımsız denetim kuruluşları, bilgi teknolojileri kullanımını benimsemeli, işletmeleri nasıl değiştirdiğini anlamalı, danışmanlık hizmetlerini verirken yeni teknolojik gelişmeleri kullanmalı ve elektronik ticarete yer alan risklere dikkat etmelidir.
- ❖ Güncel bilgi ve becerileri kullanarak, hızla değişen çevre koşullarına uyum sağlamalıdır;
- ❖ Bağımsız denetim piyasasındaki rekabet, danışmanlık hizmetlerinin önemini arttırmaktadır.

Dev Amerikan şirketi Enron'un çökmesi, finansal raporlama ve bağımsız denetimdeki gelişmeleri hızlandırmıştır. Profesyonel, düzenleyici ve standart koyucu kurumlar bağımsız denetim ve güvence hizmetlerindeki pozisyonlarını yeniden düzenlerken, profesyonel bağımsız denetim şirketleri, değişen bilgi ihtiyacının ve ekonomi dünyasının karmaşıklığına dikkat çekmektedirler. Onlara göre denetçiler, müşterilerinin işi, içinde bulunduğu endüstri ve çevresi ile ilişkileri hakkındaki bilgilere ağırlık vermeli, bağımsız denetim tekniklerini ve süreçlerini müşteri bazlı olarak geliştirmelidirler. (Cosserat, 2009, s.10)

1.1.9 Bağımsız Denetim Süreci

Denetçilerin ana sorumluluğu, denetledikleri müşterilerinin finansal tablolarının, şirketin finansal durumunu doğru ve hilesiz olarak yansıttıkları hususunda bir görüş oluşturmaktır. Bu görüşü oluşturmak için, denetçi, bağımsız denetim süreci boyunca, yeterli ve uygun sayıda kanıtı toplayıp değerlendirmektedir. Bütün bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzer olmakla birlikte, denetlenen şirketler ölçek, kurumsal yapı ve karmaşıklık açısından farklılıklar göstermektedirler. Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli yürütülebilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu da, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıştırmayı ve dosyalamayı beraberinde getirmektedir. Müşteri seçimi ve işin alınmasından sonra denetim süreci, denetim planlaması ile başlar. II. ve III. Evreler denetim planının yürütülmesini, IV. Evre ise denetim sonucuna ulaşılmasını ve raporlamayı kapsamaktadır. Tablo 3'de denetim süreci detaylı olarak incelenmiştir.

I. Evre denetim planlamasıdır. Denetim planlamasının ilk aşaması, müşterinin işinin ve içinde bulunduğu sektörün incelenmesidir. Sektördeki riskler, muhasebe uygulamaları, işle ilgili faaliyet ve süreçler, şirket yönetimi ve kurumsal yönetim, amaçlar ve stratejiler ile performans ölçümü hakkında bilgi toplanmaktadır. Şirket yönetimi, denetçinin şirket ile ilgili doğru verileri elde etme açısından önem taşımaktadır. Şirketin amaçları ve stratejileri, finansal tabloların güvenilirliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu hakkında denetçiye yararlı olabilecek bilgiler içermektedir.

Bu veriler ışığında, ikinci ve üçüncü aşamada, müşterinin iş riski hesaplanmakta ve ön analitik incelemeler yapılmaktadır. Özellikle son yıllarda, önemi giderek artan müşteri iş riskinin, iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Yüksek iş riski, işletmenin sürekliliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum da denetim riskini arttırmaktadır. Müşteri iş riski analiz edilirken, önce, müşteri şirket detaylı olarak incelenir sonra müşterinin içinde bulunduğu sektör incelenmektedir. Sonuç olarak, şirket verileri ile sektör verileri karşılaştırılmaktadır.

Planlamanın dördüncü aşamasında önemlilik düzeyi, beşinci aşamada, kabul edilebilir denetim riski ve işletme riski belirlenmektedir. Altıncı aşamaya gelindiğinde, iç kontrol sistemi ve kontrol riskleri hesaplanmaktadır. Denetlenen şirketin iç kontrol sistemi, bağımsız denetim sürecinde yapılacak işler ve planlanması konusunda belirleyicidir. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin kontrol riski daha düşük olmaktadır. Bu durum, denetçinin işini kolaylaştırmaktadır. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin bağımsız denetim süreci daha kısa olmaktadır. İç kontrol sisteminin çok zayıf olduğu durumlarda, denetçi görüş bildirmekten kaçınabilmekte veya sözleşmeden çekilebilmektedir.

Planlama sürecinde hileyle ilgili incelemelerin ve testlerin yapılması gerekmektedir. Yedinci aşamada, hile risklerinin değerlendirilmesi için bilgi toplanmaktadır. Son aşama olan sekizinci aşamada, genel bir denetim planı ve programı geliştirilmektedir. Tablo 3'de görüldüğü üzere, günümüzde denetim planlaması, denetim sürecinin ciddi bir kısmını oluşturmaktadır.

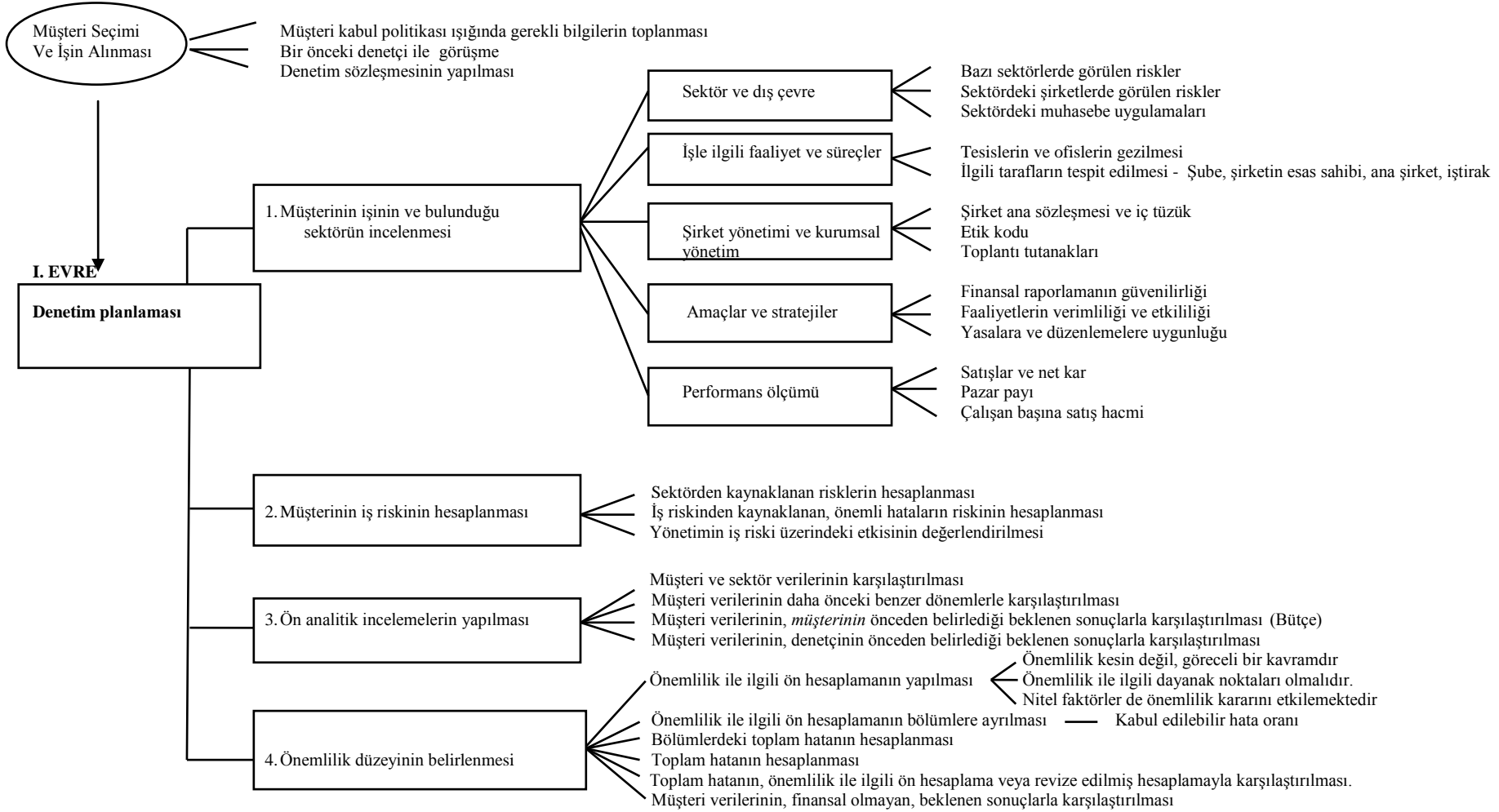
Denetim planlamasından oluşan, birinci evrenin tamamlanmasından sonra, ikinci evre olan kontrol testlerinin ve işlemlerle ilgili asıl testlerin yapılmasına geçilmektedir. Hesaplanan iç kontrol riskini azaltmaya yönelik bir plan varsa, kontrol testleri yapılmakta, sonra işlemlerle ilgili asıl testler yapılmaktadır. Böyle bir plan yoksa,

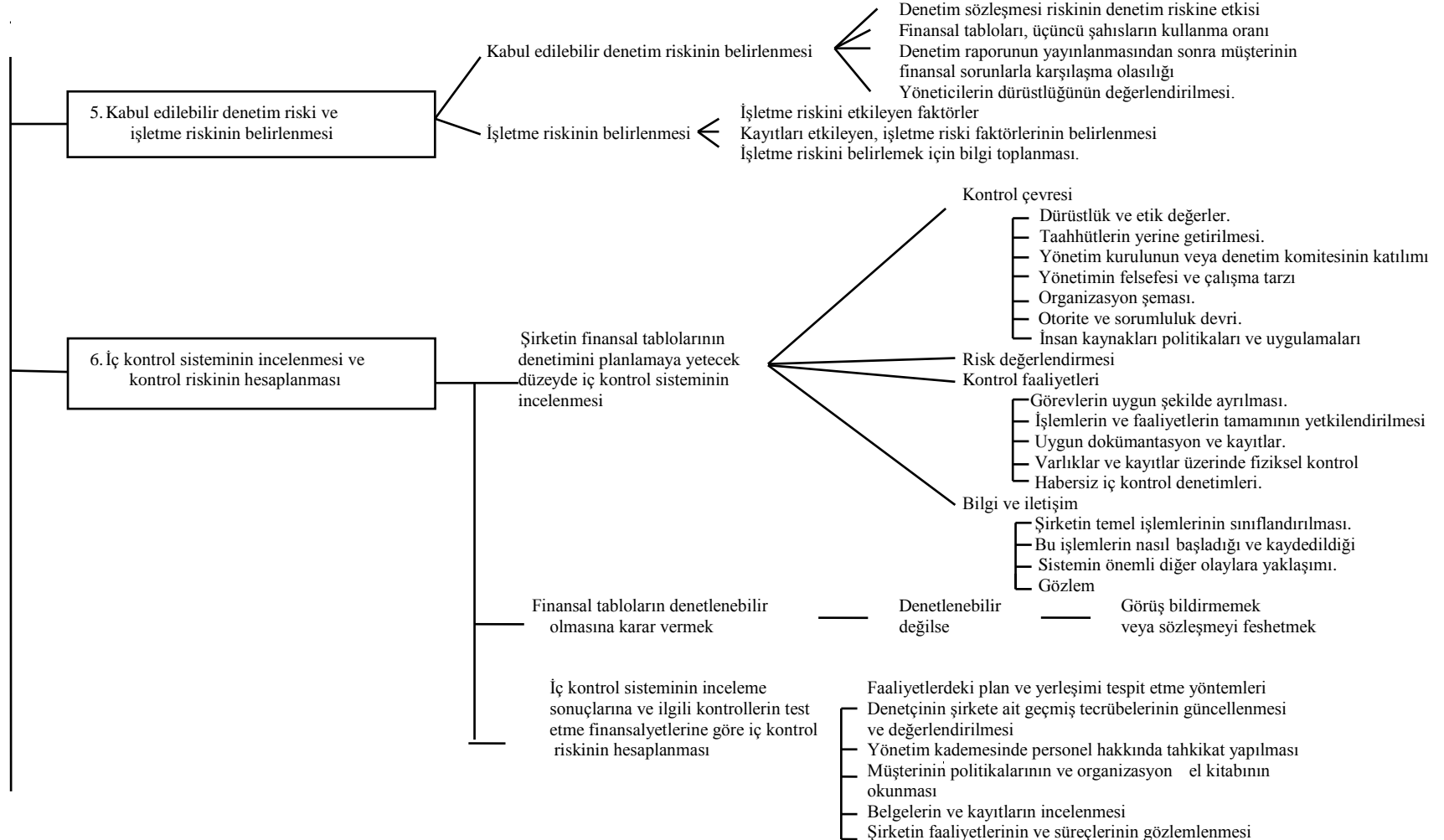
doğrudan, işlemlerle ilgili asıl testlerin yapılmasına geçilmektedir. Ardından son aşama olan, finansal tablolarda yer alan hata olasılığı hesaplanmaktadır.

Üçüncü evrede analitik testler ve hesap kalanlarının testi yapılmaktadır. Dördüncü evrede denetim tamamlanmakta ve denetim raporu sunulmaktadır. Bu evrede, şarta bağlı borçlar ve bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar gözden geçirilmektedir. Bu evrede son kanıtlar toplanmakta ve denetim raporu tamamlanarak, denetim komitesi ve yönetime sunulmaktadır.

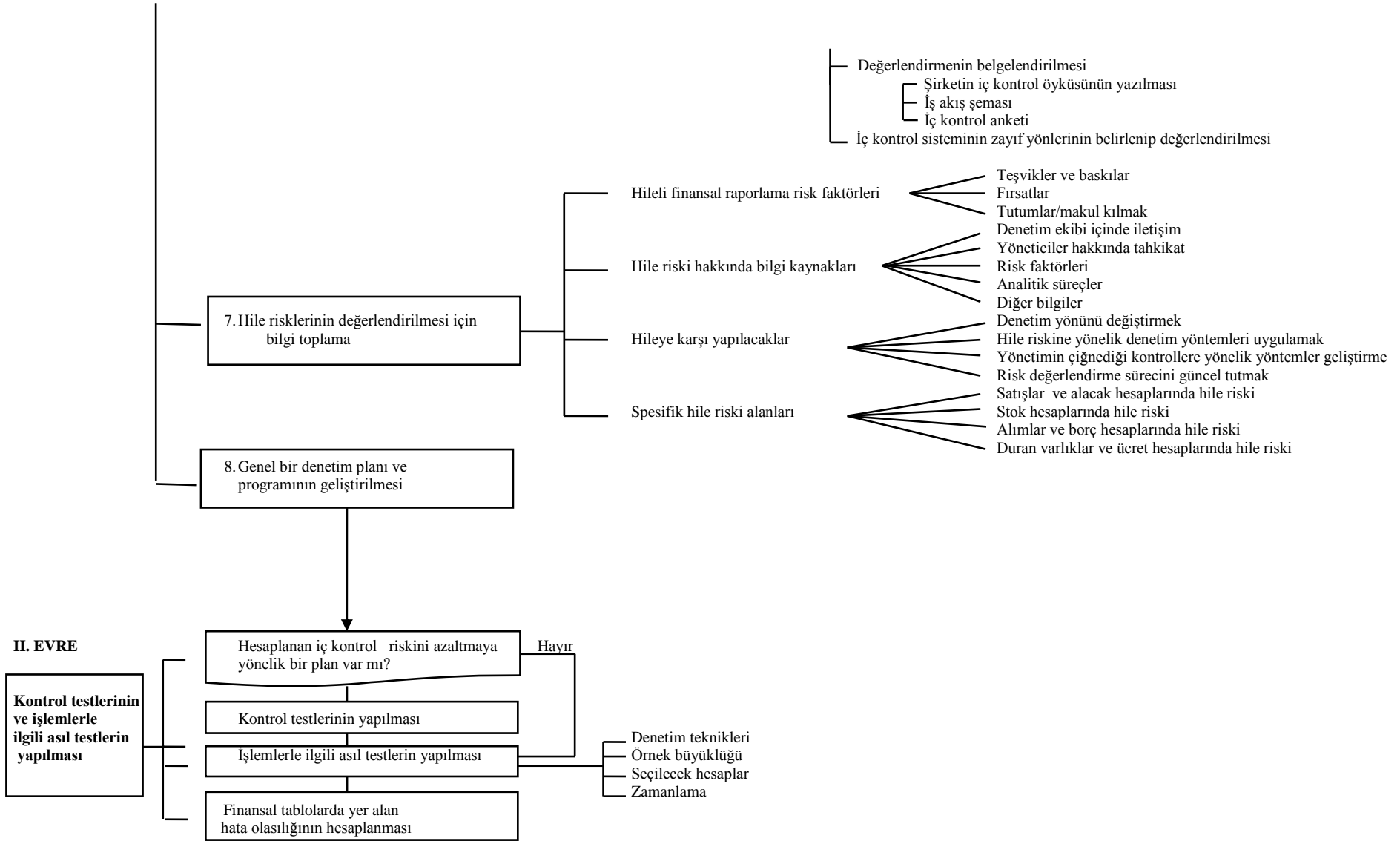
Bağımsız denetimin her safhasında, eleştirisel yaklaşım büyük önem taşımaktadır. Müşterilerin içinde bulunduğu koşullar birbirinden çok farklıdır. Başkaları inandığı için, doğru olmayan kanıtlara inanmak kolaydır ve bu da, denetçinin yanlış yargıya ulaşmasına neden olabilir. Bağımsız denetim sürecinde çizelgeler, kontrol listeleri ve iş programlarından oluşan kapsamlı dokümantasyon kullanılmaktadır. Ancak bağımsız denetim sadece standart denetim testlerinin yapılmasından ve ilgili formların doldurulmasından ibaret değildir. Denetçiler farklı koşullarda, doğru sonuca varmak için mesleki yargı oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla denetçiler, müşterinin işini ve içinde bulunduğu şartları çok iyi anlamalıdırlar. (ICAEW “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/>, s. 39-40, 04.08.2009)

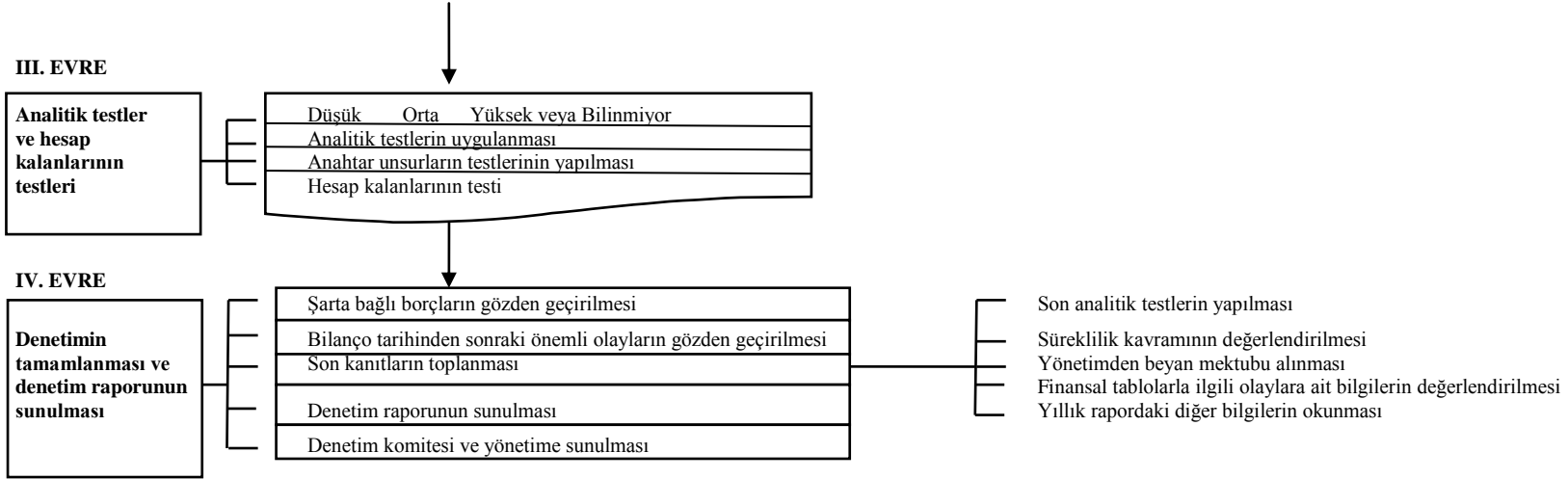
TABLO 1.3: Bağımsız Denetim Süreci (Arens vd., 2005, s.193 – 489)





*İşletme riskini etkileyen faktörler: Müşterinin işinin niteliği, daha önceki denetimlerin sonucu, ilk denetimlere karşı yinelenen denetimler, ilgili taraflar, olağandışı işlemler, hesap bakiyeleri ve işlem kayıtlarının doğruluğu, gereken takdir unsuru, popülasyonun toplamı





1.1.10 Bağımsız Denetim Riski

Bağımsız denetim riski, denetçinin, finansal tablolar hakkında, yanlış veya uygunsuz görüş bildirme riskidir. Yanlış veya uygunsuz görüş bildirmek; finansal tablolar doğru ve hilesiz olduğu halde olumsuz görüş veya finansal tablolar yanlış ve hileli olduğu halde olumlu görüş bildirmektir. Bağımsız denetim uygun şekilde yapılmazsa, ortaya çıkacak olan yanlış görüş, bağımsız denetim kuruluşunun hem para hem de itibar kaybetmesine yol açmaktadır. (Millichamp, 2008, s. 12)

Bağımsız denetim riski, AICPA tarafından hazırlanan Amerikan Denetim Standartlarında, AU 300 “Çalışma Alanı Standartları” ana başlığı altında, AU 312 “Denetim Sürecinde Denetim Riski ve Önemlilik” standardının 21-26. paragrafları arasında yer almaktadır. IAASB tarafından hazırlanan, Uluslararası Denetim Standartlarında ise “Güvence Sözleşmelerinde Uluslararası Çerçeve” başlığının 48. ve 49. paragrafında, ISA 200 “Finansal Tabloların Denetimi ile İlgili Amaçlar ve Prensipler” standardının 22-32. paragraflarında düzenlenmektedir. Bu düzenlemelere göre, finansal tablolardaki hesap bakiyeleri, kayıtların sınıflandırılması, açıklamalar gibi iddialarla ilgili riskin üç unsuru bulunmaktadır. (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 15.01.2010, s.29):

- i. Yapısal Risk: Finansal tablolarda yer alan iddianın, ilgili kontrollerin olmadığı varsayımı ile, önemli ölçüde yanlış beyan edilmiş olma olasılığıdır. Bazı iddialar, hesap bakiyeleri, kayıtların sınıflandırılması, açıklamaların yanlış beyan edilme olasılığı, diğerlerinden fazladır. Örnek olarak, karmaşık hesaplamaların yanlış beyan edilme olasılığı, basit hesaplamalardan daha fazladır. Nakit paranın çalınması riski, kömürün çalınması riskinden yüksektir. İş riskini arttıran, işletme dışı şartlar da yapısal riski etkilemektedir. Teknolojik gelişmeler, herhangi bir ürünün demode olmasına yol açabilmektedir. Bu da, stokların fazla beyana yatkın olma durumunu doğurmaktadır.
- ii. Kontrol Riski: Finansal tablolarda yer alan iddianın, işletmenin iç kontrol sistemi ile önlenememesi veya ortaya çıkarılamaması ile, önemli ölçüde

yanlış beyan edilmiş olma olasılığıdır. Kontrol riski, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla oluşturulan ve finansal tabloların hazırlanmasıyla da ilgili olan, iç kontrol sisteminin tasarım ve faaliyetlerinin etkililiğinin bir fonksiyonudur. Yapısal kısıtlamalardan dolayı, belli düzeyde kontrol riski her zaman olmaktadır.

Örnek olarak ticari borçlar hesabı, satın alınan malın, alış faturalarının ve satıcılara yapılan ödemelerin kayıt altına alınması üzerine kurulmuş bir iç kontrol sistemine sahiptir. Ancak sistemin, kaydedilmemiş olan bir ticari mal alışını ve ödemeyi kontrol edememe riski bulunmaktadır. (Taylor, 1994, s. 265)

- iii. Bulgu Riski: Yapısal risk ve kontrol riski, finansal tabloların denetiminden bağımsız, işletmenin var olan riskleridir. Bulgu riski, finansal tablolarda yer alan önemli ölçüde yanlış beyan edilmiş bir iddianın, bağımsız denetçi tarafından ortaya çıkarılamaması riskidir. Bulgu riski, denetim sürecinin etkililiğinin ve denetçi tarafından uygulanmasının bir fonksiyonudur. Denetçi, hesap bakiyelerinin ve işlem sınıflarının yüzde 100'ünü inceleyemediği için, bulgu riski sifıra indirilememektedir. Örnek olarak, bilançodaki ticari alacaklar hesabı ile ilgili iddiaları doğrulamak için, denetçi, işletmenin seçilen müşterilerine, bakiye kontrolü içeren mektuplar gönderirir. Müşteri örnekleminin, hatalı kayıt yapılmış olanları içermeme riski bulunmaktadır.(Taylor, 1994, s. 265)

Bulgu riskinin, “Örneklem Dışı Risk” ve “Örneklem Riski” olarak iki kaynağı bulunmaktadır:

Örneklem Dışı Risk: Denetçi, hesap bakiyelerinin yüzde yüzünü de incelese, yanlış denetim işlemi uygulaması, denetim işlemini yanlış uygulaması veya denetim sonucunu yanlış yorumlaması gibi sebeplerden dolayı, belirsizlik her zaman olmaktadır.

Örnekleme Riski: Hesap bakiyelerinin yüzde yüzünün incelenmediği durumlarda, hesap bakiyeleri örnekleminin, tüm hesapları yansıtmama riskinden dolayı, belirsizlik daha fazladır.

Bağımsız Denetim Riski = Yapısal Risk x Kontrol Riski x Bulgu Riski modelinde, yapısal risk ve kontrol riski denetçinin kontrolünde olmayan, işletmeye özgü riskler, bulgu riski ise denetçinin kontrolündeki riskdir. Bağımsız denetim riski yüksek ise, denetçinin yapacağı çalışmaların hacmi ve niteliği artmaktadır. Riskleri sınıflandırmanın ve sayısallaştırmanın uygulamadaki güçlüğünden dolayı, denetçi, risk derecesini, yüksek / orta / düşük olarak belirler ve buna göre denetimi planlamaktadır. (Kaval, 2007, s. 92)

1.1.11 Bağımsız Denetimde “Önemlilik” Kavramı

AU 312 “Denetim Sürecinde Denetim Riski ve Önemlilik” standardının 4. paragrafında, önemlilik ile ilgili, denetçinin profesyonel yargısı olduğu ve bu yargının, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarından etkilendiği yolunda bir açıklama yapılmıştır. Aynı paragrafta, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) Finansal Muhasebe Kavramları Bildirisi No. 2, Muhasebe Bilgisi’nin Niteliksel Özellikleri’nden alıntı yapılarak önemlilik şöyle tanımlanmaktadır: “İhmal edilen veya yanlış beyan edilen muhasebe bilgisinin önemliliği, çevre şartları ışığında karar veren makul birinin kararını değiştirme veya etkilenme olasılığıdır.” (AICPA, “AU 312, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit”, <http://www.aicpa.org>, 25.01.2010, s.96)

Önemliliği etkileyen iki faktör ve bu iki faktörün alt bileşenleri bulunmaktadır. Bu iki faktör ve başlıca alt bileşenleri şöyledir (Taylor, 1994, s. 254):

1. Niceliksel Faktörler:

- a. Dönem Net Karı
- b. Dönem Karı
- c. Satışlar
- d. Varlıklar Toplamı

e. Dönen Varlıklar

f. Sermaye

2. Niteliksel Faktörler:

- a. Yasal olmayan ödemelerin olma ihtimali.
- b. Yolsuzlukların olma ihtimali.
- c. Banka kredisi sağlamak için, bazı finansal oranların minimum düzeyde tutulması.
- d. Kazanç trendinde kesilme olması.
- e. Yönetimin, finansal tabloların doğruluğuna olan yaklaşımı.

Denetçi, her bir finansal tablo kalemi ve finansal tabloların bütünü için önemlilik düzeyini belirledikten sonra, bu düzeye kadar olan yanlışlıkları önemsiz kabul etmektedir. Bu yargı, bağımsız denetimin planlanması ve kanıt toplama sürecini doğrudan etkilemektedir. Denetçi önemlilik hakkındaki ilk yargısını oluştururken, bilanço tarihinden altı ile dokuz ay önceki verileri kullanmalıdır. Her bir finansal tablo için toplam önemlilik düzeyi belirlendikten sonra, hesap kalanları düzeyinde kabul edilebilir hata sınırı belirlenmektedir. Bağımsız denetim sırasında değişen çevreye ve müşteriye ilişkin koşullar, denetçinin önemlilik ile ilgili yargısını değiştirebilmektedir. (Kepekçi, s. 44-45)

Denetçi, finansal tablolardaki hataların, kabul edilebilir hata düzeyinin üstünde olduğuna, bir başka deyişle, bilgi kullanıcılarının görüşünü etkileyecek tutarda olduğuna kanaat getirirse, bunun müşteri işletme tarafından düzeltilmesini isteyecektir. Müşteri yanlışlığı düzeltmeyi kabul etmezse, denetçi raporunda, şartlı ya da olumsuz görüş bildirecektir. (Çaldağ, 2006 s. 47)

1.2 Kalite ile İlgili Kavramsal Çerçeve

1.2.1 Kalitenin Genel Tanımı

Kalite kavramı, insanların ve sistemlerin “hata yapması” ve “mükemmele ulaşma isteği” gerçeğinden ortaya çıkmıştır. (Durukan ve Kapucugil, 2007, s. 33) Genel bir tanım yapmak gerekirse, “Kalite, müşterilerin, mal ve hizmetlerden belediklerinin karşılanması, hatta daha fazlasının verilmesidir.” (Koçel, 2005, s. 379)

Feigenbaum, bu konudaki görüşlerini şöyle açıklamaktadır: “Kalite, sizin ne olduğunu söylediğiniz şey değil; müşterilerinizin ne olduğunu söylediği şeydir.”

Amerikan Kalite Kontrol Derneği tarafından yapılan tanıma göre “Kalite, bir mal veya hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür.” (Doğan, 2000, s. 2-3)

Amerikalı kalite uzmanı Crosby’e göre “kalite, şıklık değil ihtiyaçlara uygunluğun ölçüsüdür”.

Kalite, bir çok özelliği içeren, karmaşık ve göreceli bir kavramdır. Garvin’e göre kalitenin sekiz boyutu bulunmaktadır: (Garvin, 1994, s. 25-43):

- i) Performans: Ürün ya da hizmette bulunan birinci derecede önemli özellik,
- ii) Uygunluk: Ürün ya da hizmetin spesifikasyonlara, belgelere, standartlara uygunluğu,
- iii) Güvenilirlik: Ürün ya da hizmetin kullanım ömrü içindeki performans sürekliliği,
- iv) Dayanıklılık: Kullanılabilir ömrün uzunluğu,
- v) Hizmet görürlük: Sorun ve şikayetlerin kolay çözümlenebilirliği,
- vi) Estetik: Ürün ya da hizmetin duylulara hitap edebilme özelliği,

- vii) İtibar: Ürün ya da hizmetin geçmiş performansı,
- viii) Diğer unsurlar: Ürün ya da hizmette çekiciliği sağlayan ikinci derecede önemli özellikler.

1.2.2 Toplam Kalite Yönetimi

Toplam kalite kontrolü, Deming, Juran, Feigenbaum ve Japonya’da kalite uygulamalarına katılan diğer kalite öncüleri tarafından 1950’li yıllarda geliştirilen bir sistemdir. Toplam kalite kontrolü çeşitli düzeylerdeki yöneticilerin doğru ve etkin karar vermelerine yardımcı olan bir araçtır. Toplam kalite kontrolü kapsamında, tüketici istekleri saptanmakta, değerlendirilmekte, uygun teknolojik olanaklardan yararlanılmakta, işletme içinde olumlu çalışan ilişkileri sürdürülmekte ve kalite ile ilgili kavramlar tüm çalışanlar tarafından bilinmektedir. (Doğan, 2000, s.38)

Toplam kalite kontrol anlayışı, kuruluş çapında kalite yaklaşımı olarak gelişip, kuruluş ve kurum kültüründe yaygınlaşıp, yönetim ve çalışanların ortak vizyonu haline gelince, “Toplam Kalite Yönetimi” yaklaşımı oluşmuştur. Sürekli gelişmeye dayanan bu yönetsel yaklaşım, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutmakta ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, sırasında, bütün çalışanlar ve yönetim ile tüm faaliyetlerin yürütülmesinde temel almaktadır. (Doğan, 2000, 40)

Toplam kalite yönetimi, geleneksel yönetim şeklini değiştirmek istemektedir. Yetki devri, güçlendirme, yatay organizasyon yapıları, inisiyatif kullanma, departman bazında karar alma, toplam kalite yönetiminin kapsadığı yeni yaklaşımlardır. Çalışanlar iç müşteri olarak görüldüğünden, müşterilerin sahip olduğu beklenti ve haklara sahiptirler. (Flood, s. xii)

Kalite kavramı, işletmelerin rekabet savaşında çok önemli bir etkidir. Juran’a göre, “Yirminci yüzyıl verimlilik yüzyılıdır, buna karşın yirmi birinci yüzyıl kalite yüzyılı olacaktır.” Toplam kalite yönetimi, kalite yaklaşımlarının geldiği son noktadır. Toplam

kalite yönetimi, özü insana dayalı, devamlı gelişen bir süreçtir. Kalite gurularının yaklaşımları çerçevesinde, toplam kalite yönetiminin temel prensipleri şöyledir: (Esendemir, s. 21-27);

- ❖ Bir işi ilk seferde doğru yapmak, her zaman daha ucuzdur. Tek performans standardı sıfır hatadır. Organizasyonda yanlışlıklar olabilir, ancak yönetimin hedefi hataları tamamen önlemeye çalışmak olmalıdır. (*Crosby*)
- ❖ Kalite, verimliliği ve pazar payını arttırmaktadır. İyi bir yönetim, iyi teknolojidenden daha önemlidir. Üst düzey yönetim, organizasyonda, iyileştirme için itici güç olmalı ve programın bütün safhalarında yer almalıdır. Çalışanlar arasında liderlik ve motivasyon çok önemlidir. Çalışanlar hataları önlemeye, kaliteyi yükseltmeye çalışmalı ve bunun karşılığında üst yönetim tarafından ödüllendirilmelidirler. (*Deming*)
- ❖ Kalite yönetiminde esas sorumluluk, kalite uzmanlarına bırakılmalıdır. Kalite uzmanları, kalite programını hazırlamak, koordine etmek, üst düzey yönetime ve çalışanlara danışmanlık yapmakla yükümlüdürler. Üst ve orta düzey yöneticilerin, liderlikle ilgili önemli sorumlulukları vardır. Çalışanların ise, kalite iyileştirme takımlarında rolleri bulunmaktadır. Organizasyonların ihtiyacı olan asıl yönetim tekniklerinin unutulmaması için, eğitim çok önemlidir. (*Juran*)
- ❖ İşletme genelinde, yönetim ve operasyon faaliyetlerini koordine ve kontrol eden, organizasyonun sosyal ve teknik taraflarını bir araya getiren, bir yönetime ihtiyaç vardır. Kalite iyileştirilmesinde başarılı olabilmek için, bütün çalışanların katılımı gerekmektedir. Bunun için de çalışanların yönetimin ne yapmaya çalıştığını tam olarak anlamaları gerekmektedir. (*Feigenbaum*)
- ❖ Ürünün kalitesi, maliyeti ile birlikte tasarım aşamasında oluşmaktadır. (*Taguchi*)

- ❖ Yöneticiler, amirler ve çalışanlar arasındaki koordinasyonla birlikte tüketiciler, müşteri hizmetleri ve tedarikçiler arasındaki koordinasyonu da ele alan işletme genelinde kalite felsefesi olmalıdır. Eğitimin iyileştirilmesi amacıyla, neden-sonuç ilişkilerinin incelendiği şemalar, kontrol şemaları ve grafikler, pareto analizleri geliştirilmiştir. Çalışanlar arasında katılımı sağlamak için, kalite çemberlerini geliştirmiştir. (*Ishikawa*)

1.2.3 Hizmet Kalitesi

Günümüzde, faaliyet gösteren pek çok kuruluş, tüketicilere sundukları hizmetleri, ön plana çıkarmaktadır. Dolayısıyla hizmet tanımı giderek daha karmaşık bir hale gelmiştir. Hizmet, “Bir başkasının avantajını veya refahını arttıracak şekilde, işini görmek, yardım etmek, veya o kişiye fayda sağlamaktır.” John Rathmell hizmet kavramını daha geniş bir kapsamla, “hareketler, işler, performanslar ve gayretler” olarak tanımlamaktadır. Fayda yaratan ekonomik aktivitelerin alıcı ve satıcı arasında el değiştirmesi, tanımların ortak noktasıdır. (Öztürk, s.3; Lovelock vd., s. 14-15)

Hizmetler; üretim, tüketim ve değerlendirme yönünden, 3 temel konuda, imal edilmiş mallardan farklılık göstermektedir (Duff, 2004, s.27):

i. Hizmetlerde fiziksel unsur yoktur. Varlıklardan ziyade, performans ve tecrübeye dayalıdır. Bir işin ne kadar başarılı yapıldığını gösteren, somut performans göstergesi yoktur. Kesin şartlar, nadiren oluşturulmaktadır. Muhasebenin özü, bir dereceye kadar öznel yargılara dayalıdır. Bağımsız denetim kuruluşları, denetimin teknik kalitesini arttırmak için, emsal tarama ve iç kalite kontrol yöntemleri kullanmaktadırlar.

ii. Hizmet performansı – özellikle emek yoğun olanlar – bir günden diğerine, bir üreticiden başka bir üreticiye göre farklılık göstermektedir. Dolayısıyla heterojen bir yapısı vardır. En önemlisi, hizmeti sunan ile müşteri arasındaki etkileşimi standardize etmek zordur. Bağımsız denetim sürecinin doğruluğunda, denetim ortağı ve şirketin finans yöneticisi arasındaki etkileşimin büyük önemi vardır.

iii. Hizmetlerin üretim ve tüketim sürecinin birbirinden ayrılması zordur. Hizmet müşterileri, çoğunlukla hizmetin üretildiği fabrikada, üretim sürecini izlemekte ve değerlendirmektedirler. Diğer finansal hizmetler gibi, bağımsız denetimler, üretim süreci sırasında tüketilmezler. Ayrıca denetim işi şirketlerde yapıldığı için, bağımsız denetim kuruluşu çalışanları, şirket düzenini bozabilmektedirler.

Hizmet kalitesinin, işletmelerin başarısındaki belirleyici rolünün ortaya çıkmasıyla, bu konudaki çalışmalar da artmıştır. Kaliteli hizmet sunan işletmeler piyasada rekabet avantajı yakalamaktadır. Araştırmalar, yüksek hizmet kalitesinin; müşteri bağlılığı, yeni müşterilerin bulunmasını, çalışan tatmini ve bağlılığı, gelişmiş kurumsal imajı, düşen maliyetler ve artan iş hacmi sağladığını ortaya koymaktadır. (Duff, 2004, s. 26)

Hizmet pazarlaması ve hizmet kalitesi ile ilgili model ve ölçek geliştirme çalışmaları 1970'lerden itibaren başlamıştır. 1983 yılında hizmet kalitesi ile ilgili ilk çalışmalar başlamıştır. 1984 yılında, Chrisitan Groonros, "algılanan hizmet kalitesi" kavramını ortaya atmıştır. Hizmet kalitesinin, teknik kalite ve işlevsel kalite olmak üzere iki boyutu olduğunu savunmaktadır. Teknik kalite ile ilgili konularda müşterilerin beklentileri ve algıları ölçülebilir niteliktedir ve bu konuda kalite standardizasyonu oluşturmak daha kolaydır. İşlevsel kalite, hizmetlerin nasıl sunulduğunu ve müşteri ile organizasyon arasındaki iletişimi kapsamaktadır. Araştırmalara göre, müşterinin tatmin olması için, işlevsel kalitenin yüksek olması daha önemlidir. (Esendemir, 2002, s. 30-31)

1.2.3.1 SERVQUAL Hizmet Kalitesi Modeli

1985 yılında, Parasurman, Zeithalm ve Berry, Gap Modelini ve bu modele dayanarak SERVQUAL hizmet kalitesi modelini oluşturmuşlardır. Hizmet kalitesi ölçeği olarak büyük kabul gören ve pek çok hizmet sektöründe uygulanan SERVQUAL, hizmet kalitesini 10 boyutta değerlendirmektedir. Bu boyutlar (Parasuraman vd., 1985, s.21-22);

i. Fiziksel özellikler: Hizmetin verildiği tesislerin, ekipmanların, personelin ve iletişim araçlarının fiziksel görünümünü kapsamaktadır.

ii. Güvenilirlik: Hizmetin verilen sözler doğrultusunda güvenilir ve doğru biçimde yapılmasını içermektedir.

iii. Heveslilik: Müşterilere yardım etme ve zamanında hizmet verme isteğidir.

d. Yeterlilik: Hizmeti yerine getirmek için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip olmak anlamına gelmektedir.

e. Nezaketi: Müşteri ile iletişimde bulunan personelin, saygısı, ilgisi, nezaketi ve canayakınlığını içermektedir.

f. İnanırlık: Hizmeti sunanların içtenliği, dürüstlüğü, inandırıcılığı ve itibarını kapsamaktadır.

g. Güvenlik: Tehlikeye, riske veya şüpheye maruz kalmama anlamına gelmektedir. Fiziksel, finansal güvenlik ve gizlilik konularını içermektedir.

h. Ulaşılabilirlik: Hizmeti almanın ve ilişki kurmanın kolaylığını, yaklaşılabirliği ifade etmektedir.

ı. İletişim: Müşterileri anlayabilecekleri bir dilde bilgilendirmek ve onları dinlemek anlamına gelmektedir.

j. Müşteriyi anlama: Müşterinin ihtiyaçlarını anlamak için çaba göstermeyi kapsamaktadır.

Daha sonra aynı araştırmacılar, bankalar, kredi kartı işletmeleri, servis bakım işletmeleri, telekom işletmesi ve menkul kıymet komisyoncularından oluşan beş farklı hizmet kolunda ölçeğin geçerliliğini test etmişlerdir. Bu testler sonunda, 1988 yılında, SERVQUAL ölçeği aşağıda açıklanan beş boyuta indirilmiştir (Parasuraman vd., s. 23, 1988):

1. Fiziki Görünüm: Hizmetin verildiği ortamın ve personelin genel görünümüdür.
2. Güvenilirlik: Vaad edilen hizmetin güvenilir ve doğru şekilde yerine getirilmesidir.
3. İsteklilik: Müşterilere yardım etme ve isteklerini zamanında yerine getirme arzusudur.
4. Güven verme: Çalışanların bilgili ve nazik tutumları ile müşteride güven duygusu uyandırmalarıdır. Bu boyut, daha önce geliştirilen, yeterlilik, nezaket, inanılabilirlik, güvenlik ve iletişim boyutlarını kapsamaktadır.
5. Empati (Duyarlılık): Müşterilere gösterilen kişisel özen ve duyarlılıktır. Bu boyut daha önce geliştirilen erişim ve müşteriyi anlama boyutlarını kapsamaktadır.

SERVQUAL hizmet kalitesi ölçüm yaklaşımı çerçevesinde en fazla ilgi gören yöntem olmuştur. Bu modelde; Algılanan Hizmet Kalitesi; Algılanan Hizmet (Performans) ile Beklenen Hizmet arasındaki farktır. SERVQUAL, güvenilirliği ve geçerliliği kanıtlanmış bir ölçek olduğu için farklı hizmet sektörlerinde uygulanabilir. Bu ölçekten yarar sağlayabilmek için, periyodik olarak tekrarlanması gerekmektedir. Hem hizmet kalitesinin geneli, hem de hizmet boyutlarının her biri hakkında değerlendirme

yapılabilmektedir. Ayrıca müşterilerin hangi hizmet boyutlarına daha fazla önem verdiği de belirlenmektedir. (Gümüšođlu vd., 2007, s. 335-339)

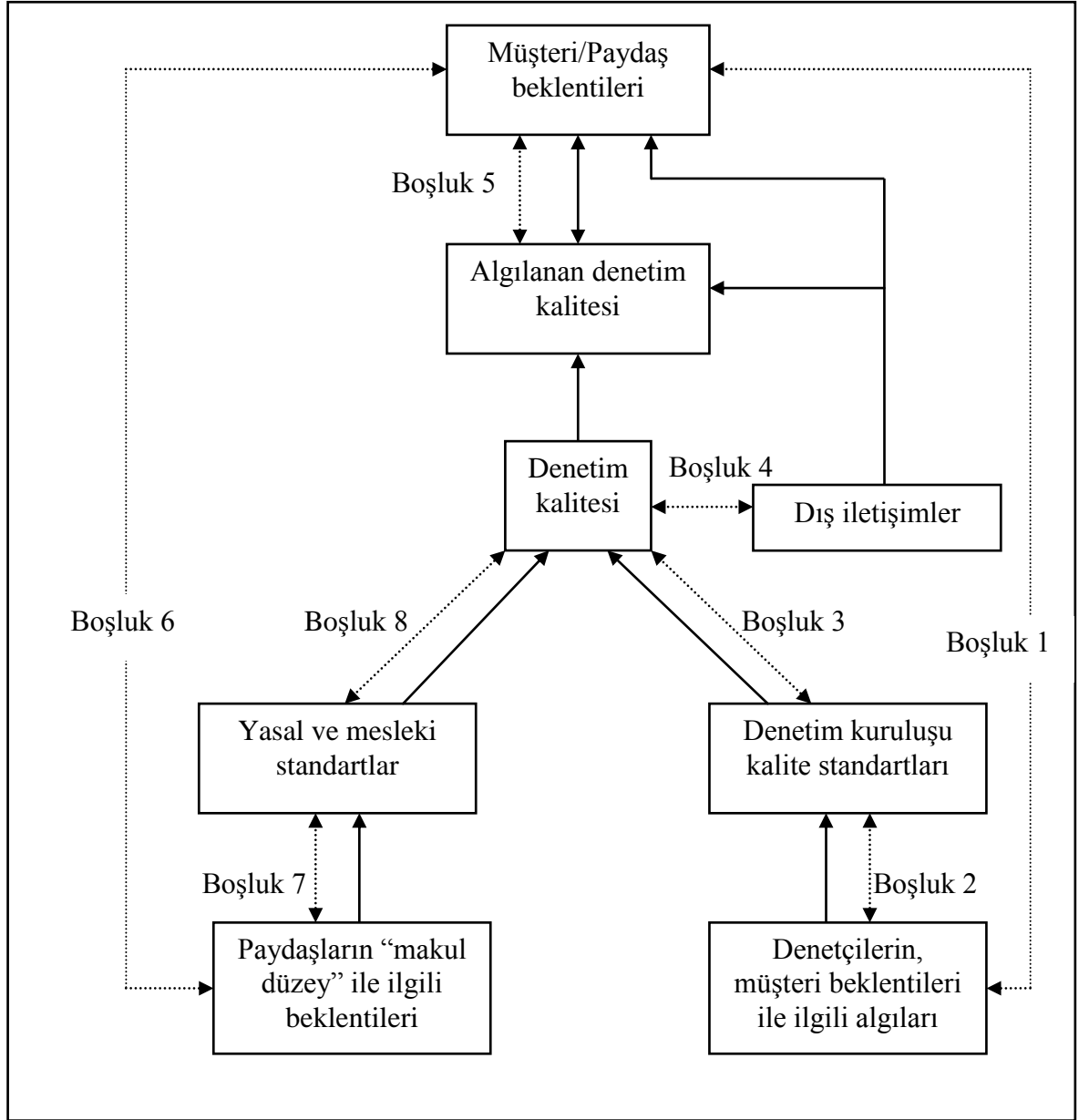
1.2.3.2 AUDITQUAL Denetim Kalitesi Modeli

Toplumun denetçilerden beklentileri, bu beklentilerden hangilerinin makul olduğu ve makul beklentilerin, denetçilerden tarafından karşılanma düzeyi, bağımsız denetim beklenti-performans boşluğunu oluşturmaktadır. Performans boşluğu, denetçinin, bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler ışığındaki performansı ile, toplumun denetçinin performansı hakkındaki algılarından oluşmaktadır. Beklenti-performans boşluğu denetçinin, bağımsız denetimle ilgili sorumluluğunun belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. (Porter, 2009, s. 197-199)

Bağımsız denetim piyasası oyuncuları başlıca üç kategoride toplanabilir (Sutton, 1993, s. 90):

- ❖ Dış kullanıcılar; mevcut ve potansiyel yatırımcılar ve kredi kurumları da dahildir.
- ❖ Müşteri; üst yönetim, muhasebe personeli ve denetim komitesi de dahildir.
- ❖ Denetçiler; denetim ekibi ve bağımsız denetim kuruluşu yöneticileri de dahildir.

1-4 arası boşluklar, bağımsız denetim kuruluşunun içinde yer alan tutarsızlıkları belirtmektedir. 1 numaralı boşluk, müşteri beklentileri ile, bağımsız denetim kuruluşunun, bu beklentiler hakkındaki algıları, arasındaki farktır. 2 numaralı boşluk, müşteri beklentileri ile bağımsız denetim kuruluşunun kalite standartları arasındaki farktır. Bağımsız denetim kuruluşunun kalite standartları ile algılanan bağımsız denetim kalitesi arasındaki fark, 3 numaralı boşluğu meydana getirmektedir. 4 numaralı boşluk, bağımsız denetim kalitesi ile kuruluşun temasları sırasında bağımsız denetim kalitesi hakkında açık veya örtülü verdiği sözler arasındaki farktır.



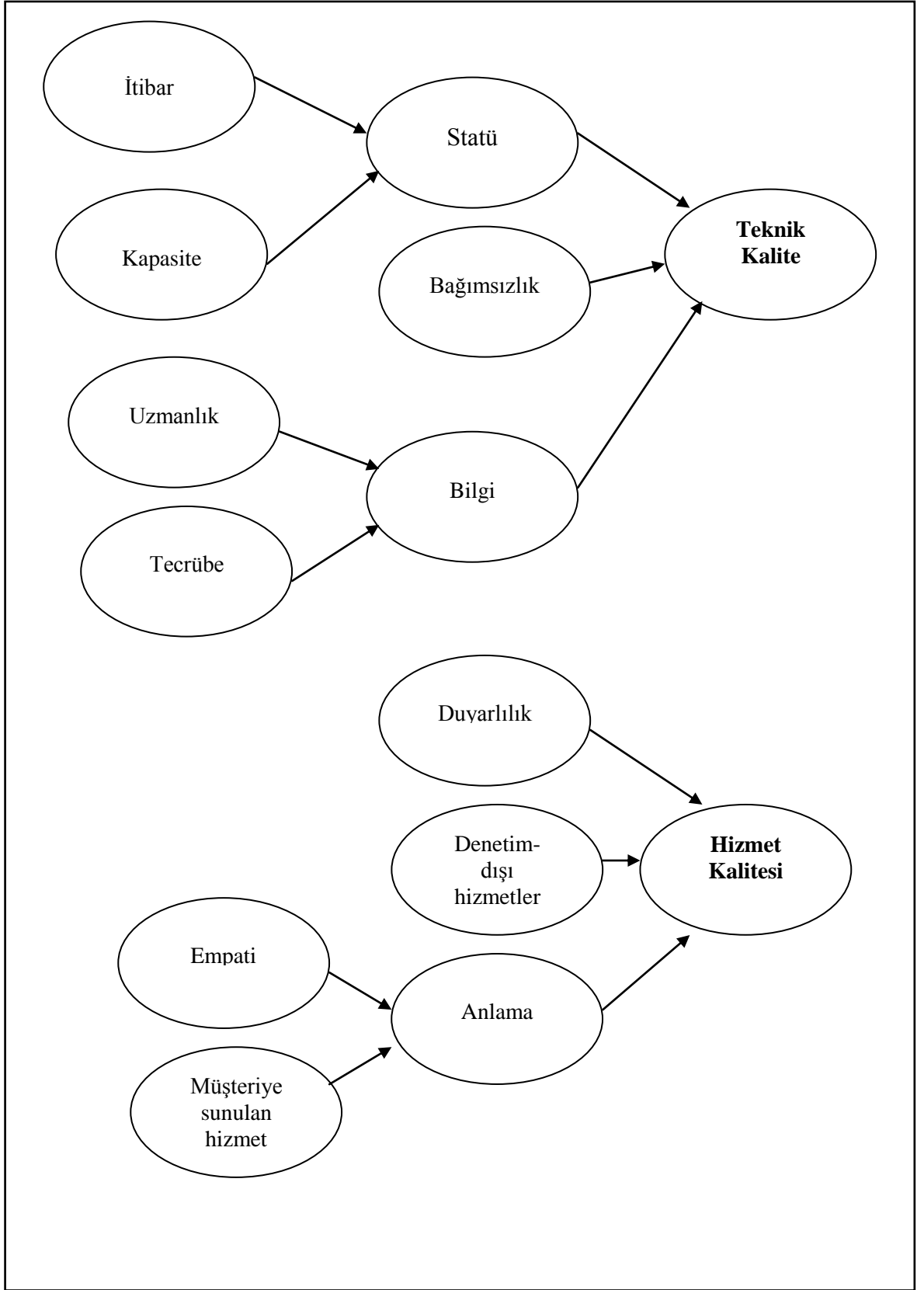
Tablo 1.4: Bağımsız denetim kalitesi boşlukları (Duff, 2004, s. vii)

5. boşluk, müşterilerin ve paydaşların bağımsız denetim kalitesi beklentileri ile müşterilerin aldıkları bağımsız denetim kalitesi algıları arasındaki farktır. 6-8 arasındaki boşluklar, bağımsız denetim beklentileri boşlukları olarak da adlandırılır. Bu boşluklar, bağımsız denetim kalitesi hakkında paydaşların beklentileri ile bağımsız denetim kalitesi algıları arasındaki farktır. Paydaşların, denetçiden yapmasını bekledikleri iş ile denetçiden bekleyebilecekleri makul düzeydeki iş arasındaki fark, 6 numaralı boşluk ile tanımlanmaktadır. 7 numaralı boşluk, denetçilerin makul düzeyde üstlenebileceği sorumluluklar ile, resmi düzenlemelerin öngördüğü sorumluluklar arasındaki tutarsızlıktır.

Denetçilerin yasalardan ve diğer düzenlemelerden doğan sorumlulukları ile, gerçek performansları arasındaki fark ise 8 numaralı boşluğu oluşturmaktadır. 7 ve 8 numaralı boşluklar, performans boşluklarıdır. 6 numaralı boşluk, paydaşların denetçinin makul düzeyde gerçekleştirebileceği iş tanımı hakkındaki bilgisizliklerinden doğmaktadır. (Duff, 2004, s. ix - x)

Bağımsız denetim kalitesi boşluklarından yola çıkarak, AUDITQUAL, bağımsız denetim kalitesi modeli oluşturulmuştur. 2004 yılında, İngiltere’de, en büyük 20 denetim kuruluşunda çalışan 109 bağımsız denetçi, büyük şirketlerde çalışan 75 finans müdürü ve yatırım şirketlerinde çalışan 76 fon yöneticisi üzerinde yapılan araştırmada denetim kalitesini etkileyen faktörler belirlenmiş ve AUDITQUAL modeli oluşturulmuştur. (Duff, 2004, s. 102-120)

AUDITQUAL modelinde, Şekil 2’de de görüldüğü gibi, bağımsız denetimde kalite kavramı, “teknik kalite” ve “hizmet kalitesi” olarak ikiye ayrılmaktadır. Bağımsız denetimde teknik kalite; denetçinin statüsü, bağımsızlığı ve bilgisinden oluşmaktadır. Bağımsız denetçinin statüsünü, denetçinin kapasitesi ve itibarı oluşturmaktadır. Bağımsız denetçinin bilgisi ise, uzmanlık ve tecrübe faktörlerinden oluşmaktadır. Bağımsız denetimde hizmet kalitesini oluşturan faktörler ise; duyarlılık, denetim-dışı hizmetler ve anlama’dır. Anlama faktörünün, empati ve müşteriye sunulan hizmet olmak üzere iki alt bileşeni bulunmaktadır.



Tablo 1.5: AUDITQUAL Denetim Kalitesi Modeli (Duff, 2004, s. x)

1.2.4 Kalite ile İlgili Temel Kavramlar

ISO (International Organization for Standardization) Uluslararası Standartlar Örgütü, 1947 yılında kurulmuştur. ISO yaptığı standardizasyon çalışmaları ile, sanayiye, ticarete ve tüketicilere katkılar sağlamıştır. TSE, ISO'nun üyesi ve Türkiye'deki tek temsilcisidir. ISO 9000 kalite yönetim standartları, 1963 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde savunma teknolojisinde yüksek kaliteyi tanımlayan MIL-Q-9858'e dayanmaktadır. ISO 9001 etkin bir kalite yönetim sistemini tanımlamaktadır. Kuruluşlar bu standartta yer alan şartları sağladıkları zaman, ISO 9001 belgesini alabilmektedirler. ISO belgelendirme yetkisi, üye ülkelerin akreditasyon kurullarına verilmiştir. (Özveri, 1997, s. 23)

ISO 9001, 9002, 9003 Kalite Güvence Modellerinin etkin bir şekilde oluşturulup, çalıştırılması için aşağıda tanımları verilen kavramlar, birbirlerini hiyerarşik bir sıralama ile izlemeleri gerekmektedir. ISO 9000 standartları kapsamında, kalite yönetim sistemlerinde kullanılan kavramların tanımları şöyledir (Aytimur, 1997, s. 13-15):

Kalite Politikası: Kuruluşun üst yönetimi tarafından, performans, güvenilirlik, uygunluk gibi faktörlere bağlı olarak belirlenen ve tüm çalışanlara iletilen, kalite hedefleri ve stratejileridir.

Kalite Yönetimi: Kalite politikalarını şekillendiren ve uygulayan yönetim birimidir. Kalite yönetimi, kaliteyi etkileyen faaliyetleri ve birbirleri ile olan ilişkileri bütünsellik çerçevesinde organize eder. Kaliteyi etkileyen faaliyetler organizasyonun değişik birimlerinde gerçekleştiriliyor olabilirler.

Kalite Sistemi: Kalite yönetimi için gerekli organizasyon yapısı, prosedürler ve kaynaklardır. Kalite sistemi; kuruluş içindeki değişik kaynakları (bölümler, personel, donanım), ilişkileri, sorumlulukları ve çalışma yöntemlerini, prosedürler, çalışma talimatları, iş akış şemaları, görev tanımları, planlar ve benzer dökümanlarla tanımlamaktadır.

Kalite Güvence: Kalite sistemi içinde, ürün veya hizmetin kalite yeterliliklerini karşılması ve yeterli güveni sağlamak için gerçekleştirilen bütün sistematik faaliyetlerdir.

Kalite Planlama: Kalite Sistemi unsurlarının uygulanması ve kalitenin sağlanması için gerçekleştirilecek faaliyetlerin, hedeflerin ve gerekliliklerin belirlenmesi çalışmalarıdır.

Kalite Planı: Bir hizmet veya sözleşmeye özgü kalite faaliyetlerinin, kaynakların ve iş akışı planının yer aldığı dökümandır.

Kalite El Kitabı: Kuruluşun kalite politikasının, hedeflerinin, organizasyonunun, yetki ve sorumlulukların tanımlandığı, seçilen standarttaki bütün kalite unsurlarının gerekliliklerini karşılayacak şekilde tasarlanmış kalite sisteminin ve faaliyetlerinin tarif edildiği dökümandır.

Kalite Sistem Prosedürü: İlgili kalite standardının gerektirdiği işlerin yönetimi, gerçekleştirilmesi, doğrulanması, gözden geçirilmesi, ilgili aktivitelerde bölüm ve personel ilişkileri, yetki ve sorumluluklar hakkında kontrolü sağlamaya yetecek ölçüde detaylı bilgilerin yer aldığı dökümandır.

Talimatlar: Bir kalite prosedüründe tanımlanan her bir faaliyet için, genellikle ilgili işi yapan bölüm tarafından hazırlanan ve gerekli teknik detayı içeren, işin nasıl yapılacağını tanımlayan dökümandır.

Kalite (Sistem) Unsuru: İlgili standardın her bir paragrafıdır.

Kuruluş üst yönetimi tarafından oluşturulan politikalar ve hedefler, kalite yönetimini gerekli kılmalı ve desteklemeli, kalite yönetimi de, kalite sistemini kuruluş çapında oluşturmalı ve işlemlerini sağlamalıdır. Kurulan sistemin etkinliği, iç kontrolör tarafından izlenmekte ve gerekli önlemler alınmaktadır. İyi bir kalite sistemi, müşterilerin talep ve beklentilerini ekonomik şartlarda sağlarken, yasal ve teknik gereklilikleri (standartlar) karşılamalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE DENETİM KALİTESİ YAKLAŞIMLARI

Son yıllarda önde gelen şirket, banka, kredi kurumları ve hatta bağımsız denetim kuruluşlarında yaşanan kriz ve skandallar, bağımsız denetim olgusunu farklı bir boyuta taşımıştır. Finansal piyasalara ve halka açık şirketlere olan güvenin tekrar sağlanmasında, bağımsız denetimde kalite konusu önem kazanmıştır. Şirketlerin hesaplarının, yetkili bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, kamu yararını korumaktır. Bağımsız denetim mesleğini icra edenler, verdikleri hizmetin, kabul edilebilir düzeyde kaliteli olduğunu garanti etmelidirler. Finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla, denetçilerin, bağımsız denetim raporlarıyla ilgili taraflara olan sorumluluklarını yerine getirmeleri için, kalite kontrolleri büyük önem taşımaktadır. Düzenleyici ve standart koyucu kurumlar ile meslek kuruluşları tarafından, bütün bağımsız denetim ve tasdik sözleşmeleri için denetçi performansına yönelik standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlar, Etik Kurallar ile desteklenmektedir.

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Dolayısıyla, araştırmacılar bağımsız denetim kalitesi ile ilgili kesin bir tanım vermek yerine, onu etkileyen faktörleri tanımlamışlardır. Bağımsız denetim kalitesiyle ilgili en yaygın tanım, bu kavramı ilk tanımlayan araştırmacı; L.E De Angelo'ya aittir. Angelo'ya göre bağımsız denetim kalitesi, denetçinin, piyasa koşulları altında, müşteri şirketin muhasebe sistemindeki ihlalleri tespit etme ve bu ihlalleri raporlama olasılığıdır. Bu tanımdan yola çıkarak, bağımsız denetim kalitesini, temelde etkileyen iki faktör bulunmaktadır. Birincisi, denetçinin kendi yeterlilikleri çerçevesinde, müşterinin muhasebe sistemindeki problemleri bulması veya bu sistem hakkında, doğru yargıya ulaşmasıdır. İkinci faktör ise, denetçinin bağımsızlığı doğrultusunda, problemi ifşa etme istekliliğidir. (De Angelo, 1981, aktaran, Duff, 2004, s.1) Tablo 2.1'de 1982-2001 yılları arasında bağımsız denetim kalitesine yönelik yapılan davranışsal araştırmaların sonuçları yer almaktadır. Bu araştırmaların sonuçları ışığında, bağımsız denetim kalitesine yönelik uluslararası düzenlemeler şekillenmiştir.

Yazarlar	Yöntem	Sonuçlar
Mock ve Samet (1982)	Denetim kalitesini incelemek için ABD'deki denetçilere yönelik 32 soruluk anket yapılmıştır.	Denetim kalitesi ile ilgili beş boyut tespit edilmiştir: planlama, idare, süreçler, değerlendirme ve yönetme.
Schroeder ve diğerleri, (1986)	15 faktörün, denetim kalitesine olan etkilerini belirlemek için, ABD'de denetim komitesi başkanları ve denetçilere yönelik anket yapılmıştır.	Denetim ekibi faktörlerinin, denetim kuruluşu faktörlerinden daha önemlidir.
Sutton ve Lampe (1990)	ABD'de denetim kalitesi değerlendirme modelinin oluşturulması için grup çalışmaları yapılmıştır.	19 özellik başlıca 3 kategoride sınıflandırılmıştır: planlama, çalışma alanı ve idare
Carcello ve diğerleri (1992)	41 denetim kalitesi özelliğini, 12 kalite faktöründe toplamak için, ABD'de finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarına yönelik anket yapılmıştır.	En önemli faktörler tespit edilmiştir: müşteri ile tecrübe, sektör tecrübesi, müşterinin ihtiyaçlarına duyarlılık, ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk.
Sutton (1993)	Denetim kalitesi faktörleri ve ölçüleri geliştirmek ve geçerliliğini onaylamak için, tecrübeli denetçiler üzerinde nominal grup tekniği uygulanmıştır.	19 kalite faktörü 3 grupta kategorize edilmiştir: planlama, çalışma alanı, ve idare
Beattie ve Fernley (1995)	Denetçiden beklenen 29 özelliğin önem sırasını belirlemek için, İngiltere'de, 210 halka açık şirketin finans müdürlerine yönelik anket yapılmıştır.	Denetim ortağının teknik ve iletişim becerilerinin önemine yönelik 5 özellik tespit edilmiştir.
Behn ve diğerleri, (1997)	Carcello ve diğerlerinin (1992) denetim müşterisi tatmini çalışmasından derlenmiş 12 maddelik anket, mevcut denetçileri değerlendirmek için, kontrolörlere uygulanmıştır	Müşteri tatmini ile ilgili, müşteri ihtiyaçlarına duyarlılık, üst yönetim, denetim komitesi ile devamlı interaktif ilişki, çalışma alanı yönetimi, sektör tecrübesi ve müşteri ile olan tecrübelerinin, müşteri tatmini üzerinde olumlu etkisi vardır.
Moizer (1998)	1987 ve 1996 yılında şirket yöneticilerine ve en büyük 6 ile en büyük 8 denetim kuruluşuna anket yapılmıştır. Denetim performansının bağımlı değişken, ve 11 bağımsız değişkenin olduğu çoklu regresyon analizi yapılmıştır.	Hem 1987 hem de 1996 yılındaki örneklem analizlerinde, "denetim kuruluşu tarafından sağlanan hizmetlerden tatmin olunduğu" yönünde sonuç çıkmıştır. Daha yaşlı, finans müdürleri, genç yaşlılarına göre daha çok tatmin olmuşlardır.
Warming-Rasmussen ve Jensen (2001)	Hissedarlar, finans muhabirleri, denetçiler ve yöneticilerin denetim kalitesi algıları hakkında anket yapılmıştır.	Dış kullanıcılar, denetim kalitesi özelliklerini, deneyeğe olan güven yönünde algılamaktadırlar. 6 ana boyut tespit edilmiştir.

Tablo 2.1: Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Davranışsal Araştırmaların Sonuçları (Duff, 2004, s. 19-20)

Tablo 2.1 incelendiği zaman, araştırmacılar, denetim kalitesini yakından ilgilendiren şu boyutları tespit etmişlerdir: Planlama, süreçler, değerlendirme, yönetim, denetim ekibi, çalışma alanı, müşteri tecrübesi, sektör tecrübesi, üst yönetim ve denetim komitesi ile ilgili ilişkiler, müşteri ihtiyaçlarına duyarlılık, muhasebe ilkelerine uygunluk, denetim kuruluşunun sağladığı hizmetler ve denetim kuruluşuna olan güven.

Çalışmanın bu bölümünde, Dünyada ve Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi yaklaşımları, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumların bağımsız denetim kalitesi yaklaşımları incelenecek, ardından bağımsız denetim kalitesi modeli oluşturulacaktır.

2.1 Uluslararası Düzenleyici Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları

Bağımsız denetim mesleğini icra edenlerin, müşterilerine, kamoyuna ve finansal raporlamanın itibarını arttırmaya çalışan, düzenleyici kurumlara olan sorumluluklarını yerine getirmesi, yapılan bağımsız denetimlerin kaliteli olmasına bağlıdır. Bağımsız denetim kalitesine yönelik uygulamalar çok aşamalı bir tablo çizmektedir. Bu aşamaların başlıca unsurları şöyledir (Cosserat, 2009, s. 27):

i. Standartların oluşturulması: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (IAASB)’nin yanı sıra, ülkelerin muhasebe ve denetim standartlarından sorumlu düzenleyici kurumları, denetim standartlarını yayınlamaktadır. Bu standartlar, mesleği icrasına ve kontrolüne yönelik, finansal raporlama, bağımsız denetim, kalite kontrol ve etik konularını kapsamaktadır.

ii. Bağımsız denetim kuruluşundaki düzenlemeler: Her kuruluş, muhasebe ve bağımsız denetim işini yapanların mesleki standartlara uygun çalışması için, bu standartlardaki politika ve prosedürleri uygulamaktadır.

iii. Bağımsız denetçiye yönelik düzenlemeler: Muhasebe mesleğinde, zorunlu sürekli mesleki eğitim, kalite kontrol ve bağımsız denetim uygulamalarını kapsayan çalışan bireylere yönelik detaylı programlar bulunmaktadır.

iv. Bağımsız düzenlemeler: Devletin yeterliliklerin sağlanması ve inceleme amaçlı mesleki muhasebe kuruluşları tanımaya yetkisi vardır. Şirket bağımsız denetimleri, sadece, uygun yeterliliklere sahip ve bir mesleki kuruluşa kayıtlı denetçiler tarafından yapılabilir. Mesleki düzenleyici kurumlar aşağıdaki konularda hizmet vermektedir (Millichamp, 2008, s. 25):

- ❖ Yeterliliklerin belgelendirilmesi veya meslekten ihraç;
- ❖ Yeterliliklerin ödüllendirilmesi veya yetersizliklerin mahrumiyeti;
- ❖ Eğitimle ilgili konularda lisans verilmesi veya verilen lisansların geri alınması;
- ❖ Kayıt olma koşulları;
- ❖ Mesleki tecrübe;
- ❖ Eğitim alınması gereken konuların tespiti;
- ❖ Sınavlar ve staj

Yakın zamana kadar, bağımsız denetimle ilgili standartların hazırlanmasından, izlenmesinden ve ilgili değişikliklerin yapılmasından, ülkelerdeki mesleki muhasebe kuruluşları sorumlu idi. Bu uygulama, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri dışındaki, Yeni Zelanda ve Hindistan gibi ülkeler için hala geçerliliğini korumaktadır. Dünya genelindeki yeni oluşum ise, ulusal /mesleki standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) veya bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları'na (ISAs) dayandırmaktır. Bağımsız denetim ve kalite kontrol standartları iki önemli amaca hizmet etmektedir (Porter, 2009, s. 184):

- ❖ Denetçilerin sorumlulukları ve yapmaları gereken işlerin kapsamı hakkında bilgi vermek; ve
- ❖ Bağımsız denetim mesleğinin itibarını ve bu mesleğe yönelik kamoyu güvenini arttırmak.

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili, düzenleyici, standart koyucu ve mesleki kuruluşlardan oluşan sistemde, üç temel unsur öne çıkmaktadır: standartlar, etik, iç ve dış kalite kontrol incelemeleri. Tablo 2.2, çok seviyeli kalite kontrol çerçevesini göstermektedir. Tabloda, çerçevenin unsurları ve bu unsurlarla ilgili kurumlar

belirtilmektedir. Buna göre, IFAC VE AICPA gibi kurumlar standartları, mesleki ve düzenleyici kurumlar etik kurallarını hazırlamakta, PCAOB kamu düzenlemesini yapmaktadır. Mesleki kuruluşlar ve bağımsız denetim şirketleri, bireysel denetim ve mesleki izlemeden sorumlu iken, düzenleyici kurumlar ve mahkemeler disiplin suçları ve cezalarıyla ilgilenmektedir.

Bağımsız Denetim'de Kalite Kontrol Çerçevesi	
Çerçevenin Unsurları	İlgili Kurumlar
Standartlar: * Genel Standartlar * Çalışma Alanı Standartları * Raporlama Standartları	IFAC (Uluslararası), AICPA (ABD), PCAOB (ABD), FRC (İNGİLTERE), Avrupa Komisyonu, vs.
Etik Kurallar (IFAC ve/veya AICPA) IFAC Etik Kuralları *Dürüstlük *Tarafsızlık *Mesleki Yeterlilik ve Gerekli özen *Gizlilik *Mesleki Tutum *Teknik Standartlar AICPA Mesleki Kurallar İlkeleri *Sorumluluklar *Kamu Yararı *Dürüstlük *Tarafsızlık ve Bağımsızlık *Gerekli Özen *Hizmetlerin Kapsamı ve Niteliği	Mesleki ve Düzenleyici Kurumlar
Kamu Düzenlemesi (Dış Kaynaklı)	İlgili Kurumlara Örnek Olarak: PCAOB, IFAC
Bireysel Denetim (İç Kaynaklı)	Muhasebe Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Kurumlar
Mesleki İzleme ve Denetim (Kuruluş ve Meslek Seviyesinde)	Mesleki Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Şirketleri
Disiplin Suçları ve Cezaları	Düzenleyici Kurumlar ve Mahkemeler

Tablo 2.2: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi (Soltani, 2007, s. 444)

Denetlenmiş finansal tabloların, kullanıcıların makul beklentilerini karşılama için, bağımsız denetimin kaliteli yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşu, ticari kaygılardan dolayı kaliteden ödün vermemelidir. Finansal piyasaların ekonomide önemli rol oynadığı ülkelerde, bağımsız denetim kalite kontrolü, düzenleyici kurumlar

için kaygı verici bir sorundur. En gelişmiş kalite kontrol sistemi, denetçilerin çeşitli kontrol süreçlerine tabi olduğu, Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanmaktadır. Buna karşılık, bu ülkede zaman zaman yaşanan şirket skandalları, Amerikan idare yapısında da, eksiklikler olduğunu göstermektedir.

2.1.1 Amerikan Sertifikalı (Yeminli)Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountants / AICPA)

1887 yılında kurulan ve ülke genelinde 369.000'den fazla sertifikalı muhasebeci üyesi olan AICPA, ulusal ve mesleki bir organizasyondur. Muhasebecilik mesleğinde, ulusal kuralları ve standartları tespit eden AICPA, aynı zamanda, yasama organları, çıkar grupları ve diğer mesleki gruplar karşısında, muhasebe mesleğini savunan bir kuruluştur. AICPA, özel şirketlerin denetimleri ve sertifikalı muhasebecilerin verdiği diğer hizmetler ile ilgili standartları oluşturur. Üyelerine sağladığı materyaller ile eğitim rehberliği yapar, düzenli olarak yapılan Sertifikalı Muhasebeciler sınavını düzenler ve değerlendirir, mesleğin etik ve teknik standartlara uygun icra edilmesini sağlar. AICPA bünyesinde, bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma kalitesini arttırarak, yatırımcıların ve kamoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini sağlamak amacıyla, Bağımsız Denetim Kalite Merkezi (Center for Audit Quality) kurulmuştur. (www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY, 18.03.2010)

2.1.1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards / GAAS)

1947 yılında, AICPA tarafından, denetçilere yol gösterici olan, genel kabul görmüş denetim standartları yayınlanmıştır. Bugüne kadar çok az değişikliğe uğrayan bu standartlar, yaptırım gücü olan ve denetçiler tarafından uyulması gereken kurallardır. 1972 yılından itibaren AICPA'nın bir kuruluşu olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board - ASB) tarafından seri halinde, Denetim Standartları Tebliğleri (Statements on Auditing Standards – SASs) yayınlanmaya başlanmıştır. Denetim standartları bildirilerinin, genel kabul görmüş denetim standartlarının bir yorumu olduğu, AICPA tarafından kabul edilmektedir. (Aksoy, 2006, s. 182-183)

AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları, üç ana başlık altında, toplam on standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar, bağımsız denetim faaliyetinin, kimler tarafından, ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını kapsamaktadır. (Kepekçi, 2004, s.17-23; Kaval, 2007, s. 37-46; Arens vd., 2005, s. 34-35)

Denetim standartlarının içeriği, denetçinin kişisel özellikleri ile tüm bağımsız denetim süreci ile ilgili yapılan işin kalitesine yönelik tüm denetim sürecinden oluşmaktadır. Denetim standartları ile bağımsız denetim yöntemleri birbirinden farklıdır. Bağımsız denetçinin, denetim işi sırasında, kanıt toplamaya yönelik kullandığı teknikler, denetim yöntemleridir. Denetçinin mesleki eğitim düzeyi ile tecrübesi, kullanacağı yöntemleri belirlemektedir. Bu süreç bağımsız denetim faaliyetinin özüdür ve denetçinin nitelikleri hakkındaki standartlarla güvence altına alınmaktadır. Denetim standartları ile iş süreçlerinin standardizasyonu amacıyla, matbu formlardan oluşan denetim kılavuzları birbirinden farklıdır. Bağımsız denetim sürecinde, yapılan işin, aşırı standardizasyonuna imkan bulunmamaktadır. Yapılan işin kalitesi, denetçinin nitelikleri ile doğrudan ilgilidir. Dolayısıyla bağımsız denetim birimleri, asıl olarak uzmanlıkları standardize etmeye yönelmelidir. (Hesap uzmanları, 2004, s. 16-17)

Genel Standartlar

- i. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Bağımsız denetim, denetçi olarak yeterli teknik eğitim almış ve uzmanlık düzeyine ulaşmış, kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- ii. Bağımsız Davranma Standardı: Denetçi veya denetçiler, bağımsız denetim sürecine ilişkin tüm konularda bağımsız düşünmelidirler.
- iii. Mesleki Özen Standardı: Bağımsız denetimin planlanmasında, yapılmasında ve bağımsız denetim raporunun hazırlanmasında, mesleğin gerektirdiği özen gösterilmelidir.

Çalışma Alanı Standartları

- i. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı: Bağımsız denetim çalışması yeterli bir şekilde planlanmalı ve, varsa, yardımcıları uygun bir şekilde gözetilmelidir.
- ii. İç Kontrol Sisteminin Yeterince Anlaşılması Standardı: Bağımsız denetimin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi amacıyla iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinilmelidir.
- iii. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplanması Standardı: Denetlenen finansal tablolara ilişkin görüşe, uygun bir dayanak oluşturmak amacıyla, inceleme, gözlem, sorgulama ve doğrulama yoluyla, yeterli ve güvenilir kanıt toplanmalıdır.

Raporlama Standartları

- i. Finansal Tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluğu Standardı: Bağımsız denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir.
- ii. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Tutarlı Olarak Uygulanmadığı Durumlara İlişkin Standart: Bağımsız denetim raporunda, cari dönemde yapılan gözlemler sonucunda, önceki dönemlerle ilişkili olarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmadığı durumlar belirtilmelidir.
- iii. Bilgilendirici Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Bağımsız denetim raporunda, aksi belirtilmedikçe, finansal tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir.

- iv. Finansal Tablolar Hakkında Görüş Bildirme Standardı: Bağımsız denetim raporunda, denetlenen finansal tabloların bütününe ilişkin bir görüş ortaya konmalıdır. Eğer görüş bildirmekten kaçınılıyorsa, bu durum nedenleriyle birlikte açıklanmalıdır. Finansal tablolarla beraber denetçinin isminin geçtiği her durumda, bağımsız denetim çalışmasının niteliği ve üstlenilen sorumluluğun derecesi, bağımsız denetim raporunda açıkça belirtilmelidir.

2.1.1.2 Denetim Standartları Tebliğleri (Statments on Audit Standards / SASs)

Genel kabul görmüş on denetim standardı, denetçilere anlamlı bir yol gösterme konusunda çok genel olduğu için, daha detaylı bilgi AICPA tarafından yayınlanan Denetim Standartları Tebliğleri'nde (SASs) yer almaktadır. SAS 101 “Mesleki İdare Kuralları” na (Code of Professional Conduct) göre Amerika Birleşik Devletlerinde, bağımsız denetim mesleğini icra edenler, bu tebliğlere uymak zorundadırlar. Her tebliğin, bir SAS ve AU kodlarıyla başlayan numaraları bulunmaktadır. SAS koduyla başlayan numaralar, ilgili tebliğin yayınlanma sırasını, AU koduyla başlayan numaralar ise, aynı tebliğin ait olduğu denetim standardının grubunu göstermektedir. Örneğin 2 rakamı ile başlayan AU kodları genel standartlar grubunda, 3 ile başlayan AU kodları ise çalışma alanı standartları grubunda yer almaktadır. (Arens vd., 2005, s. 36)

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAS) ve Denetim Standartları Tebliğleri (SASs), meslek üyeleri için geçerli denetim kuralları olmalarına rağmen, denetçilerin beklediğinden daha az yol göstericidirler. Standartlar, bağımsız denetim prosedürü, örneklem büyüklüğü, test edilecek popülasyondan örneklerin seçilmesi, ve sonuçların değerlendirilmesi gibi konularda belirli bir yöntemi şart koşmamaktadır. Pek çok meslek mensubu, toplanacak kanıt miktarı konusunda, standartların, daha özel kuralları içermesi gerektiğine inanmaktadır. Daha özel kurallar, bağımsız denetim kuruluşuna, zor denetim kararları ve yetersiz denetim suçlamaları konularında dayanak sağlayacaktır. Ancak daha özel kurallar, bağımsız denetimi, mekanik kanıt toplama sürecine dönüştürerek, mesleki yargının önemini azaltmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) ve Denetim Standartları Tebliğleri, uygulayıcılar için, minimum performans standartlarıdır. Sadece standartlara bağlı kalarak, sözleşmelere göre farklı çözümler üretmemek, standartların amacıyla çelişmektedir. Denetçilerden

beklenen, standartları anlayıp, özel çözümleri, ders kitaplarında, süreli yayınlarda ve teknik yayınlarda aramalarıdır (Arens vd., 2005, s. 36).

2.1.1.3 Kalite Kontrol Standartları Tebliğleri (Statements on Quality Control Standards / SQCS)

1978 yılında, AICPA, bünyesindeki Denetim Standartları Kuruluna, bağımsız denetim kuruluşlarına yardımcı olmak amacıyla, kalite kontrol standartlarını oluşturma ve uygulama görevi vermiştir. Bağımsız denetim kuruluşu için kalite kontrol, müşterilerine ve ilgili diğer taraflara olan yükümlülüklerini bu standartlar kapsamaktadır.

Kalite kontrol standartları tebliğleri, AICPA bünyesindeki, Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board – ASB) tarafından hazırlanmıştır. 30 Temmuz 2002 tarihinde, Amerikan Başkanı Bush'un, Sarbanes Oxley yasasını imzalaması ile Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. Bu tarihten itibaren halka açık şirketlere yönelik bağımsız denetim çalışmaları, PCAOB'nin gözetiminde olacaktır ve PCAOB tarafından kullanılan denetim kalite kontrol standartları, geçerli olacaktır. 1 Haziran 2010 tarihinden itibaren yürürlüğe giren QC 10 numaralı “Denetim Kuruluşunun Kalite Kontrol Sistemi” standardının 3. paragrafında, bağımsız denetim kuruluşu için kalite kontrol sistemini şu şekilde tanımlamaktadır:

“Denetim kuruluşu ve personelinin mesleki standartlar ve ilgili düzenleyici ve yasal koşullara uyması, ve kuruluşun veya sorumlu ortakların şartlara uygun raporlar yayınlaması hususlarında makul bir güvence sağlamak için, denetim kuruluşu, mutlaka, bir kalite kontrol sistemi kurmalıdır. Kalite kontrol sistemi, bu amaçlara ulaşmak ve bu politikalara uygun prosedürleri uygulamak ve kontrol etmek için tasarlanmış prosedürleri içerir.” (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2023).

Bu standarda göre, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol incelemesi; sözleşme denetim ekibi üyesi olmayan kişi veya kişilerin, ekibin önemli kararlarını ve raporu düzenlerken ulaştıkları sonuçları, tarafsız olarak değerlendirmeleri için tasarlanan süreçtir. Denetim ekibi üyesi olmayan kişiler, denetim kalitesi kontrolörü ünvanı altında çalışmaktadırlar. Denetim kalitesi kontrolörü; kalite kontrol incelemesi yapabilmek için yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, bağımsız denetim kuruluşunda, denetim

ekibinde yer almayan uzman ortak veya kişilerden oluşmuş ekip olarak tanımlanmaktadır. SQCS'ler, ilgili kılavuzla beraber, açıklayıcı materyal şeklinde, mesleki koşulları ifade eder. Bağımsız denetim kuruluşlarının, kalite kontrol sistemleri ile ilgili SQCS'lerdeki mesleki koşulların anlaşılması ve uygulanması için, SQCS metninin tamamını dikkate alma sorumlulukları bulunmaktadır. (AICPA, "QC Section 10, A Firm's System of Quality Control", <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2025)

2.1.2 Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act / SOA)

2000'li yılların başında, kurumsal pek çok suç, düzenleyici kurumlar tarafından ortaya çıkarıldı. Sözkonusu suçlar aşağıdaki hususları kapsamaktaydı (Gitman, 2009, s. 17):

- ❖ Finansal raporlama ve diğer bilgi aktarımlarında yanlış açıklamalar,
- ❖ Şirketler ve şirket analistleri, denetçileri, avukatları ve şirket yöneticileri, çalışanlar ve hissedarlar arasındaki ifşa edilmeyen çıkar çatışmaları.

Yanlış açıklamalar ve çıkar çatışmalarına karşılık olarak, Temmuz 2002'de Kongre Sarbanes Oxley Yasasını (kısaca SOA) kabul etti.

Sarbanes Oxley Yasası, ortaya çıkan hileli açıklamalar ve çıkar çatışmalarıyla ilgili problemleri azaltmak amacıyla aşağıdaki tedbirleri kapsamaktadır (Gitman, 2009,s. 17):

- ❖ Muhasebe sektörünü izlemek için kamu gözetim kurumunun kurulması;
- ❖ Denetim düzenlemelerinin ve kontrollerinin artırılması;
- ❖ Kurumsal suç işleyen yöneticilere karşı yaptırımların ağırlaştırılması;
- ❖ Muhasebe açıklama koşullarının ve kurumsal yöneticilerin tabi olduğu etik kuralların güçlendirilmesi;
- ❖ Analistler ile ilgili çıkar çatışmaları hakkında yol gösterici ilkelerin belirlenmesi;
- ❖ Kurumsal yöneticilerin hisse senedi satışları hakkında, anlık açıklamaların yapılması;
- ❖ Denetçiler ve soruşturmacılar için, menkul kıymet denetim yetkisinin ve bütçesinin artırılması.

Bu yasada bağımsız denetçinin tarafsızlığı ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız denetçilerin, denetim hizmeti verdikleri müşteriye yönelik yasaklanan hizmetler belirtilmiştir. Ayrıca denetim ortağı ile kalite incelemesinden sorumlu ortağa 5 yılda bir rotasyon koşulu getirilmiştir. Bağımsız denetçinin tarafsızlığı ile ilgili detaylı düzenleme yapma yetkisi SEC'e verilmiştir. Ayrıca, yasa kapsamında, denetim komitesine verilecek olan denetim raporu hakkında ve çıkar çatışmaları ile ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. (Dönmez vd., 2005, s.55)

SOA, hileli açıklamaların ve şirketlerdeki çıkar çatışmalarının azaltılmasına yönelik etkili olmakla beraber, uygulanması esnasında, bu kanuna tabi şirketlerin üzerine büyük bir finansal yük getirmiştir. Sonuç olarak düzenleyici kurumlar ve şirketler, SOA'ya uygunluğun, basitleştirilmesi yolunda çalışmalar yapmaktadırlar (Gitman, 2009, s. 17).

2.1.3 Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board / PCAOB)

PCAOB, yatırımcıları ve kamu yararını korumak için, bilgilendirici, doğru ve tarafsız bağımsız denetim raporlarını teşvik etmek için, halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerini izleyen, kar amacı gütmeyen, Kongre tarafından kurulmuş bir organizasyondur. PCAOB, yatırımcıları korumak amacıyla, borsa acentaları (broker) ve menkul kıymet tüccarlarının (dealer) federal menkul kıymetler kanununa uygunluk raporlarını da izlemektedir. 2002 yılında, halka açık şirketleri denetleyen bağımsız denetim kuruluşları, PCAOB'nin kuruluşunu sağlayan Sarbanes-Oxley Yasası ile, tarihlerinde ilk defa bağımsız dış izlemeye tabi olmuşlardır. (<http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, 23.04.2010)

PCAOB'nin amacı, yenilikçi ve uygun maliyetli yöntemler ile, Amerikan Menkul Kıymet Piyasalarında, bağımsız denetim kalitesini arttırarak, bağımsız denetim başarısızlıklarının riskini düşürerek, kamoyunun, finansal raporlama sürecine ve bağımsız denetim mesleğine olan güvenini sağlamaktır. PCAOB'nin, yönetim kurulunun beş üyesi, Amerikan Merkez Bankası Yönetim Kurulu Başkanı ve Maliye Bakanının da görüşleri doğrultusunda Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından atanır. SEC'in, Gözetim Kurulu'nun kuralları, standartları ve bütçesi de dahil olmak üzere,

kurulun üzerinde, nezaret yetkisi vardır. Yasa, PCAOB'nin fon ihtiyaçlarını, halka açık şirketlerin yıllık piyasa kapitalizasyonunun belli bir oranı üzerinden alınan komisyonlar ile broker ve dealerların net sermaye kazançları üzerinden alınan komisyonlar ile karşılanmasını düzenlemektedir. (<http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> 23.04.2010)

İlk olarak 2003'de dört büyüklere yönelik başlayan PCAOB sınırlı denetimleri, mesleki standartlara ve kurallara uygunluk, hata ve hileleri ortaya çıkarma çalışmaları, kuruluş risk değerlemeleri ve kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Yine 2003 yılında hazırlanan denetim rehberine göre, 100'den fazla müşterisi olan bağımsız denetim kuruluşları her yıl, diğer bağımsız denetim kuruluşları üç yılda bir denetlenecektir. Kurul, kaydettiği bağımsız denetim kuruluşlarından kalite kontrol prosedürleri, bağımsız denetim ücretleri ve çalışan denetçiler hakkında belirli bilgileri istemektedir. (Uzay, 2006, s. 7-10)

Haziran 2010'da Dodd Frank Wall Street Reform ve Tüketici Koruma Yasası ile Sarbanes Oxley Yasasında bazı değişiklikler yapıldı. Bu yeni yasa ile PCAOB'nin yetkileri genişletilerek, borker-dealer'ların finansal tablolarına ve bazı iş ve prosedürlerine izleme zorunluluğu getirilmiştir. PCAOB'nin programları dört temel sorumluluğu yerine getirmek üzere tasarlanmıştır (PCAOB, "Strategic Plan 2010-2014", <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, 09.04.2011)

- ❖ Muhasebe kuruluşlarının kaydı;
- ❖ Kayıtlı kuruluşların denetimlerinin ve kalite kontrolünün incelenmesi;
- ❖ Bağımsız muhasebe şirketleri için, denetim, ilgili tasdik, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık konularında standartların oluşturulması;
- ❖ Kayıtlı bağımsız muhasebe şirketlerinin ve bu şirketler adına çalışan kişilerin, ilgili kanunları ve mesleki standartları ihlallerinin, soruşturulması ve disiplin cezalarının verilmesi.

2.1.3.1 PCAOB Denetim Kalitesi Yaklaşımı

PCAOB'nin, yayınladığı 7 Numaralı "Denetim Kalite Kontrolü" standardında, denetim kalitesine yönelik uygulanması gereken politika ve prosedürler, ana hatlarıyla açıklanmıştır. 7 Numaralı standart aşağıdaki hususları kapsamaktadır (PCAOB, "Bylaws and Rules of the Public Company Accounting Oversight Board" <http://pcaobus.org> 15.04.2011)

1. Amaç: Denetim kalite incelemelerinin amacı, denetim raporu hazırlanırken, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve genel sonucu şekillendiren önemli bulguların, kalite kontrolörü tarafından değerlendirilmesidir.
2. Denetim Sözleşmesi Kalite Kontrolörünün Nitelikleri: Kalite kontrolörü, PCAOB'ye kayıtlı bağımsız denetim kuruluşundaki ortak veya benzer pozisyondaki çalışandır. Kalite kontrolörü kuruluş dışından nitelikli kişi de olabilir.
3. Yeterlilikler: Kalite kontrolörü, muhasebe, denetim ve finansal raporlama konularında, denetim ortağı düzeyinde, yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
4. Bağımsızlık, Doğruluk ve Tarafsızlık: Kalite kontrolörü, denetim kalite incelemesini doğru ve tarafsız bir tutumla yaparken, bağımsız denetim kuruluşundan bağımsız olmalıdır. Kalite kontrolörü tarafsızlığını korumak için, denetim ekibi adına karar vermemeli ve denetim ekibi yerine sorumluluk üstlenmemelidir. Bağımsız denetimin kalite incelemesine tabi son iki denetimi yapan denetçi, kalite kontrolörü olamaz.
5. Denetim Kalite Kontrol Süreci: Bağımsız denetim sözleşmesinde, kalite kontrolörü, bağımsız denetim raporu hazırlanırken, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıları ve genel sonucu şekillendiren önemli bulguları değerlendirmektedir. Kalite incelemesi sırasında, kontrolör aşağıdaki görevleri yerine getirmektedir:

- a. Aşağıdaki hususlar da dahil olmak üzere, denetim planlaması ile ilgili önemli yargıları değerlendirir.
 - i. Müşteri seçimi ve ilişkinin devamı sürecinde, bağımsız denetim kuruluşunun müşteriyle olan geçmiş tecrübenin ve müşteriyle ilgili tanımlanan risklerin dikkate alınması,
 - ii. Müşterinin işi, geçmişteki önemli aktiviteleri ve ilgili finansal raporlama hususları ve riskleri, ve
 - iii. Önemlilik konusundaki yargılar ve bu yargıların bağımsız denetim sürecine olan etkileri.
- b. Denetim ekibinin aşağıdaki konulara olan yaklaşımlarının değerlendirilmesi
 - iv. Hile riskleri de dahil olmak üzere, denetim ekibi tarafından tanımlanan önemli riskler, ve
 - v. Denetim kalite kontrolörünün, bu standartta yer alan süreçler kapsamında, belirlediği diğer önemli riskler.

(Not: Önemli risk, denetim gerektirecek kadar önemli maddi hatalardır.)

- c. Önemlilik, düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıklar ve kontrol eksiklikleri hakkındaki yargıların değerlendirilmesi.
- d. Bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili, ekibinin, bağımsızlık ile ilgili değerlendirmesinin incelenmesi.
- e. Bağımsız denetimin tamamlanmasıyla ilgili dökümanın incelenmesi, ve çözülmeleyen önemli konular olmadığı yönünde denetim ortağı ile mutabık kalınması.
- f. Finansal tablolar, iç kontrol hakkında yönetimin raporu ve ilgili bağımsız denetim raporunun incelenmesi.
- g. Sermaye piyasası kurulunda dosyalanacak dökümanlardaki diğer bilgilerin okunması ve finansal tablolardaki maddi tutarsızlıklar veya maddi hatalar ile ilgili denetim ekibinin doğru kararlar alıp almadığının değerlendirilmesi.
- h. Bu standardın gerektirdiği prosedürlere dayalı olarak, zor ve ihtilafli konularda konsültasyonların gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi. Bu tür konsültasyonlarla ilgili dökümanların, sonuçları da dahil olmak üzere incelenmesi.

6. Denetim Dokümantasyonunun İncelenmesi: Kalite kontrolörü, kalite kontrol sürecine göre incelenen bağımsız denetim sözleşmesine ait dökümanlarda:
 - a. Denetim ekibinin önemli riskleri değerlendirip, değerlendirmedini, ve
 - b. Bağımsız denetim yapılan konular çerçevesinde ulaşılan sonuçların, desteklenip desteklenmediğini tespit etmelidir.

7. Bağımsız Denetim Raporunun Yayınlanmasının Onaylanmasında Mutabakat: Denetim kalite kontrolörü, bu standartta yer alan kalite kontrol sürecinde yer alan bütün hususları gerekli özenle yerine getirdikten sonra, önemli bir denetim eksikliği olmadığına kanaat getirdikten sonra, bağımsız denetim raporunun yayınlanmasının onaylanmasına mutabakat sağlamaktadır.

Not: Önemli denetim eksikliği; (1) denetim ekibinin PCAOB standartlarına göre yeterli kanıt toplayamadığı, (2) denetim ekibinin bağımsız denetim sözleşmesinin kapsamıyla bağdaşmayan bir sonuca ulaştığı, (3) bağımsız denetim raporu şartlara uygun olmadığı, veya (4) bağımsız denetim kuruluşunun müşterisinden bağımsız olmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Denetim kalite kontrolörü, bağımsız denetim raporunun yayınlanmasının onaylanmasına mutabakat sağladıktan sonra, bağımsız denetim kuruluşu müşterisinin bağımsız denetim raporunu kullanmasına izin vermektedir.

2.1.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants / IFAC)

1977 Yılında, Münih’de yapılan, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulan IFAC’ın merkezi, kurulduğundan beri New York’dadır. 51 ülkeden, 63 mesleki muhasebe örgütü, IFAC’ın kurucu üyesidir. 2011 yılı itibariyle, 123 ülkeden, 157 meslek kuruluşu, IFAC’ın üyesidir. IFAC, kamu yararına, muhasebe mesleğinin dünya çapında güçlendirilmesi için aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek için kurulmuştur (<http://www.ifac.org/History/> 25.06.2010):

- ❖ Kaliteli uluslararası standartların oluşturulması, adapte edilmesi ve kullanımının yaygınlaştırılması;
- ❖ Üye kuruluşlar arasındaki işbirliğine yardımcı olmak;
- ❖ Diğer uluslararası organizasyonlarla işbirliği yapmak; ve
- ❖ Muhasebe mesleği adına uluslararası sözcülük görevini üstlenmek

Yukarıdaki amaçlara ulaşabilmek için IFAC aşağıdaki aktiviteleri gerçekleştirmektedir (<http://www.ifac.org/History/25.6.2010>):

- ❖ Muhasebe mesleğine ait uluslararası düzenlemelerde, IFAC'ın rolünün artırılması;
- ❖ Uluslararası düzenleyiciler, standart komiteleri, kalkınma ajansları, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasındaki iletişimin geliştirilmesi;
- ❖ Halka açık şirketlere yönelik uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile kaliteli finansal raporlamanın ve finansal yönetimin teşvik edilmesi;
- ❖ Küçük ve orta ölçekli işletmeler ile, gelişmekte olan ülkelere daha çok önem verilmesi;
- ❖ IFAC üyeleri ve bölgesel muhasebe organizasyonları ile işbirliğinin artırılması;
- ❖ Kuruluş forumları ile en büyük muhasebe kuruluşları ile irtibatın artırılması.

Muhasebe mesleğinde global bir organizasyon olan IFAC, etik, bağımsız denetim ve güvence, eğitim, ve kamu muhasebe uygulamaları hakkında standartlar yayınlamaktadır. Misyonu, dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirerek, kamuoyunun menfaatlerine hizmet etmek olan IFAC, bu misyonunu gerçekleştirmek için, yüksek kaliteli standartlar yayınlanması teşvik etmektedir. Aynı zamanda, bu standartların uluslararası uyumunu sağlamaktadır. (Coserat, 2009, s. 17)

Kurulduğundan bu yana, Almanya, Kanada, Filipinler, ABD, İngiltere, İsveç, Avustralya, Dominik Cumhuriyeti ve Japonya'dan seçilen yetkin kişiler başkanlık yapmışlardır. IFAC'ın Kasım 2012'ye kadar, başkanlığını, İsveç'den Görran Tidström yürütecektir. IFAC bünyesinde yer alan kurullar ve komiteler ise şöyledir (<http://www.ifac.org/History/25.6.2010>):

- ❖ Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
- ❖ Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)
- ❖ Uluslararası Muhasebe Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)
- ❖ Yönetim Muhasebesi Komitesi (Professional Accountants in Business Committee)
- ❖ Milletler Üstü Denetçiler Komitesi (Transnational Auditors Committee)
- ❖ Uygunluk Tavsiye Komitesi (Compliance Advisory Panel)
- ❖ Gelişmekte Olan Ülkeler Komitesi (Developing Nations Committee)
- ❖ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Komitesi (Small and Medium Practices Committee)
- ❖ Kamu Yararı Gözetim Kurumu (Public Interest Oversight Board)

IFAC 2005 yılı sonu itibariyle bütün üye ülkelere kalite güvence sistemi kurmaları konusunda zorunluluk getirmiştir. Zimbabwe ve Kıbrıs yılda bir, Pakistan iki yılda bir, ABD, Japonya, Yeni Zelanda, Malawi üç yılda bir, Kanada, Brezilya, ve Hollanda dört yılda bir izleme yaparken, diğer ülkeler beş yılda bir izleme yapmaktadırlar. Araştırma sonuçlarına göre üç yılda bir yapılan izlemenin en uygun olacağı yönündedir. İngiltere, Kuzey Afrika, Hong Kong, İsveç, İsviçre, İspanya, Japonya ve Malawi sadece bağımsız denetim hizmetlerini denetlerken, diğer ülkeler, güvence sözleşmelerini, vergi hizmetlerini ve diğer mesleki hizmetleri denetlemektedirler. Kuzey Afrika, Avustralya ve Hong Kong'de her denetim ortağının üç denetimi incelenirken, Yeni Zelanda'da bu rakam ikiye düşmektedir. Hollanda da bağımsız denetimlerin yaklaşık %20-25'i incelenmektedir. (Alkafaj, 2007, s. 651-653)

Tablo 2.3'de IFAC üyesi ülkelere, bağımsız denetim kalite kontrol sistemine sahip olan ve olmayan ülkeler görülmektedir. Buna göre, araştırma kapsamındaki, toplam 33 ülke kalite güvence sistemine sahipken, 11 ülke kalite güvence sistemine sahip değildir.

Üye Ülkeler	Kalite Güvence Programı	
	Var	Yok
Arnavutluk	X	
Avusturalya	X	
Avusturya	X	
Barbados		X
Belçika	X	
Botsvana	X	
Brezilya	X	
Kanada	X	
Çin	X	
Kıbrıs	X	
Danimarka	X	
Finlandya	X	
Gürcistan		X
Almanya	X	
Gana		X
Yunanistan		X
Hong Kong	X	
İzlanda		X
İrlanda	X	
Japonya	X	
Ürdün	X	
Kosova		X
Kırgızistan		X
Lüksemburg	X	
Malawi	X	
Malta	X	
Hollanda	X	
Yeni Zelanda	X	
Pakistan	X	
Polonya	X	
Portekiz	X	
Rusya	X	
Singapur	X	
Kuzey Afrika	X	
İspanya	X	
Sri Lanka		X
Swaziland		X
İsveç	X	
Tunus	X	
Uganda		X
İngiltere	X	
ABD	X	
Zimbabve	X	
Zambia		X

Tablo 2.3 Ülke Bazında Kalite Güvence Sistemi (Alkafaj, 2007, s. 649)

İnceleme maliyetleri denetim başına, ABD’de \$300 - \$20.000, Hollanda’da \$500 - \$3000, Yeni Zellanda’da \$1.200 - \$5.000, Kuzey Afrika’da \$300 - \$ 800 arasında değişmektedir. İncelenen denetim sözleşmenin kapsamına göre, inceleme maliyeti değişmektedir. ABD, Kuzey Afrika, Hollanda, Yeni Zellanda, Avusturalya, Zimbabve, Malavi, Brezilya, Almanya ve İsveç’de inceleme masrafları denetlenen kuruluş tarafından ödenmektedir. İngiltere, İrlanda, Hong Kong, Pakistan, İspanya, İskoçya, Japonya, Finlandya ve Kıbrıs’ta, inceleme masrafları idari kurum tarafından ödenmektedir. Kanada’da masrafların üçte ikisi incelenen denetim kuruluşu, kalanı idari kurum tarafından ödenmektedir. Yapılan araştırmada, pek çok ülkenin, inceleme sonuçları zayıf çıkan kuruluşlara, ceza yerine eğitim konularında yaptırım uyguladıkları belirlenmiştir. Eksikleri olan denetim ortağı, sürekli mesleki gelişime ve daha sık incelemeye tabi olmaktadır. (Alkafaj, 2007, s. 655 – 656)

2.1.4.1 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board /IAASB)

IAASB denetim ve güvence standartları geliştiren ve bunların paylaşımını sağlayarak, profesyonel muhasebecilere kılavuzluk eden bağımsız bir kuruldur. Kurulun amacı, bağımsız denetim, gözden geçirme, kalite kontrol, güvence ve ilgili hizmetler hakkında kaliteli standartlar koymak, ulusal ve uluslararası standartların kullanımını yaygınlaştırmak ve böylece dünya çapındaki kaliteyi arttırarak, global ve ulusal denetim ve güvence hizmetlerine olan kamu güvenini güçlendirmektir. IAASB, bağımsız denetim ile ilgili, dünyaca tanınan ve kabul edilen standartlar yayınlamak bağımsız denetim kalitesine katkıda bulunmaktadır. Söz konusu standartlar, bütün paydaşlar arasındaki uzun ve şeffaf konsültasyonlar sonucu ortaya çıkmış, bağımsız denetim için, kritik öneme sahiptirler. IAASB tam zamanlı bir yönetim kurulu başkanı ve 17 gönüllü üyeden oluşmaktadır. (IAASB, 2010 Annual Report <http://viewer.zmags.com/publication/01.03.2011>, s.2)

IAASB bünyesinde, paylaşımcı standart geliştirme sürecine, Konsültasyon Danışma Kurulu (CAG) destek vermektedir. IAASB ve CAG’ın aktiviteleri Kamu Yararı Gözetim Kurulu (PIOB) tarafından izlenmektedir. (Soltani, 2007, s.456)

Yakın zamana kadar, IFAC'ın ve IAASB'nin amaçları tamamen tavsiye niteliği taşımaktaydı. Bu tavsiyelerin uygulanmasını onaylama veya adapte etme kararı, her ülkedeki yetkili kurumun insiyatifinde idi. Avrupa Komisyonu'nun, IAASB Standartlarını, bütün zorunlu denetimlerde kullanma kararını açıklaması ile, artık, IAASB'nin danışma kurulu statüsü, düzenleyici kurum olarak değişmiştir. 2004 yılında bu standartları ilk adapte eden ülke İngiltere ve İrlanda olmuştur. 2007'den itibaren, 100'den fazla ülke, IAASB standartlarını adapte etmiş veya ulusal standartlarını bu standartlarla uyumlu hale getirmiştir. (Cosserat, 2009, s. 18)

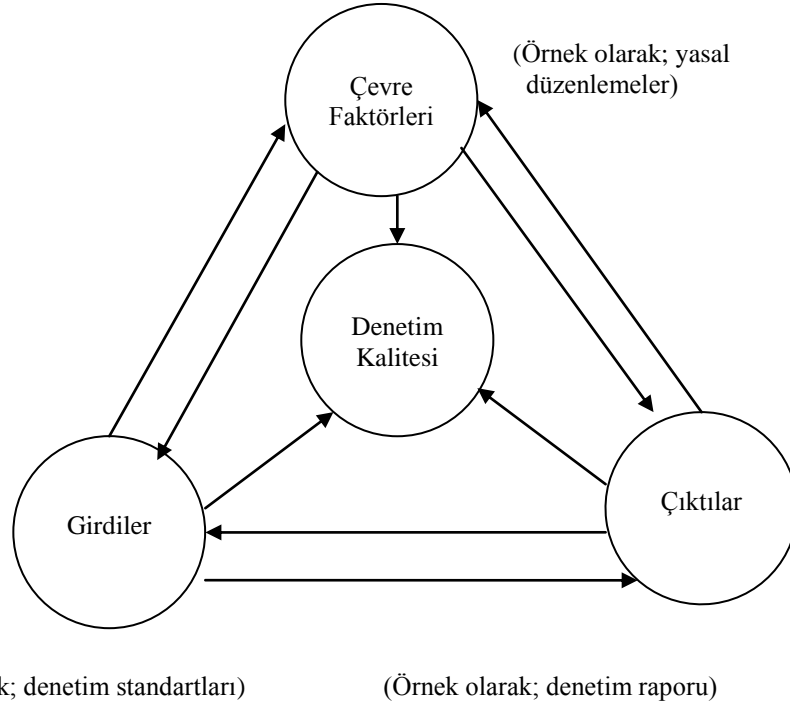
2009-2011 yılları arasında, IAASB'nin bütün etkinlikleri üç temel amaç olan, Açıklık, Uygunluk, ve Kalite üzerinde yoğunlaşmıştır. Denetçinin yerine getirmesi gereken yükümlülükler hakkındaki belirsizlikler kaldırılarak, dünya çapındaki bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına katkıda bulunulmuştur. Paydaşlardan gelen yoğun talep üzerine, güvence sözleşmeleri ve ilgili diğer hizmetler hakkındaki standartlar geliştirilmiştir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerle ilgili inceleme ve uygunluk sözleşmeleri revize edilmiş, proforma finansal bilgiler ve çevre ile ilgili sözleşmeler hakkında yeni bir standart geliştirilmiştir. (IAASB, 2010 Annual Report <http://viewer.zmags.com/publication,01.03.2011,s.3-4>)

Açıklık Projesi ile, uluslararası denetim standartlarıyla ilgili yeni bir yapı, kurallar ve yükümlülükler geliştirilerek, standartların daha anlaşılır ve uygulanabilir hale gelmesi amaçlanmıştır. Standartlar iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, denetim standardı ve temel prosedür koyu renkte yazılmaktadır. İkinci bölümde ise denetim standardına ve prosedüre yönelik açıklamalar verilmektedir. Her açıklama bir harfle tanımlanmaktadır. Örnek olarak A, A1, A2... (Porter, 2009, s. 187)

IAASB 2010 yılında bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmalarını, "Denetim Kalitesi: IAASB Perspektifi" adı altında yayınlamıştır. IAASB, kaliteli bağımsız denetimlerin gerçekleştirilmesi amacıyla, Uluslararası Denetim Standartları (ISAs) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı'nı (ISQC) yayınlarken, standartların, bağımsız denetim kalitesini etkileyen hususlardan sadece bir tanesi olduğu gerçeğinin, gözden kaçırılmaması gerektiği konusunu, vurgulamaktadır. Kullanıcıların algıları, denetçilerin yeterlilikleri ve yetenekleri, finansal bilgi tedarik zincirinde yer alan diğer sorumluların davranışları, yasal, düzenleyici kurumlar ile iş dünyasındaki dengeler, bağımsız denetim kalitesinde önemli rol oynamaktadır. İş dünyasında, finansal raporlama standartlarında,

yasal düzenlemelerde ve teknolojide sürekli yaşanan değişimler, bağımsız denetim işinin, sürekli değişen, dinamik bir yapıda olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetim kalitesi yaklaşımlarının, kesin bir çıktısı yoktur. Bağımsız denetim kalitesi, daha ziyade, değişen çevresel koşullara paralel olarak, bağımsız denetim kalite unsurlarının gelişme sürecidir. Farklı paydaşların, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili farklı görüşleri bulunmaktadır. IAASB, finansal tablo hazırlayıcıları, yatırımcılar, düzenleyiciler, denetçiler, izlemeden sorumlu olanlar ve standart koyuculardan oluşan paydaşların, birbirleriyle görüşlerini ve perspektiflerini paylaşarak ortak bir bakış açısına ulaşmaları gerektiğine inanmaktadır. (IAASB, “Audit Quality An IAASB Perspective January 2011” <http://web.ifac.org/publications/25.01.2011> s. 2)

Bağımsız denetim kalitesi, esas olarak üç unsurun karşılıklı etkileşiminden oluşan bir sistemdir: Girdiler, çıktılar ve çevresel faktörler. Denetim standartları dışındaki girdiler, denetçinin yetkinlikleri, tecrübesi, etik değerleri ve olaylara bakış açısı ve bağımsız denetim sürecidir. Bağımsız denetim sürecinde, kullanılan denetim metodunun uygunluğu, denetim tekniklerinin etkililiği ve gerekli teknik desteğin mevcudiyeti, önemli hususlardır. Bağımsız denetimle ilgili paydaşların, bağımsız denetim kalitesini değerlendirmesinde, çıktılar önemli yere sahiptir. Bağımsız denetim raporunun denetim sonucunu doğru yansıtması, paydaşlar açısından olumlu bir göstergedir. Denetçinin, finansal raporlama uygulamalarına ilişkin nitel veriler ve iç kontrol sistemindeki aksaklıklar hakkında, kurumsal yönetimden sorumlu olanlarla iletişim halinde olmasının bağımsız denetim kalitesi üzerine olumlu etkisi bulunmaktadır. (IAASB, Audit Quality An IAASB Perspective, January 2011, <http://web.ifac.org/publications/25.01.2011> s. 4)



Tablo 2.4: Bağımsız Denetim Kalitesi Unsurları (IAASB, Audit Quality An IAASB Perspective, January 2011, <http://web.ifac.org/publications/> 25.01.2011 s. 4)

Bağımsız denetim kalitesi daha geniş kapsamlı olarak ele alındığında, çevresel faktörlerin etkisi ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak; kurumsal yönetim uygulamaları, kuruluş içinde şeffaf ve etik bir hava yaratıyorsa, bağımsız denetim kalitesine olumlu katkıda bulunmaktadır. Yasalar ve düzenlemelerin, bağımsız denetimin etkili yapılmasına yönelik çerçeveyi oluşturması, yasal izleme kurumlarının, bağımsız denetimlerin kalitesini izlemesi ve denetçiler ile düzenleyiciler arasında karşılıklı ve verimli bir iletişim, çevresel faktörlerinin, bağımsız denetim kalitesine olan olumlu etkilere örneklerdir.

IAASB bağımsız denetim kalitesinin iyileştirilmesine yönelik, 2004 yılında ISQC 1 (Denetim, Finansal Bilgi İncelemesi, Diğer Güvence ve Benzeri Hizmetler Veren Kuruluşlara Yönelik Kalite Kontrolü) ve 2005 yılında ISA 220 (Finansal Tabloların Denetim Kalitesi-Revize) standartlarını yayınlamıştır. Bu iki standart bağımsız denetim sözleşmesi ve kuruluş düzeyinde olmak üzere toplam iki boyutta bağımsız denetim kalitesi çerçevesini belirlemektedir. Bu çerçeve aşağıdaki faktörleri kapsamaktadır (Soltani, 2007, s. 450):

- ❖ Denetim kalitesi hakkında, kuruluş içindeki liderin sorumlulukları,
- ❖ İlgili etik koşullara uygunluk,
- ❖ Yeni müşteri kabulü ve mevcut müşterilerle olan ilişkilerin yürütülmesi,
- ❖ İnsan kaynakları,
- ❖ Denetim performansı,
- ❖ İzleme.

Bu faktörlerin içeriği, AICPA, Bağımsız denetim Kalitesi Tebliği (SQCS) ile benzerdir. SQCS ulusal olduğu için daha detaylı ve uzundur. ISQC'in amacı uluslararası düzeyde uygulama birliğini sağlamak olduğu için daha genel ve kısadır.

Sonuç olarak, Uluslararası Denetim Standartlarının (ISAs) amaçlarını gerçekleştirmesi, temelde, bir önemli faktöre dayanmaktadır; bu da bağımsız denetimi yapan kişilerdir. Denetim kalitesinde gerçek farklılığı, bu kişilerin bilgisi, tecrübesi ve müşteriye tanıma düzeyleri yaratmaktadır. En önemlisi, ISA'ların gerektirdiği koşulların gerçekleştirilmesi, kilit bir şahsi yetkinliğe dayanmaktadır ki bu da “mesleki yargıdır”. Denetim sürecinde, yüksek kaliteli denetim yapma amacına, denetçinin doğru ve uygun yargıya varması ile ulaşılabilir. Bağımsız denetim sürecinde çalışan kişilerin sadece iyi eğitim almaları yeterli değildir. Bu kişilerin, yeterliliklerini, mesleki gelişim ile sürekli ilerletmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim kalitesinin iyileştirilmesi ile ilgili tartışmalarda, paydaşların, bu yetkinliğe sahip kişilerin nasıl bulunulacağı konusunda fikir üretmeleri oldukça faydalı olacaktır. (IAASB, Audit Quality An IAASB Perspective, January 2011, <http://web.ifac.org/publications/> 25.01.2011 s. 6)

2.1.5 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board / IASB)

Günümüzde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS/UMS) doğrultusunda hazırlanan finansal tablolar, Amerika Birleşik Devletleri dışında, bütün menkul kıymet borsalarında geçerlidir. IFRS'lerin ABD'de kabulü ve uyumu hakkında önemli ilerleme kaydedilmiştir. 2008 yılından itibaren de, ABD borsalarında menkul kıymet ihraç eden yabancı şirketlere, finansal tablolarını IFRS'lere uygun olarak hazırlama izni verilmiştir.

Hali hazırda pek çok ülke Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanmaya başlamıştır. Avrupa Birliği'ndeki, bütün ülkelerde, halka açık şirketlerin finansal tablolarını, IFRS'ye uygun olarak hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. Türkiye de bu uygulamaya dahildir. (Cosserat, 2009, s. 17)

2.1.6 Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council / FRC)

İngiltere'de Companies Act ile 1989 yılında muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi, Muhasebe Standartları Komitesi (ASC)'den Finansal Raporlama Konseyi (FRC)'ye verilmiştir. Avrupa Konseyi 8. Direktifi ile, bağımsız denetimi düzenleyici bir sistem ve önleyici mekanizmalardan oluşan izleme sistemlerinin kurulması, Avrupa Birliğinde yaygınlaştı. Daha öncesinde İngiltere'de muhasebe yeterliliğini alan herkes şirket denetimi yapabilmekte ve sadece bağlı olduğu mesleki kuruluş tarafından cezalandırılmaktaydı. İzleme yetkisi mesleki kuruluşların elinden alındı. Yeni sistemde bütün denetçiler lisanslı olmak zorundadır. Sadece denetçilerden oluşan Denetim Meslek Komitesi (APC) kapatılarak, yerine, hem denetçiler hem de denetçi olmayanlar tarafından oluşturulan Denetim Meslek Birliği (APB) kurulmuştur. Bütün bu çalışmalar İngiltere'de denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yöneliktir. (Beattie vd., 1999, s. 70)

İngiltere ve İrlanda'da muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili bağımsız düzenleyici kurum Finansal Raporlama Konseyi (FRC)'dir. FRC'nin genel amacı, kurumsal raporlamaya ve yönetime olan güvenin artırılmasıdır. FRC yönetim kurulu ve konseyi, bir başkan, yönetici olmayan bir başkan yardımcısı, icra başkanı, 7 yönetici olmayan yönetim kurulu üyesi, ve FRC'ye bağlı 6 kuruluşun başkanlarından oluşmaktadır. FRC'ye bağlı olan kuruluşlar şöyledir (Cosserat, 2009, s. 16):

Aktüerya Standartları Kurulu (Board for Actuarial Standards / BAS): Aktüerya teknik standartlarının oluşturulmasından sorumludur.

Mesleki Gözetim Kurumu (Professional Oversight Board / POB): Denetim, muhasebe ve aktüerya meslekleri ile ilgili bağımsız izlemeyi sağlar ve denetim kalitesinin önemli ekonomik kuruluşlarla olan ilişkilerini izler.

Finansal Raporlama İnceleme Kurulu (Financial Reporting Review Panel / FRRP): Şirketlerin, muhasebe koşullarına uygunluğunu inceler.

Muhasebe ve Aktüerya Disiplin Kurulu (Accountancy and Actuarial Discipline Board/ AADB): Kamuoyunu ilgilendiren, muhasebe ve aktüerya disiplin suçlarını inceler.

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board / ASB): Finansal raporlama standartlarının (FRS) yayınlanmasından sorumludur.

Mesleki Denetim Kurulu (Auditing Practices Board / APB): İngiltere ve İrlanda'da, yasal denetim standartlarını oluşturma yetkisi, 1991 yılında kurulan Mesleki Denetim Kurulu (APB)'na verilmiştir. APB denetim standartlarının yanı sıra denetçiler ile raporlama yapan muhasebecilere yönelik diğer kılavuzluk edecek bilgilerin hazırlanmasından da sorumludur. APB'nin 15 üyesi vardır ve bağımsızlığını sağlamak amacıyla, üyelerinin en fazla % 40'ı bağımsız dış denetçilerden oluşmaktadır. (Porter, 2009, s. 184)

APB, 1992 yılında bağımsız denetim kalitesi ile ilgili "McFarlane Raporu", 1994 yılında "Denetim Ajandası", ve 1996 yılında "Denetim Araştırması Ajandası" yayınlanmıştır. (Duff, 2004, s.10) APB tarafından 1996 yılında yayınlanan, ve İngiltere'de yaygın olarak kullanılan "Mesleki Denetim Kuralları" na göre bağımsız denetçiler aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Gray ve Manson, 2008, s. 22):

i. Hesap Verme Yükümlülüğü: Denetçiler, birincil paydaşların çıkarları doğrultusunda hareket etmekle yükümlü olmakla beraber, daha geniş bir kitlenin çıkarlarına da saygı göstermek durumundadırlar. Birincil paydaşların kim olduğu bağımsız denetim sözleşmesinden anlaşılmaktadır. Şirketlerde birincil paydaş, hissedarlar genel kuruludur.

ii. Dürüstlük: Denetçiler sorumluluklarını, dürüst, adil ve doğru olarak yerine getirirler. Denetim sırasında edinilen gizli bilgiler ancak kamoyunu anlatmak için veya yasalar yoluyla istenildiğinde açıklanmaktadır.

iii. Tarafsızlık ve Bağımsızlık: Denetçiler tarafsızdır. Görüşlerini şirket ve yöneticilerinden bağımsız olarak oluşturmaktadırlar.

iv. Yeterlilik: Denetçiler, vasıflarından, mesleki eğitimlerinden ve tecrübelerinden kaynaklanan yeterliliklere sahiptirler. Bu yeterlilik, finansal raporlama ve işle ile ilgili konuları anlamak ve bu konularda bir görüş oluşturmak için, kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirmede uzmanlaşmayı gerektirmektedir.

v. Titizlik: Denetçiler yaptıkları işe, dikkatli ve mesleki kuşku ile yaklaşmaktadırlar. Yaptıkları iş kapsamında, denetim amaçlarını gerçekleştirmek için toplamaları gereken, bilgiyi, açıklamaları ve kanıtları eleştirisel bir yaklaşımla değerlendirmektedirler.

vi. Yargı: Denetçiler, raporlama yaptıkları konu hakkında, önemlilik kavramı çerçevesinde mesleki yargıya ulaşmaktadırlar.

vii. Açık İletişim: Denetçilerin raporları, açık olarak ifade edilen bir yargıyı ve bu yargıyı anlamak için yeterli bilgiyi içermektedir.

viii. İlgililik: Denetçiler, raporlarının, başka bilgileri içeren belgelere dahil olmasına, eğer o belgelerde, denetim raporundaki bilgilere tezat oluşturmayacak ve yanlış anlamaya sebebiyet vermeyecek bilgiler varsa, izin verirler.

ix. Değer yaratmak: Denetçiler, denetim sürecinde şirket yöneticilerine ve çalışanlarına faydalı bilgiler vererek, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve kalitesini sağlamaktadırlar. Böylece iş dünyasının, sermaye piyasalarının ve kamu sketörünün etkili çalışmasına katkıda bulunmaktadırlar.

2.1.6.1 İngiltere Ve Galler'deki Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales / ICAEW)

ICAEW, 1880 yılında, kraliyet imtiyaznamesi ile kurulmuştur. Bugüne kadar, meslek mensuplarının eğitim ve stajlarını üstlenmiş idi. Artık ticari ve endüstri çevrelerini, sertifikalı muhasebecilerin eğitiminde görev alması konusunda teşvik etmektedir. 128.000'den fazla kayıtlı üyesi ile, uluslararası alandaki varlığını da genişletmeyi planlamaktadır. Mesleki etik konularında, üyelerine danışmanlık hizmeti veren kuruluş, ayda bir yayınlanan "Accountancy" ve üç ayda bir yayınlanan "Accounting and Business Research" dergisini çıkarmaktadır. 2005 yılında, meslek mensupları, düzenleyici kurumlar, yatırımcılar ve ilgili diğer çevreler tarafından büyük itibar gören "Denetim Kalitesi Platformu" nu kurmuştur. Bu platformda, farklı çevreler tarafından, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili konular tartışılmaktadır. (Cossierat, 2009, s. 15)

ICAEW'e bağlı olarak faaliyet gösteren, Denetim Kalitesi Fakültesi, (Audit Quality Faculty) İngiltere'deki iç ve dış denetim ile güvence hizmetlerinde önde gelen otoritedir. Bağımsız denetim konuları ile ilgili ulusal ve uluslararası üyeler, mesleki kuruluşlar ve diğer uzmanlar tarafından tanınmaktadır. Fakülte, üyelerine, rekabet avantajı sağlayacak ve mesleki performansı iyileştirecek hizmetler sağlamaktadır. 1995'de kurulan fakültenin, her büyüklükte kuruluşdaki muhasebeciler, bir çok farklı organizasyondaki iç denetçiler ve kamuda çalışan muhasebecilerden oluşan, yaklaşık 10.000 üyesi bulunmaktadır. Fakülte, SQSC ve ISQCS'lerde yer alan bağımsız denetim kalitesi standartları ve bağımsız denetim kalitesi faktörlerinin uygulama yöntemleri hakkında çalışmalar yapmaktadır.

2.1.7 Avrupa Birliği

10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan 8. Yönerge'de (8th Directive), Avrupa Birliği'nde uyulması zorunlu denetim standartları yayınlanmıştır. Yönergenin amacı, üye ülkelerin, denetim standartlarını, genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmektir. 8. Yönerge aşağıdaki hususlar hakkında düzenleme yapmaktadır (Aksoy, 2006, s. 105) :

- ❖ Bağımsız denetimin kapsamı,
- ❖ Bağımsız denetimi yapmaya yetkili kişi ve kuruluşlar ile bu kişi ve kuruluşların tescili,
- ❖ Bağımsız denetçilerle ilgili yeterlik koşulları,
- ❖ Bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ile bu ilkelerin ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar

2002 yılında ABD’de patlak veren Enron krizinden sonra, uluslararası düzenleyici kurumların denetime yönelik yaptığı yeni düzenlemeler ışığında, 8. Yönergede revize edilmiştir. 17 Mayıs 2006 tarihinde, 43 Numaralı Direktif ile yapılan bu değişiklikler aşağıdaki hususları kapsamaktadır (8th Directive 2006/43/Ec <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do> 18.07.2009):

- ❖ Verilecek izinler ve kayda alma,
- ❖ Sürekli eğitim,
- ❖ Teftiş ve disiplin cezaları ile ilgili sistemlerin kurulması.
- ❖ Bağımsız denetçi ile ilgili yeterlilikler kapsamında düzenlenecek teorik sınavlar, staj ve tecrübe
- ❖ Mesleki etik, bağımsızlık, tarafsızlık, ve mesleki gizlilik
- ❖ Denetim ücretleri
- ❖ Denetim standartları ve denetim raporları
- ❖ Kalite güvence sistemi
- ❖ Gözetim Kurumu
- ❖ Bağımsız denetçinin sorumluluğu
- ❖ Denetim komitesi
- ❖ AB üyesi olmayan ülkeler hakkındaki hususlar

Kalite güvence sistemi, yapılan denetimlerin, denetim standartları ve bağımsızlık koşullarına uygunluğu, denetim sırasında kullanılan kaynakların niteliği ve niceliği ile denetim ücretleri ve denetim kuruluşunun iç kalite kontrol sistemi ile ilgili incelemeleri kapsamaktadır. 43 Numaralı Direktif ile, üye ülkelere, denetçiler ve denetim kuruluşlarına yönelik, kamu gözetim sistemi oluşturma zorunluluğu getirilmiştir. Buna

göre üye ülkelerde oluşturulacak olan kamu gözetim kurumu, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler ile ilgili aşağıdaki hususlardan sorumlu olacaktır (FEE “Briefing Paper – Future Supervision of Audit Profession” 01.06.2011, s.1)

Avrupa Birliği’nde gözetim ile ilgili uygulamalara, Belçika’daki kalite kontrol sistemi örnek olarak verilebilir. Bütün denetçiler, her yıl, denetimlerini Uluslararası Denetim Standartlarına göre yaptıklarını beyan etmektedirler. Gözetim komitesi beyan edilen bütün denetimler içinden örnekler seçmektedir. Seçilen bu örnekler, Kalite Kontrol Komisyonu tarafından, incelenmektedir. Belçika’da en az 5 yılda bir, her bağımsız denetçi tarafından yapılan denetimler ve bağlı olduğu denetim kuruluşunun iç süreçleri teftiş edilmektedir. (Hesap Uzmanları, 2004, s. 52)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The Federation of European Accountants / FEE), Avrupa Birliği’ndeki muhasebe mesleğini, temsil eden organizasyondur. 1987 yılında faaliyete geçen FEE’nin amacı, Avrupa Birliği’nde, kamuoyunu da göz önünde tutarak, muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlamak ve çıkarlarını da göz önünde tutmaktır. 33 ülkeden toplam 45 muhasebe kuruluşu, FEE’ye üyedir. FEE’ye üye kuruluşlar, Avrupa’daki 500.000’den fazla muhasebeciyi temsil etmektedir. (FEE: http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content 01.05.2011)

2.2 Ulusal Düzenleyici Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları

Türkiye’de, 1987 yılından önce bankalara yönelik bağımsız denetim faaliyetleri hakkındaki kurallar, bu mesleğe yönelik ilk düzenlemelerdir. 1989 yılında, halka açık şirketlerde, bağımsız dış denetim yapılmaya başlanmıştır. (Uzay, 2007, s.8) Bağımsız denetimle ilgili, ülkemizdeki başlıca düzenlemeler, düzenlemeyi yapan kurum bazında, bu bölümde incelenmiştir.

2.2.1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Bağımsız denetimle ilgili ilk düzenlemeler, 24 Aralık 1987 tarihinde Merkez Bankası tarafından, bankaların bağımsız denetimi hakkındaki tebliği ve SPK'nın 13 Aralık 1987 tarihinde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik'tir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu yönetmelikle beraber faaliyete başlamıştır. Sermaye piyasası sonrasındaki gelişmelere paralel olarak X numaralı seride yayınlanan, 7, 12, 15, 16, 22 no'lu tebliğlerde, bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Sermaye piyasası kurulunun 1988 yılından beri, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamındaki kuruluşlarda yapılan bağımsız denetim ile ilgili yayınladığı tebliğler, ülkemizde, bağımsız denetim ilkeleri ile ilgili ilk yasal düzenlemelerdir. 02.11.2002 yılında yayınlanan 19 numaralı tebliğde, ABD'deki Sarbanes Oxley Yasasına paralel olarak denetçinin bağımsızlığına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. (Dönmez vd., 2005, s. 62-64)

12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Uluslararası Denetim Standartları (ISAs) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Standartların kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesine büyük katkısı olduğundan, 22 numaralı tebliğ, Türkiye'de, denetim kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır. Tebliğin başlangıç hükümlerinde, amaç, kapsam, tanımlar verilmiştir. Tebliğin dördüncü kısmında yer alan bağımsız denetim kalite kontrolü başlığı ile ilgili alt başlıklar aşağıda verilmiştir. (SPK, 22 Numaralı Tebliğ <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 20.02.2011)

Dördüncü Kısım: Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü

Birinci Bölüm : Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları

- Bağımsız denetim ekibi
- Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları
- Etik ilkeler
- Bağımsızlık

İkinci Bölüm : Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi

- Müşteri ile bağımsız denetim ilişkisinin başlatılması, devam ettirilmesi ve özellik arz eden bağımsız denetimler

- Bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlaması
- Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi
- Danışma
- Görüşlerdeki farklılıklar
- Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

Üçüncü Bölüm : Gözetim

- Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi

2.2.2 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

3568 sayılı Kanun ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 3568 sayılı Kanun'da bağımsız denetim yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Yeminli mali müşavirlere aynı zamanda tasdik yetkisi de verilmiştir.

TÜRMOB kurulduğu günden bu yana muhasebe ve denetim standartlarına yönelik önemli çalışmalar yapmıştır. TÜRMOB, 9 Şubat 1994 tarihinde, muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama görevini, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) vermiştir. 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile muhasebe standartlarını oluşturma görevi, Maliye Bakanlığı'na bağlı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. 22 Ocak 2003 tarihinde ise yine TÜRMOB tarafından, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. TÜDESK'in amacı, denetim faaliyetlerinin verimli ve disiplinli bir şekilde yürütülmesi amacıyla, ulusal denetim standartlarını hazırlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için, 2004 yılında IAASB tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarının başlıkları tercüme edip, yayınlanmıştır. (Erserim, 2007, s. 46)

01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı TÜRMOB tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Merkezi Esasları hakkındaki tebliğin 11. maddesinin 1. fıkrasında Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü kurulması kararı yer almaktadır. Aynı tebliğin 5. bölümünde, Kalite Güvence Sistemi hakkındaki hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre, bağımsız denetim kuruluşları, kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamakla yükümlüdürler. Bu sistem, TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kalite

Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü tarafından izlenecektir. Tebliğ 18 Ocak 2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmakla birlikte, kalite güvence sistemi ile ilgili düzenlemeler dikkat çekmektedir. Tebliğin 28. maddesine göre, bağımsız denetim firması, bünyesinde özerk bir yapıya sahip, kalite güvence sistemini kurmakla yükümlüdür. Oluşturulacak kalite güvence sistemi kapsamında, bağımsız denetim ekibinin görev tanımları açık olarak yapılır, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki davranış ve etik ilkeleri yazılı hale getirilir ve uygulanır. İnsan kaynakları etkin ve verimli kullanılır, denetim faaliyetleri ile ilgili süreçler açıkça tanımlanır. Madde 31'in ikinci fıkrasına göre, kalite güvence sistemi, mesleki temel ilkelere, denetim ve güvence standartlarına uygun, denetim raporlarının doğruyu ve gerçeği yansıtmasına imkan verecek şekilde oluşturulmalıdır. Denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemleri, Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü tarafından izlenir.

2.2.3 Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)

1999'a kadar olan dönemde, Hazine Müsteşarlığı Bankacılık ile ilgili düzenlemelerin hazırlanmasından, yerinde yapılan denetimler ve bankalara yönelik yaptırımların uygulanmasından sorumlu iken, Merkez Bankası da bankaların uzaktan gözetimi ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun idaresinden sorumlu idi. 1994 yılında yaşanan finansal krizin ekonomiye ağır etkileri olmuştur. 1994-199 yılları arasında 11 bankaya el konulmasıyla, bankacılık sektörüne yönelik, tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumun oluşturulmasına karar verilmiştir. 19 Aralık 1999 tarihinde 4491 sayılı kanun ile kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip olan BDDK, Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır. (BDDK, "BDDK Tanıtım Kitapçığı" <http://www.bddk.org.tr>. 17.05.2011 s.5)

23 Haziran 1999 tarih ve 4389 sayılı kanununun 13. maddesi ile, bankaların finansal tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına onaylatma şartı getirilmiştir. Bu kanun ile banka denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının kurulmasına ve faaliyetlerine ilişkin esaslar, Merkez Bankası ve TÜRMOB'un görüşü alınarak BDDK tarafından düzenlenir. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşları, bu kanun uyarınca yaptıkları faaliyetlerden dolayı üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. (BDDK, 4389 Sayılı Bankacılık Kanunu <http://www.bddk.org.tr>., 10.05.2011 m. 13)

Şubat 2001 yılında yaşanan finansal kriz sonrasında, ulusal ve uluslararası gelişmeler ışığında, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hazırlanmıştır. (Erserim, 2007, s.37-38) 5411 sayılı kanuna göre, 4389 sayılı kanunda da belirtildiği gibi, bankaların finansal tablolarının bağımsız denetimden geçirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yine 4389 sayılı kanunda olduğu gibi, 5411 sayılı kanunun 15. ve 33. maddesine göre, bağımsız denetim kuruluşlarının kurulmasına ve faaliyetlerine ilişkin esaslar, Merkez Bankası ve TÜRMOB'un görüşü alınarak BDDK tarafından düzenlenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları, faaliyetlerinden dolayı üçüncü kişilere verdikleri zararlardan da sorumludurlar. (BDDK, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, <http://www.bddk.org.tr>, 15.05.2011, Md. 15, 33)

5411 sayılı kanunun 24. maddesi ile bağımsız denetimle ilgili diğer ülkelerde yaygın olarak kullanılan, denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, “Bankaların yönetim kurullarınca, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulacaktır”. (BDDK, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, <http://www.bddk.org.tr>, 15.05.2011, Md. 24)

5411 sayılı Kanun ile ilgili olarak, 1 Kasım 2006 tarihinde, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yönetmeliğin, 13. maddesinde, kalite güvence sistemi ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Buna göre, “Banka denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin, mesleki ilkelere, düzenlemelere, kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvence sistemi kurmakla yükümlüdür.” Kalite güvence sistemi ile ilgili iki sorumlu ortak başdenetçi görevlendirilmektedir. Kalite güvencesine ilişkin politikaların belirlendiği bu maddede, kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesi de ele alınmıştır. (BDDK “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” <http://www.bddk.org.tr>, s. 7-8)

2.2.4 Hazine Müsteşarlığı

Haziran 2007 tarihli, 5684 sayılı kanununun 18. maddesine göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ve ilan edilmesi zorunludur.

12 Temmuz 2008 yılında 26934 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin, 9. maddesinde, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde, aşağıdaki kavramlar tanımlanmaktadır. (Hazine Müsteşarlığı, “5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu” http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine_25.05.2011):

- Mesleki Gereklilikler
- Mesleki Yeterlilik
- Görev Dağılımı
- Yönlendirme
- Görüş Alma
- Görev Kabulü ve Devamlılık
- İzleme

2.2.5 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

13 Ocak 2011 tarihinde uzun zamandır yasalaşması beklenen, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanununun 3. bölümünde “Denetleme” başlığı altında şirketlere yönelik, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 397-406 Numaralı Maddeler arasında düzenlenen bağımsız denetim ile ilgili hükümlere göre, tüm anonim şirketlere ait finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenme zorunluluğu bulunmaktadır. Denetim çalışması, Uluslararası ve Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu olarak yapılmalıdır. Bağımsız denetçi anonim şirketin, mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemekle yükümlüdür. Kanununun 400. maddesinin 1. fıkrasına göre, “Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi

olarak seçebilirler.” Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet esasları, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak, bir yönetmelik ile düzenlenecektir. (TBMM, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” <http://www.tbmm.gov.tr/01.05.2011>, Md. 397-406)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre, risk denetimi kapsamında, denetçi, anonim şirketlerin sürekliliğini tehdit eden tehlikeleri tespit eden sistemlerin varlığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da detlemekle yükümlüdür. Denetçiler ile ilgili kısıtlamalarında yer aldığı kanun kapsamında denetçiler, İşlem Denetçisi, Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi olarak ayrılmaktadır. 554. maddede denetçilerin sorumlulukları tanımlanmaktadır.

2.2.6 Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısının 1. maddesine göre, denetim kalitesini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerini denetleme yetkisi, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumuna verilmiştir. Tasarının 2. maddesinde yer alan tanımlar kısmında, kalite güvence sistemi, şöyle tanımlanmaktadır: “Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem”. (Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanun Tasarısı www.malatya.smmmo.org.tr)

Yine tanımlar maddesinde, Türkiye Denetim Standardı “Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı (TDS) adıyla yayınlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları” olarak tanımlanmaktadır. Madde 9’da kurulun görev yetkileri arasında, denetim firmalarında oluşturulacak kalite güvence sistemini gözetlemek, denetim kalitesine yönelik düzenlemeleri yapmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için TÜRMOB tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak bulunmaktadır.

Madde 24’ün birinci fıkrasına göre kalite güvence sistemi incelemeleri, bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının oluşturulan standart ve düzenlemelere uygunluğunun gözden geçirilmesi ile harcanan kaynakların niteliği ve

niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini kapsar. Madde 24'ün ikinci fıkrasına göre, kalite güvence incelemeleri TÜRMOB tarafından yürütülecektir. Bu amaçla TÜRMOB bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilecektir.

2.2.7 Bağımsız Denetim Konusunda Yapılan Ulusal Araştırmalar

2001 yılında, Lerzan Kavut tarafından bağımsız denetim hizmetinden yararlanan firmaların aldıkları hizmetin kalitesine ilişkin görüşleri ile ilgili yapılan araştırma sonuçlarına göre, Türkiye'de denetim hizmeti alan şirketler, denetim kalitesini aşağıdaki boyutların önemli ölçüde etkilediğini ifade etmişlerdir (Kavut, 2001, s. 18):

- ❖ Bağımsız denetçilerin muhasebe ve denetim konularındaki bilgi düzeyi,
- ❖ Sektör deneyimleri,
- ❖ Denetlenen şirket ve denetim kuruluşu arasındaki işbirliğinin derecesi,
- ❖ Denetim kuruluşunun yönetim politikaları

2002 yılında ise, Lerzan Kavut tarafından, ulusal ve uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin, bağımsız denetim hizmetinin kalitesine ilişkin tutumlarına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma sonuçlarına göre, uluslararası denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler, aşağıdaki hususların denetim kalitesine olan etkileri hususunda, ulusal denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerden daha yüksek oranda katılım göstermektedirler (Kavut, 2002, s. 21):

- ❖ Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine uyulması,
- ❖ Yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplanması,
- ❖ Müşteri seçimi,
- ❖ Aynı müşteri ile denetim anlaşmasının yenilenmesinde izlenecek prosedürler,
- ❖ İşe alınacak denetçilerin seçimi, terfi, atama koşulları ile mesleki gelişmeyi ve üretkenliği arttıracak politikalar ve prosedürlerin saptanması ve izlenmesi,
- ❖ Denetçilerin sektörel uzmanlık dereceleri

Ayrıca uluslararası denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler, denetim kuruluşunun piyasadaki itibarının, kaliteli denetim ile ilgili önemli bir gösterge olduğu konusunda görüş bildirmişlerdir. Ulusal firmalarda çalışan bağımsız denetçiler de, denetlenen şirket ile denetim ekibi arasındaki bilgi alışverişinin, denetim kalitesi üzerinde etkili bir faktör olduğunu belirtmişlerdir.

Şadiye Okay tarafından, 2003 yılında tamamlanan doktora tezi kapsamında, ulusal ve uluslararası denetim kuruluşlarının, kalite kontrol faaliyetlerine yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın sonunda, ülkemizdeki denetim kuruluşlarından ankete katılanlar ile ilgili aşağıdaki veriler ortaya çıkmıştır (Okay, 2003, s. 129-135):

- ❖ Denetim kuruluşlarının, %29'unda mesleki faaliyetlerin kalite kontrolünü yürüten departman bulunmaktadır.
- ❖ Denetim kuruluşlarının, %57'sinde, mesleki faaliyetlerin kalite kontrolü yapılmaktadır.
- ❖ Denetim kuruluşlarının %76'sında, bağımsız denetim hizmeti için belirlenmiş kalite kontrol politika ve prosedürleri bulunmaktadır.
- ❖ Denetim kuruluşlarının tamamı, kalite kontrol politika ve prosedürleri hakkında, meslek mensuplarını bilgilendirmektedir.
- ❖ Denetim kuruluşlarının % 78'i kalite kontrol politika ve prosedürleri belgelendirmektedir.
- ❖ Denetim kuruluşlarının %76'sı kalite kontrol politika ve prosedürlerinin uygulanmasıyla ilgili izleme yapılmaktadır.

Tuğba Göğer'in 2006 yılında tamamladığı doktora tezi kapsamında, denetim kalitesine yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın sonunda, ülkemizdeki denetim kuruluşlarında ankete cevap denetçilerin denetim kalitesine olan yaklaşımları aşağıda sunulmuştur (Göğer, 2006, s. 31-38):

- ❖ Bağımsız denetçilerin %74'ü kalite kontrol sisteminin, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu belirtmiştir.

- ❖ Bağımsız denetçilerin %86'sı, bağlı oldukları denetim firmasındaki kalite kontrol ile ilgili politika ve prosedürlerin etkin olarak uygulandığını düşünmektedir.
- ❖ Bağımsız denetçilerin %92'si, bağımsız denetim firmalarının denetçinin eğitimine verdikleri önemin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünmektedir.
- ❖ Bağımsız denetçilerin %96,5'i bağımsız denetim firmalarının müşteri kabulüne ilişkin politika ve prosedürlerinin, denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünmektedir.
- ❖ Bağımsız denetçilerin %95'i, bağımsız denetçilerin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olmasının denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünmektedir.

2.3 Bağımsız Denetim Kalitesi Modeli

Bu çalışmada, uluslararası düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve uluslararası düzenlemeler ve standartlar incelenmiş, ve genel yaklaşımlar temel alınarak bir model geliştirilmiştir. Konuya ilişkin literatür genel hatlarıyla incelendiğinde, Uluslararası Standartların konuya genel bir bakış kazandırdığı, AICPA'nın standartlara yönelik konulara ağırlık verdiği, ICAEW'in uygulama odaklı konuları ele aldığı görülmektedir. Uluslararası standartlar konunun iskeletini belirlemekte ve felsefi bir bakış açısı kazandırmaktadır. Uluslararası Denetim Kalitesi Standartları (ISQC 1), AICPA Denetim Kalitesi Standartları ile benzer metine sahiptir. QC 10 daha detaylıdır, ISQC 1 ise daha genel konuları ele almaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşunun, kaliteli bağımsız denetim yapması, denetim standartlarına dayanan kalite kontrol politika ve prosedürlerini, kuruluş genelinde ve her bir bağımsız denetim sözleşmesinde uygulama başarısına bağlıdır. Bu bölümde oluşturulan bağımsız denetim modelinin temelinde, IAASB tarafından yayınlanan, ISQC 1 - Denetim, Finansal Bilgi İncelemesi, Diğer Güvence ve Benzeri Hizmetler Veren Kuruluşlara Yönelik Kalite Kontrolü, ISA 220 - Finansal Tabloların Denetim Kalitesi-Revize standartları ile AICPA tarafından yayınlanan QC 10 – Denetim Kuruluşunun Kalite Kontrol Sistemi standardı yer almaktadır.

2.3.1 Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Temel Kavramlar

Bağımsız denetim kalitesi modelinin anlatıldığı bu bölümde, AICPA ve IAASB tarafından denetim kalitesi standartlarında kullanılan terimler ve açıklamaları aşağıdaki gibidir. (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s.2024-2025; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> s. 40-41, 10.04.2011)

- a. Muhasebe ve denetim işi: Ulusal Denetim Standartları Kurulu veya Muhasebe Meslek örgütleri tarafından standartlar oluşturulan, denetim, güvence, düzenleme, inceleme, ve diğer hizmet görevlerini icra eden iştir.
- b. Denetim dökümanları: Yapılan işin kayıtları, elde edilen sonuçlar, ve denetçinin ulaştığı sonuçlar, bilinen diğer adıyla *çalışma kağıtları*.
- c. Denetim ortağı: Denetim işini kontrol eden ve denetim raporlarını imzalayan veya başkasına imza yetkisi veren ve yetkisini mesleki, yasal ve düzenleyici kurumlardan alan sorumlu kişi. Denetim kuruluşları bu yetkiye sahip kişiler için farklı ünvanlar kullanabilirler.
- d. Denetim kalite kontrolünün gözden geçirilmesi: Denetim ekibinin üyesi olmayan kişi veya kişilerin, ekibin önemli kararlarını ve raporu düzenlerken ulaştıkları sonuçları, tarafsız olarak değerlendirmeleri için tasarlanan bir prosedür.
- e. Denetim kalite kontrolörü: Kalite kontrolü gözden geçirmeye yeterli ve uygun tecrübe ve yetkinliğe sahip, kuruluşta, denetim ekibinde yer almayan uzman ortak veya bu kişilerden oluşmuş bir ekip.
- f. Denetim Ekibi: Denetim kalitesinin gözden geçirmesini yapanlar dışındaki, denetimde görev alan bütün personel. Denetim ekibi, i) fonksiyonel sınıflandırma dikkate alınmaksızın (örneğin, denetim, vergi, veya yönetici

danışmanlığı gibi) denetim prosedürlerini gerçekleştiren, kuruluştaki bütün personel ve denetim yapanları kapsar ve ii) uzmanları ve sadece yazışmaları yapan veya fotokopi çeken, rutin büro işlerinde görevli personeli kapsamaz.

- g. Denetim Kuruluşu: Muhasebe mesleğinin icrasında kullanılan, ilgili yasal niteliklere uygun, kanunen veya düzenlemeler tarafından izin verilen organizasyon şekli.
- h. İnceleme: Kuruluşun kalite kontrol politikalarının ve prosedürlerinin, personelinin bu politika ve prosedürlere yaklaşımının ve kuruluşun bunlara uyma derecesinin, geriye dönük, değerlendirilmesi. İnceleme kontrolün bir unsurudur.
- i. İzleme: Şirketin kalite kontrol sistemine, sürekli, önem vermeyi ve değerlendirmeyi kapsayan ve amacı kalite kontrol sisteminin uygun tasarlandığı ve etkili işlediği hususlarında makul düzeyde güvence veren prosedür.
- j. Personel: Sertifikalı muhasebeci olmasına bakılmaksızın, kuruluşun sorumlu olduğu mesleki hizmetleri yapan bütün kişiler.
- k. Mesleki standartlar: Denetimde uygulanabilir denetim ve güvence standartları düzenleyen, diğer standart koyucu birimler tarafından oluşturulan standartlar.
- l. Harici uzman kişi: Gerekli vasıf ve yeterliliklere sahip, denetim ortağı olan veya kuruluş dışındaki kişiler.
- m. Makul güvence: Bu standardın kapsamında, yüksek, ama mükemmel olmayan güvence düzeyi.
- n. İlgili etik şartlar: Kuruluşun ve personelinin tabi olduğu etik şartlar, AICPA Mesleki İdare Kuralları ile, muhasebe ve uygulamalarını düzenleyen teşekküller tarafından konulan ve daha kısıtlayıcı olabilen kurallardır.

- o. Çalışanlar: Uzmanlar da dahil olmak üzere, ortaklar ve denetim ortakları dışındaki, kuruluş personeli.

IAASB yukarıdaki terimlere ek olarak aşağıdaki iki kavramı da tanımlamıştır:

- r. Halka Açık Şirket: Payları, hisse senetleri veya borçları organize hisse senedi piyasasına kote olmuş veya halka açık şirketler.
- s. Network Firması: Denetim kuruluşunun mülkiyetine, kontrolüne veya yönetimine ortak olduğu veya denetim kuruluşunun ulusal veya uluslararası parçası olabilecek, ilgili bütün birikime sahip, makul ve bilgili üçüncü şahıs veya kuruluşlar.

2.3.2 Bağımsız Denetim Kalitesi Modelinin Bileşenleri

QC 10 ve ISQC 1 numaralı standartlara göre, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi aşağıdaki unsurları işaret eden politikaları ve prosedürleri kapsamalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2027; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> s. 42, 10. 04. 2011):

- i. Bağımsız denetim kuruluşunda kalite ile ilgili liderlik görevleri (“üst yönetimin tutumu”)
- ii. Bağımsız denetim kuruluşunda kalite ile ilgili etik koşullar
- iii. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından bağımsız denetim hizmetinin üstlenilmesi ve yürütülmesi
- iv. Bağımsız denetim kuruluşunda insan kaynakları
- v. Bağımsız denetim kuruluşunun performansı
- vi. Bağımsız denetim kuruluşunda izleme faaliyetleri

2.3.2.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Kalite ile İlgili Liderlik Görevleri (“Üst Yönetimin Tutumu”)

Bağımsız denetim kuruluşu, denetimin icrasında, kalitenin gereklilik olduğunu kabul eden bir iç kültürü oluşturmayı teşvik etmelidir ve bu kültürü kuvvetlendirmek için politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politikalar ve prosedürler, kuruluşun kalite kontrol sistemiyle ilgili tüm sorumluluğu, kuruluşun lider veya liderlerinin (yönetici ortak veya yönetici ortaklar kurulu, genel müdür, veya eşdeğeri) üstlenmesini gerektirmelidir. Kuruluşun liderleri ve sergiledikleri örnekler, kuruluşun iç kültürünü önemli ölçüde etkilemektedir. Kalite merkezli iç kültürün teşvik edilmesi, her seviyedeki yönetimin, kalite ile ilgili politika ve prosedürleri, açık, tutarlı, yaygın davranış ve mesajlarla vurgulamasına ve aşağıdaki koşullara bağlıdır AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2027-2028; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org>, s. 52-53, 10.04.2011):

- i. Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal şartlara uygun olarak işi yapmak.
- ii. Koşullara uygun raporlar yayınlamak.
- iii. Ticari kaygıların, yapılan işin kalitesinin önüne geçmeyeceği şekilde, yönetim görevleri verilmesi;
- iv. Kuruluşun kalite kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmasındaki köprü sorumluluğunu göstermek için, personelin, performans değerlendirmesi, ücretlendirme, zam, terfi (teşvik sistemleri dahil) hususlarını işaret etmesi; ve
- v. Kalite kontrol amaçları ve prosedürlerinin geliştirilmesi, iletişimi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmasıdır.

2.3.2.1.1 Liderlik Kavramı ve Temel Unsurları

Yönetici, planlama, iş dağılımı, kontrol gibi geleneksel idari işlerden sorumludur. Lider ise, idari sorumluluklarının yanı sıra, çalışanları mükemmel olmaları yönünde etkileyen ve motive eden kişidir. Ancak bir lider, çalışanların davranışlarını etkileyerek, organizasyonlarda değişim yaratabilir. Liderlik kavramının gelişmediği

organizasyonlar, genel idari işlerin yürütülmesini tercih etmekte, ve değişim için baskı hissetmemektedir. (Jex, 2008, s. 305)

Kalite odaklı bir organizasyonda lider ilk olarak aşağıdaki konularla ilgili politikaları geliştirmelidir (Gitlow, 2001, s. 171):

- ❖ Misyon ve vizyon beyanlarının hazırlanması,
- ❖ Organizasyon değerleri ve inançlarının geliştirilmesi,
- ❖ Politikaları etkileyen organizasyon ve çevre faktörlerinin belirlenmesi (SWOT Analizi),
- ❖ Paydaşları etkileyen önemli organizasyon süreçlerinin tespit edilmesi,
- ❖ Organizasyonu ilgilendiren teknolojik gelişmelerin takip edilmesi,
- ❖ Stratejik amaçların oluşturulması,
- ❖ Birimler için, kalitenin geliştirilmesine yönelik planların hazırlanması

2.3.2.1.2 Liderin Bağımsız Denetim Kalitesindeki Rolü

Bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğü ve bağımsız denetim kalitesinin tanımı ne olursa olsun, kuruluşun stratejileri ve amaçları kuruluşteki liderlik kavramından hareket ederse, denetim kalitesine ulaşılır. Bağımsız denetim kalitesi, kolektif bir sorumluluk olmasına rağmen, en tepedeki kişiden başlamalı ve liderler güvenilir olmalıdır. Denetim Kalitesi Standartları ışığında, bağımsız denetim kuruluşundaki lider aşağıdaki görevleri üstlenmektedir (ICAEW, “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/>, s. 9, 04.08.2009):

i. Stratejilerin ve amaçların belirlenmesi: Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, kuruluşun itibarı ve başarısı için, bağımsız denetim kalitesinden ödün vermemelidirler. Kuruluş liderleri, kalite odaklı vizyon, strateji ve amaçları belirlemelidir. Belirlenen vizyon, organizasyonun motivasyonunu arttıracak ve kaliteye ulaşma sürecinde kılavuzluk edecektir. Başarılı vizyon, temel değerleri, organizasyon kültürünü, hedefleri, amaçları ve geleceğe yönelik bir bakış açısını kapsamalıdır. Hedefler açık olarak belirtmeli ve öncelikler konusunda, çalışanlar bilgilendirilmelidir. (Soin, 1999, s.226)

Bağımsız denetim kuruluşu liderleri tarafından, işe alım, ödüllendirme, çalışanların gelişimi, müşteri değerlendirme prosesleri ve bağımsız denetim ücretleri hakkında verilen kararlar, zaman içinde, kuruluşun kaliteye ulaşmasını etkileyecektir. Kuruluşun stratejileri ve amaçları, herkesin bir ortak hedef olan, bağımsız denetim kalitesi için çalışmasını sağlamalıdır. Değişen çevresel koşullar doğrultusunda, kuruluş stratejileri gözden geçirilmelidir. Kalite odaklı strateji ve amaçlara; seçilen alanlarda piyasa lideri olmak, kaliteyi arttırmaya yönelik süreçlere yatırım yapmak, kaliteli hizmet veren çalışanları ödüllendirmek gibi örnekler verilebilir.

ii. Ticari ve mesleki yaklaşımlardaki ortak noktanın bulunması: Bağımsız denetim özü itibariyle ticari bir faaliyettir. Bağımsız denetim kuruluşları kar ettikleri sürece ayakta kalırlar. Kar edebilmek için üç yol vardır. Birinci yol, denetim saatlerini veya denetim ücretlerini arttırarak gelirleri arttırmaktır. İkinci yol, maliyetleri azaltmaktır. Üçüncü yol ise hem gelirleri arttırmak hem maliyetleri azaltmaktır. Lider, kaliteden ödün vermek pahasına, karı arttırmamalıdır.

iii. Bağımsız denetim kuruluşunun kaliteli hizmet vermesinin sağlanması: SAS 240 no'lu standartta (revize edilmiş) belirtildiği gibi, kalite kontrol politikalarının uygulanmasından ve izlenmesinden, iki ayrı denetim ortağı sorumlu olmalıdır. Her iki lider de iletişim becerilerine sahip, ilkeli, saygın gören, insiyatif sahibi, tavsiye vermeye ve almaya hazır olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğüne göre, önemli kararların verilmesi, kalite standartlarının uygulanması, kuruluşun günlük risk yönetimi, teknik ve kalite izlemeleri gibi görevleri, farklı denetim ortağı veya bir ortak üstlenebilir. Farklı şehirlerde ofisleri olan bağımsız denetim kuruluşlarında, kalite ile ilgili görevleri, ilgili ofislerin sorumlu ortakları üstlenebilirler.

iv Bağımsız denetim kalitesi sürecini en tepeden başlatılması: Çalışanlardan beklenen bağımsız denetim kalitesi düzeyini belirlemek, çalışanlara bu misyonu anlatmak ve her fırsatta pekiştirmek, liderin görevidir. Her düzeydeki yöneticinin, bağımsız denetim kalitesi hakkında sergilediği tavır, organizasyonda kalite kavramının benimsenme düzeyi hakkında belirleyicidir. Örnek olarak, şirket içi eğitimlerde, mükemmellik, ekip çalışması, sorumluluk, konsültasyon, yenilikçilik ve dürüstlük kavramlarının öneminin

vurgulanması, verilebilir. Yönetim, çalışanlarla yılda en az bir defa görüşmeler yaparak, kalite uygulamalarının zayıf ve kuvvetli yönlerini tespit edebilir.

v. Kalitenin şirket içi iletişimlerde, sürekli vurgulanmasının sağlanması: Kalite ile ilgili mesajlar; liderin kalite hakkındaki görüşlerini, risk ve kalite hakkındaki politika ve prosedürleri, kaliteyi ölçme, ödüllendirme ve kalitesizliği cezalandırma yöntemlerini, kalite ile ilgili teorik bilgilerin yanı sıra, uygulamaya yönelik bilgileri de içermelidir. Bazı bağımsız denetim kuruluşlarında, kaliteyi arttırmak için yapılan şirket içi eğitimlere, çalışanlarla beraber katılmayan sorumlu ortakların imza yetkisi geri alınmaktadır.

2.3.2.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Kalite ile İlgili Etik Koşullar

Kuruluş, politika ve prosedürleri, kuruluş ve personelinin, ilgili etik kurallara uyumlu çalıştığına dair, makul güvence sağlayacak şekilde planlamalıdır. AICPA Mesleki İdare Kuralları, mesleki etik ile ilgili temel ilkeleri belirlerken aşağıdaki unsurları dahil etmektedir (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2028; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> s. 53, 10.04.2011):

- ❖ Sorumluluklar
- ❖ Kamu yararı
- ❖ Dürüstlük
- ❖ Tarafsızlık ve bağımsızlık
- ❖ Gerekli özen: Denetçiler muhtemel hileleri ve şüpheli durumların ortaya çıkma ihtimalini dikkatlice araştırmalıdır.
- ❖ Verilen hizmetlerin kapsamı ve içeriği

Bu politikalar ve prosedürler, bağımsız denetim kuruluşunun, aşağıdaki uygulamalarına, imkan tanınmalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2029; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> s. 43-44, 10.04.2011):

- i. Bağımsızlık koşulları, personeline ve bu koşullara tabi diğerlerine anlatılmalıdır.
- ii. Bağımsızlığı tehlikeye atacak durumlar ve ilişkiler tespit edilip, değerlendirilmelidir. Bu tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin uygulanmasına, eğer etkili önlemler uygulanamıyorsa, denetim kuruluşu, sözleşmeden çekilmelidir.
- iii. Denetim ortağının, bağımsızlık koşulları üzerindeki genel etkisini değerlendirmesine olanak sağlayacak, hizmetlerin kapsamı da dahil olmak üzere, müşteri denetimleri ile ilgili bilgi, dikkate alınmalıdır.
- iv. Personel, bağımsızlığa yönelik tehditler yaratan, şartları ve ilişkileri, uygun önlemin alınabilmesi için, derhal, denetim ortağına bildirmelidir.
- v. İlgili bilginin, uygun personelde toplanması ve anlatılması gerekmektedir ve böylece:
 - Kuruluş, denetim ortağı ve kuruluşun diğer personeli, kolaylıkla, bağımsızlık koşullarını yerine getirip, getiremediklerini belirleyebilmektedirler;
 - Kuruluş, bağımsızlık ile ilgili bilgiyi toplayıp, güncelleyebilmektedir; ve
 - Kuruluş ve denetim ortağı, bağımsızlığa yönelik, tespit edilen tehditler ile ilgili uygun önlemi alabilirler.

Kuruluş, politikalarını ve prosedürlerini tasarlarken, bağımsızlık koşullarının ihlalinden, haberdar olunması, ve durumu çözmek için uygun önlemlerin alınması hususunda makul güvence verecek şekilde hazırlamalıdır.

2.3.2.2.1 Denetçinin Bağımsızlığı

Bağımsız denetim ve muhasebeyle ilgili yasal düzenlemelerde, esnekliğin bulunduğu standartlarda, fikir ayrılıkları çok fazla olmakta ve denetçinin bağımsızlığı tehlikeye düşmektedir. Denetçinin bağımsızlığını güçlendiren faktörler, denetçiler için sınırsız sorumluluk, standartların uygulanması konusunda taviz vermemek, şirketlerin ve denetçilerin etkili disiplini, yöneticilerle yapılan sözleşmelerin ve ücretlendirmelerin kontrolü, denetim komitesinin kurulmasıdır. (Beattie vd., 1999, s. 75)

Denetçinin bağımsızlığını teşvik etmeye yönelik alternatif yasal düzenlemeler hazırlanabilir. Aşağıda, bu alternatiflerden 4 tanesi değerlendirilmektedir (Plaats, 2000, s. 634):

i. Bağımsız denetim hizmetinin devlet tarafından sağlanması: Dinamik ve karmaşık ticari çevreler, disiplinlerarası bağımsız denetim yaklaşımları ve yeni uygulamaların derhal bağımsız denetim hizmetine adapte edilmesini gerektirmektedir. Piyasa koşullarında çalışan bir sistem, kamuya bağlı çalışan bir sisteme göre daha hızlı hareket etmek zorunda kalacak, bu durum da bağımsız denetimin etkililiğini arttıracaktır. Bağımsız denetim hizmetinin devlet tarafından verilmesi bağımsızlık sorununu çözerken, bağımsız denetimin ne kadar kaliteli yapılacağı hususunda tartışmalar bulunmaktadır.

ii. Bağımsız denetim dışı hizmetlere sıkı yasaklar getirilmesi: Bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim yaptıkları şirketlere verdikleri denetim dışı hizmetlerin tamamen yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı ile ilgili problemlerin büyük bir kısmını çözmektedir. Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması, denetim maliyetleri ve ölçek ekonomilerini olumsuz olarak etkilemesine karşın, şirketler bu durumdan fazla etkilenmeyecektir. Bu konudaki tartışmalar, bağımsızlığı olumsuz olarak etkilemeyecek hizmetler konusundadır. Bağımsız denetim kuruluşları, uzun vadede bu hizmetleri vermeye başlayarak düzenlemeleri ihlal edeceklerdir. İhlallerde bulunmayan bağımsız denetim kuruluşları da, danışmanlık şirketleri ile gizli ilişkiler kuracaklardır. Bu durum da, yine yatırımcıların güvenini sarsacaktır. Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması ile,

şirket paydaşlarından sadece yatırımcıların menfaatleri korunmakta, diğer paydaşların ise, bu durumdan zararlı çıkma ihtimali yüksek görünmektedir.

iii. Denetçinin bağımsızlığına yönelik dengeli düzenlemeler: Bu seçenekte, düzenleyici kurum, bağımsız denetim kalitesini etkileyen bütün hususları incelemektedir. Denetçinin bağımsızlığını ciddi derecede olumsuz etkileyen konular hakkında düzenlemeler yapılmaktadır. Daha dengeli düzenlemelerin, ihlal edilme riski daha düşük olacağından, sermaye piyasalarına olan güven de sarsılmayacaktır. Denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik en optimal çözüm bu alternatifte yer almaktadır.

iv. Laissez-faire, laissez-passer: Fransızca bir ekonomi deyişi olan “Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler.”, piyasa ekonomisinde, hiç bir düzenlemeye gerek olmadığını savunmaktadır. “i” seçeneğinde yer alan, bağımsız denetim hizmetlerinin devlet tarafından sağlanmasına yönelik çözümün tam tersidir. Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili hiç bir düzenleme yapılmasının gerek olmadığını, vekalet teorisine göre, hissedarların, denetçilerin, yöneticileri kontrol etmesini sağlayacağını savunmaktadır. Sermaye piyasalarının etkin çalışacağına dair kesin güvence vermeyen bu çözüm, sermaye piyasalarının globalleşmesine de engel olacaktır. Çünkü uzun vadede her piyasa, farklı düzenlemeler getirecek, ve bütün düzenlemeler karmakarışık bir yapıya bürünecektir.

Bazı araştırmacılar, uzun süreli denetçi-denetlenen ilişkisinin, denetçinin bağımsızlığını zayıflattığını savunmaktadır. Aşağıda denetçinin bağımsızlığını olumsuz olarak etkileyen faktörler yer almaktadır (Beattie vd., 1999, s. 84):

- ❖ Denetim ortağının bütün gelirinin denetlediği belirli bir müşteriden gelmesi;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşunun gelirlerinin %10’dan fazlasının bir müşteriden gelmesi;
- ❖ Denetim ortağının, önemli bir müşteriyi kaybederek, prestij kaybına uğramak istememesi;
- ❖ Bağımsız denetim ofisinin gelirlerinin %10’dan fazlasının bir müşteriden gelmesi;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğü. Yerel, küçük bir kuruluş olması;

- ❖ Müşterinin, bağımsız denetim kuruluşunun genel portföyü için önemi;
- ❖ Denetim ortağının, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemlerine uymaması;
- ❖ Denetim dışı hizmet gelirlerinin, denetim gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturması;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşları arasındaki rekabet;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşunun bütçe kaygıları;
- ❖ Genel olarak ekonomik kaygılar bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığını tehlikeye düşürmektedir.

2.3.2.2.2 Artan Rekabet Koşulları ve Bağımsız Denetim Kalitesi

Bağımsız denetim piyasasında rekabet arttıkça, bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilerini kaybetmek istememesinden dolayı, bağımsız denetim kalitesinin düştüğü saptanmıştır. Bir taraftan da artan rekabet, bağımsız denetim ücretlerini düşürmektedir. Denetçi, müşterinin hilelerini raporlamanın maliyeti ile bu hileleri raporlamamadan doğacak dava masraflarını karşılaştırır. Denetçi, hileyi raporlamanın (yüksek kaliteli bağımsız denetim) maliyeti, hileyi raporlamamanın (düşük kaliteli bağımsız denetim) maliyetinden düşük ise, doğruyu söyler. Denetçi hile yapan müşteri hakkında gerçekleri söylediği zaman, müşteriden, mevcut ve gelecekte elde edeceği gelirleri ile, gerçeğin söylenmesini istemeyen diğer müşterilerin gelirlerini kaybedecektir. Artan rekabet, gelirleri düşürdüğü için, bir müşteri hakkında gerçeği söylemenin maliyeti de düşecektir. Ancak, artan rekabet, aynı zamanda, müşterilere bağımsız denetim kuruluşunu kolayca değiştirme imkanı tanıdığı için, gerçeği söylemenin maliyeti yine artacaktır. (Kallapur, 2009, s 2-3)

Amerika Birleşik Devletlerindeki Analitik Denetim verileri kullanılarak, 2000-2005 yılları arasındaki, 12216 gözlemden oluşan örneklem üzerinde yapılan çalışmada, artan rekabetin bağımsız denetim kalitesinin düşürdüğü yönünde bulgular vardır. 2003 yılında Myers ve Myers ile Ömer'in yaptığı çalışmada, ölçek olarak büyük kuruluşlar, bağımsız denetim işinden daha çok kazanan kuruluşlar ve müşteri ilişkileri uzun süren kuruluşlarda bağımsız denetim kalitesinin yüksek olduğu bulunmuştur. 2000 yılında Mc Nichols, düşük pazar payı olan, büyümek isteyen, ve gelirlerinde büyük değişimler

yaşanan bağımsız denetim kuruluşlarında düşük bağımsız denetim kalitesi olduğu bulunmuştur. Hem büyük ölçekli hem de küçük ölçekli bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim kalitesi düzeyi, artan rekabetten olumsuz olarak etkilenmektedir. (Kallapur, 2009, s.16-18)

2.3.2.3 Bağımsız Denetim Kuruluşu Tarafından Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi

Kuruluş, müşteri kabulü ve müşteriyle olan ilişkinin devamı ve müşteriye özel sözleşmeler ile ilgili, yeni ilişkiler ve sözleşmeler üstlenmek veya mevcut olanları devam ettirmek hususlarında, makul güvence sağlayacak politika ve prosedürleri, eğer aşağıdaki hususları sağlıyorsa, oluşturulmalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2030; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.44)

- i. Kuruluşun, müşterinin ortaklarının kimliği ve ticari itibarı, kilit mevkideki yöneticileri, ilgili taraflar, kurumsal yönetimden sorumlu olanlar, ve özel mesleki hizmet sunumuyla ilgili riskler de dahil olmak üzere, müşterinin dürüstlüğüne dikkate alması;
- ii. Kuruluşun sözleşme hükümlerini yerine getirmeye yetkisinin, kapasitesinin ve kaynaklarının olması; ve
- iii. Yasal ve etik koşullara uyması.

Müşteri kabulü veya müşteriyle olan sözleşmenin devamı konusundaki karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2031-2032; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.56):

- ❖ Kuruluş personelinin ilgili sektör veya konular hakkındaki bilgisi, veya gerekli bilgiye etkili şekilde ulaşma kabiliyeti;
- ❖ Kuruluş personelinin ilgili düzenleyici veya raporlama koşulları ile ilgili tecrübesi, veya gerekli yetkinliği kazanma becerisi;
- ❖ Kuruluşun, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olması;

- ❖ Gerekli hallerde, uzmanların mevcut olması;
- ❖ Uygulanabilir şartlarda, denetim kalite kontrolünün gözden geçirmesini yapacak, kriter ve uygun koşullara sahip kişilerin olması; ve
- ❖ Raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun sözleşme işini tamamlayabilmesi;
- ❖ Kuruluş eğer, önceden mevcut olsaydı, sözleşmeyi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, sözleşmeden veya hem sözleşmeden, hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini göz önünde bulundurmalıdır.

2.3.2.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşu için Müşteri Kavramı ve Müşteri Kabulü

Denetim kuruluşları iki yöntemle müşteri ilişkilerini yönetirler. Müşteri portföyünü, kaliteli hizmet verebilecekleri şirketlerden oluştururlar veya; müşteri ile olan ilişkilerini, hizmet kalitesi ve uygun getiri faktörlerini dengeleyerek günlük olarak yönetmektedirler. Bağımsız denetimin geniş paydaş kitlesi içinde, en önemli sorumluluğu, ana paydaş olan hisse senedi sahiplerine karşıdır. Günlük işlemlerde, bağımsız denetim ortağı ve yanında çalışanlar, yönetim kurulu üyeleri ile orta ve üst yöneticiler ile, muhatap olurlar. Şahıs işletmelerinde ise, şirketin sahibi ve yöneticisi aynı kişi olduğu için, böyle bir ayırım yoktur. (ICAEW, “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route>, s. 26, 04.08.2009)

Denetçiler müşteri kelimesini kullanırken, aslında müşteri şirketin, üst düzey yöneticilerinden bahsetmektedirler. Bağımsız denetçiler, şirket ile olan ilişkilerinde, hissedarlara karşı olan mutlak sorumluluklarını unutmamalıdır. Etkili müşteri yönetimi, denetçinin, yönetici olan veya olmayan yönetim kurulu üyeleri ile, bağımsız mesleki yargıyı içeren bağımsız denetim raporunu, hissedarlara hazırlayacak şekilde olmalıdır. Denetçi, şirketin işlerinin kapsamını anlayacak kadar, yöneticilere yakın, ancak kendine sunulan bilgi ve kanıtların doğruluğunu sorgulayacak ve tarafsızlığını koruyacak kadar da mesafeli olmalıdır. (Cosserrat, 2009, s. 53)

Denetçi, açık ve dürüst ilişkiler kurabileceği, karşılıklı güven ve saygının olduğu müşterileri kabul etmelidir. FRC tarafından 2006 yılında yayınlanan Kurumsal Yönetim Koduna göre, yöneticiler yıllık raporlarında hesapların hazırlanmasında kendilerinin ve bağımsız denetçinin sorumluluklarını belirtmelidirler. Yöneticiler, şirketin muhasebe kayıtlarının kurallara uygun olarak tutulmasından sorumludurlar. İyi şirket yönetimi,

şirketle ilgili gelişmelerden denetçiyi haberdar etmeli, ayrıca denetçinin hak ettiği ücreti de vermeye hazır olmalıdır. Müşteri şirketler de teknik olarak yeterli, yetenekli, tecrübeli ve şirketin işleri hakkında bilgi sahibi ve nitelikli çalışanları olan bağımsız denetim kuruluşlarına ihtiyaç duymaktadırlar. (Porter, 2009, s. 169-170, 195)

Bağımsız denetim kuruluşunun, yanlış yargıya ulaşma riskini düşürmek için en etkili yöntem, doğru müşterileri kabul etmek ve doğru müşterilerle olan ilişkilerini devam ettirmektir. Bazı kuruluşlar, müşteri kabulü ve devamı için skor yöntemleri geliştirmişlerdir. Ancak bu yöntemler de bir veya bir kaç denetim ortağının subjektif yargısını içermektedir. Bu konuda şu hususlar ele alınmalıdır (ICAEW, “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/>, s.28, 04.08.2009):

i. Bağımsız denetim kuruluşunun kaynakları ve tecrübesi: Kuruluşlar, müşteriye hizmet verirken, kaynaklarını, yeteneklerini ve tecrübelerini değerlendirmelidirler. Bu hususlara örnek olarak, bağımsız denetim kuruluşunun uzmanlık alanına giren sektörler, coğrafik konum, ilgili şirkete uygun denetim ortağının ve denetim ekibinin görevlendirilmesi, verilebilir. Küçük denetim kuruluşları, özel uzmanlık gerektiren şirket denetimlerinde daha büyük riske maruz kalırlar.

ii. Denetim kuruluşunun bağımsızlığı ve tarafsızlığı: Çıkar çatışmaları hem küçük, hem de büyük bağımsız denetim kuruluşlarının karşılaşabileceği problemler arasında yer almaktadır. Muhtemel çatışmalar, müşterinin kabulünden önce değerlendirilmelidir. Potansiyel müşteri hakkında, ilişkileri, müşterinin içinde bulunduğu rekabet koşulları, bağımsızlık konularını kapsayan ön denetim listesi hazırlanmalıdır. Bütün bağımsız denetim kuruluşları bağımsızlık ve kazanç amaçlarını iyi dengelemelidirler.

iii. Yönetim: Bağımsız denetim kuruluşu için, temel risk, müşteri şirket yönetiminin dürüstlüğü ve doğruluğudur. Müşterinin borçlarının vade yapısı, yönetimdeki kişi, müşterinin işinin yapısı ve tarihçesi, sektörün yaşam evresi, gelirler, yönetim ve kontrolün kalitesi, yönetimin planları, değerlendirilmesi gereken riskler arasındadır. Üçüncü kişiler arasında yapılacak sermaye hareketleri, riski arttırmaktadır. Bu tür işlemlerde, yönetimin kısa zamanda getiri hırsı olması muhtemeldir, bu da, yönetimi

muhasebe hilelerine başvurmayaya yönlendirebilir. Bütün kuruluşlar, yeni müşteri kabulü esnasında, risk değerlendirme süreçlerini kayıt altına almalıdırlar.

2.3.2.3.2 Bağımsız Denetim Kuruluşu için Müşteri Riski

Denetim ortağı, daha kabul edilebilir hale gelmesi için yüksek riskli müşterilerinden hangilerine, daha çok çaba ve zaman harçayacağına karar vermelidir. Bu tür müşteriler hakkında, kaliteli bağımsız denetim yapılamayacağı yargısına varıldığında, bağımsız denetim kuruluşu, riski düşürmek için ne tür önlemler alınacağını, belirlemelidir. Bu önlemler arasında, denetim ortağını veya denetim ekibini değiştirmek, hatta bağımsız denetimden çekilmek sayılabilir. Denetçilerin, temel görevi, sorumluluklarını yerine getirmeleri olduğundan, bağımsız denetimden çekilmek çok tercih edilen bir seçenek değildir.

Müşteri risk değerlendirme süreçleri, müşterinin, bağımsız denetim kuruluşu için kabul edilebilirlik düzeyini belirlemektedir. Mahkeme kayıtları, basındaki olumsuz haberler, son yıllardaki finansal tablolar, şartlı denetim raporları, sık yapılan denetçi değişiklikleri, müşterinin yüksek risk taşıdığına ilişkin göstergelerdir. Ancak bu göstergeler de tam olarak yöneticilerin, denetçilerle olan ilişkileri hakkında, bilgilendirici değildir. Şirketin gerçek durumu, ancak, bağımsız denetim ilişkisi resmen başladığında ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, denetçiler, müşterilerinin risklerini, kabul sürecinden sonra da değerlendirmeye devam etmelidirler. Bu değerlendirme için en uygun zaman, yıllık bağımsız denetimin tamamlanmasından hemen sonradır.

Bütün bağımsız denetim kuruluşları, yüksek risk grubundaki müşterilerinin bağımsız denetim kalitesini düşürebilecek riskleri iyi tanımlamalıdırlar. Yüksek riskli şirketlerin bağımsız denetimi, daha tecrübeli denetçileri gerektirecektir. Özelliği olan riskler tanımlanmalı ve gerekli denetim gayreti ve uzmanlar, bu risklere yönlendirilmelidir. Şirketin belli bir kısmının veya tamamının satılmaya çalışılması gibi durumlarda yaygın risk söz konusudur. Yaygın risklerin yönetimi daha zordur. Çünkü bu durumda, şirket gelirleri, ve varlıkları olduğundan yüksek, giderleri ve yükümlülükleri olduğundan az göstermek isteyecektir. Eğer yönetimle iyi ilişkiler kurulabiliyorsa, bu hususlar yönetime anlatılmalıdır. (Millichamp, 2008, s. 192-193)

2.3.2.3.3 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Müşteri İlişkileri Yönetimi

Müşterilerin yönetimi, müşteri risklerinin belirlenmesi ve etkin olarak yönetilmesidir. Müşterilerin iyi yönetilememesi, bağımsız denetim kuruluşunun itibarını zedeleyebilir, hatta denetim kuruluşunu yok edebilir.

Denetçiler ve çalışanlar, bağımsız denetim kalitesine ulaşmak için, şirketin işleri ve denetim riskleri hakkında kapsamlı bilgiye sahip olmalıdırlar. Bunun için de müşteri şirketin yönetimi ve denetim komitesi ile iyi ilişkiler kurmalıdırlar. Müşteriler ve müşteri ilişkileri olumlu ya da olumsuz olarak değişebilirler. Genellikle bu değişim, şirketteki yönetimin değişmesinden veya dış etkenlerden kaynaklanmaktadır. Düzenli, yıllık toplantılar, bilginin çift yönlü paylaşımı açısından önemlidir. İyi yöneticiler, denetçilerle, değişen finansal raporlama koşulları, bağımsız denetim uygulamaları, işgal konusu ve iş kolu hakkında sürekli bilgi paylaşımında bulunurlar. Denetçi yöneticilerden edindiği bilgileri, bağımsız denetimin planlanmasında ve risklerin değerlendirilmesinde kullanır. (Millichamp, 2008, s. 12-15)

Bağımsız denetim kalitesi ve finans direktörü arasındaki ilişki, bağımsız denetim kalitesinin belirleyici unsurlarındandır. Denetim ortağının, doğru yargılara ulaşabilmek için teknik olarak yeterli olması ve finans yöneticisi, denetim komitesi ve şirketin diğer yöneticileri ile iyi ilişkilere sahip olması gerekmektedir. İyi ilişkilerin olması için, denetçinin fikirlerine saygı duyulması, yönetim ve denetim ortağının uyumlu çalışması ve denetçinin görevinin de sorgulamak olduğu gerçeği kabul edilmelidir. İlişkilerin iyi yürütülmesi için, planlanması, üzerinde çalışılması ve izlenmesi gerekmektedir (ICAEW, “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/>, s. 33-35, 04.08.2009).

Bağımsız denetçilerin, iç denetçiler ile olan ilişkilerini iyi yönetmeleri çok önemlidir. Kurumsal yönetimde, iç ve dış denetçilerin, hayati önemi vardır. İç denetim, müşteri yönetiminde, bağımsız denetçilere pek çok konuda güvence vermektedir. İç denetçilerin yaptıkları kontrol testleri, bağımsız denetçinin denetim sürecinin içeriğini, zamanlamasını ve boyutlarını etkileyecektir. İç ve dış denetçiler, verimli çalışabilmek için, stratejik planlamada ve uygulamada, iyi ilişkiler kurmalıdırlar (Cosserat, 2009, s. 55).

Bağımsız denetim kuruluşları, müşteri ilişkileri ve müşteriye sunulan hizmetlerin kalitesini düzenli olarak değerlendirmelidirler. Bu değerlendirme, yapılan işin bütün yönlerini kapsamaludur. Bağımsız denetim kuruluşları, yöneticiler, iç denetçiler, denetim komitesi ve diğer yönetimde olmayan yönetim kurulu üyeleri ile olan ilişkilerini, yapılan işin verimliliğini, müşteriye sağlanan diğer hizmetlerin bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığına olan etkilerini incelemelidirler.

İngilere’de, 1995 yılında, yaklaşık 200 önde gelen şirket üzerinde, bağımsız denetim kuruluşu tercihlerini etkileyen faktörleri içeren bir anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada, kuruluşların bağımsız denetim şirketlerini değiştirmelerine neden olan faktörler ve eğer sık aralıklarla değiştirmiyorlarsa, bunun da nedenleri araştırılmıştır. Denetçi tercihi, müşteri şirketin özellikleri, potansiyel denetçilerin özellikleri ve bağımsız denetim çevresinin özellikleri olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Yapılan çalışmada, toplam 29 faktöre yönelik yapılan faktör analizi ve önem derecesine göre şirketlerin denetçi tercihlerinde, belirlenen faktörler önem sırasına göre şöyledir (Beattie vd., 1995, s.232-233):

1. Bağımsız denetim kuruluşunun dürüstlüğü,
2. Bağımsız denetim kuruluşunun teknik yeterliliği,
3. Denetlenen şirketin, denetim ortağı ile çalışma kalitesi,
4. Bağımsız denetim kuruluşunun itibarı,
5. Denetim ortağının teknik yeterliliği,
6. Denetim hizmeti performansı,
7. Denetim ortağının etik standartları,
8. Denetim ekibinin teknik yeterliliği,
9. Denetlenen şirketin, denetim ekibiyle çalışma kalitesi,
10. Bağımsız denetim kalitesi,
11. Bağımsız denetim kuruluşunun muhasebe ilkeleri hakkında gönüllü olarak tavsiyelerde bulunması,
12. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından yöneticilere verilen tavsiyelerin kalitesi,
13. Verilen bağımsız denetim hizmetlere ek olarak, vergi hizmetlerinin de verilmesi,
14. Bağımsız denetim kuruluşunun, şirketin önemli hissedarları tarafından kabul görmesi.

Aynı araştırmada, bağımsız denetim kuruluşunun Dört Büyüklerden biri olma faktörü, 20. sırada, bağımsız denetim ücretinin düşük olması 22. sıradadır. Şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarını değiştirme faktörlerinden, toplam 26 faktör arasından en önemli 13'ü şöyledir (Beattie vd., 1995 s.235):

1. Bağımsız denetim ücreti
2. Bağımsız denetim kalitesi hakkında tatminsizlik, (örnek olarak denetçinin problemleri bulmadaki yeteneksizliği)
3. Şirketin üst yönetimindeki değişiklik,
4. Şirketin büyümesi ve bağımsız denetim kuruluşundan teknik beklentilerin artması,
5. Denetim ekibinde çalışanların çok sık değişmesi,
6. Başka bir şirketle birleşme veya satın alınma,
7. İlave denetim hizmetlerine ihtiyaç duyma,
8. Bağımsız denetim kuruluşunun birleşmesi,
9. Denetim ekibinde deneyimsiz çalışanların kullanılması,
10. En büyük Dört Bağımsız Denetim Kuruluşundan birine ihtiyaç duyulması,
11. Denetim ortağı veya denetim ekibi çalışanları ile kişilik çatışması,
12. Denetim ortağının değişmesi,
13. Denetim ekibindeki çalışanlarla olan iş ilişkilerinin kalitesizliği.

Bağımsız denetimin kalitesiz yapılması, bağımsız denetim kuruluşunun müşterisini kaybetmesine yol açmaktadır. Bağımsız denetim ücreti ise müşterilerin, bağımsız denetim kuruluşlarını değiştirmelerindeki en önemli etkidir. Bağımsız denetim kuruluşlarının, mevcut müşteri ile olan ilişkilerinin devamı konusundaki kararları için en iyi zamanlama, bir yıllık sözleşmenin dolduğu dönemdir.

2.3.2.3.4 Bağımsız Denetim Kalitesi için Kabul Edilebilir Ücret

Bağımsız denetçilerin, işlerini başarılı bir şekilde yerine getirmelerinin yanı sıra, kamuya hizmet amaçları ve tarafsız tutumları, onların primli ücret almalarını gerektirmektedir. Profesyonel koşullarda, standart bir bağımsız denetim ücretinden bahsedilemez. Bağımsız denetim kuruluşları, çalışanların nitelikleri, kazandırılan değer, bağımsız denetimin etkililiğinin yanısıra, şirketin işlerinin yapısı, karmaşıklığı ve içeriğine göre farklı bağımsız denetim ücretleri belirlemede serbesttirler.

Bağımsız denetim kuruluşları, daha uygun fiyat verebilmek için, bağımsız denetimin gerektirdiği özen ve kaliteden, ödün vermemelidirler. Kuruluşlar, yasal, düzenleyici koşulların ve mesleki itibarın gerektirdiği bütün koşulları yerine getirmelidirler. Daha büyük risklere katlanan bağımsız denetim kuruluşları, daha çok emek harcayacakları için, daha yüksek ücretler talep etmelidirler. Şirket yöneticileri, daima, düşük bağımsız denetim ücretleri ödemek isteyeceklerdir. Potansiyel bir müşteri, standart bir denetim sürecinin gerektirdiği ücreti ödemek istemiyorsa, sözkonusu müşteri hakkında dikkatli olunmalıdır. (ICAEW, “Audit Quality”, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/>, s. 30, 04.08.2009)

Denetçilerin değiştirilme nedenlerinin başında ücretler yer almaktadır. Ücretleri, kıdemli denetim ekibi üyeleri ile olan ilişkiler ve şirketin büyüklüğü takip etmektedir. Şirketler büyüdükçe, artan ihtiyaçlarını daha büyük bağımsız denetim kuruluşları ile karşılama yoluna gitmektedir. 1980’lerden sonra, bağımsız denetim piyasasında yaşanan arz fazlası nedeniyle, pek çok bağımsız denetim kuruluşu kapanmıştır. Kalan kuruluşlar da, kapanmamak için, ücret düşürme yöntemine başvurmuşlardır. Denetlenen şirketler ise artan pazarlık güçlerini kullanarak mevcut denetçilerine bağımsız denetim görüşünü değiştirme yönünde baskı yapmaya başlamışlardır. Hatta şirketler, istedikleri bağımsız denetim görüşünü verebilecek, bağımsız denetim kuruluşları aramaya başlamışlardır. Sonuç olarak bağımsız denetim piyasasını etkileyen, birbiri ile etkileşim içerisinde olan üç boyut bulunmaktadır. Bunlar; bağımsız denetim ücreti, denetçi-müşteri uyumu ve bağımsız denetim kalitesidir. (Beattie vd., 1998, S.3-5)

2.3.2.3.5 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Üst Yönetimin Tutumu

Bağımsız denetim kuruluşunun liderleri, müşteri şirketin yöneticilerine verdikleri mesajların, tutarlı ve zamanında olmasına dikkat etmelidirler. Daha önce yanlış olarak kabul edilen bir muhasebe uygulamasının, bir sonraki yıl doğru olarak kabul edilmesi veya tam tersi durumlarda, şirket yöneticileri tarafından dirençle karşılaşılabacaktır. Müşeri ilişkilerinin yönetiminde, denetim ortağının en baştan itibaren uygulamaya başlayarak, bağımsız denetim sözleşmesi süresince uygulamaya devam etmesi gereken üç husus bulunmaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/s.32,04.08.2009):

- ❖ Beklentilerin ve sorumlulukların, denetçiler ve yöneticiler arasında belirlendiği, yazılı bir bağımsız denetim sözleşmesi oluşturulmalıdır. Tarafların, sorumluluklar, kapsam ve ücret konularında bir sürprizle karşılaşmamaları için, sözleşme koşulları, şirket yöneticileri ve denetim komitesi ile, denetim başlamadan önce tartışmaları gerekmektedir. Denetçiler, şirket yöneticilerinin, kapsam ve koşullarda yapacağı değişikliklere karşı dikkatli olmalıdırlar.
- ❖ Denetim ortağının, bütün kanıtları inceledikten sonra, tarafsız ve bağımsız olarak dürüst ve mesleki yargısını, şirket yönetimine rağmen, açıklaması sağlanmalıdır. Bu duruş, denetim ortağının kötü haberleri vermesini kolaylaştırır.
- ❖ Denetim komitesi ve şirket yönetimi ile iletişim kurarak, ileride krize yol açabilecek hususlar hakkında önceden bilgi verilmelidir. Şirket yönetimleri, dengeli bir yargıya ulaşmak için yapılması gerekenler için yeterli süreye sahip olursa, genellikle, kötü haberlerle başedebilirler.

SAS 610 “Kurumsal yönetimden sorumlu olanlara raporlama” standardı gereğince, bağımsız denetim kuruluşları, kurumsal yönetimden sorumlu olan yetkililere, bağımsız denetim sırasında tespit edilen, şirketin zayıf yönleri ve problemler hakkında bilgi vermelidirler. Bu bilgilendirme, küçük şirketlere yönelik ise, bir toplantıda gayri resmi olarak olarak yapılabilir. Daha büyük şirketlerde, farklı yönetim grupları ve denetim

komitesi ile, birden fazla, bilgilendirme toplantısı yapılır. Önem arz eden konular, resmi olarak raporlanır.

Denetçi, sorunlara, zamanında, yöneticilerin ve denetim komitesinin dikkatini çekmeli ve olabilecek bir krizden önce, şirketin gerekli tedbirleri almasını sağlamalıdır. Bağımsız denetim raporu çok önemlidir ve bağımsız denetimin en sonunda hazırlanmamalıdır. Bağımsız denetim raporunda yer alabilecek muhtemel bir olumsuzluk veya belirsizlik konusunda, şirket yöneticileri zamanında uyarılmalıdır. Eğer şirket yöneticileri erken uyarılırlarsa, gerekli düzeltme gerçekleştirilir ve olumsuz bir rapor yayınlanmasının önüne geçilmiş olur.

Olumsuz denetim görüşleri, ilk fırsatta yönetim ve denetim komitesi ile paylaşılmalıdır. Denetçiler, olumsuzlukların, kesin nedenlerini ve sonuçlarını açıkça anlatmalıdırlar. Yöneticiler, genellikle, olumsuzluklara direnç göstermektedirler. Bu durumda, denetçi, bu yargıya sadece mecbur kaldığı için ulaştığını vurgulamalıdır.

2.3.2.3.6 Denetim Komiteleri

Pek çok şirketin kararlarının, tüm sorumluluğunun, yönetim kurulu üyelerinde olması, kurumsal yönetim anlayışında bazı gelişmeleri de beraberinde getirmiştir. Yönetici olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşan denetim komitesinin, hissedarlar adına izleme rolünü üstlendiği için, organizasyon içindeki yeri önem kazanmıştır. Denetlenen şirket ile kuruluş arasındaki en önemli iletişim kanallarından biri, denetim komitesidir. (ICAEW, Fundamentals – Auditor Reporting, <http://www.icaew.com>, s.16, 18.11.2009) İngiltere’de Cadbury Komitesi 1992 yılında, Best Practice Kodu ile halka açık şirketlerde, yönetici olmayan bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşturulacak denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk, Londra Menkul Kıymetler borsası tarafından, halka açık şirketlere zorunluluk olarak getirilmiştir. (Beattie vd., 1999, s 70)

FRC tarafından 2006 yılında yayınlanan Kurumsal Yönetim Koduna göre, yönetim kurulu en az üç kişiden oluşan denetim komitesini oluşturmalıdır. Küçük şirketlerde, denetim komitesi iki kişiden de oluşabilir. Bu üyelerden en az birinin finansal tecrübesi olmalıdır. Denetim komitesinin rolü, ve yetkisi yazılı olarak tanımlanmalıdır. Yıllık

raporda, denetim komitesinin sorumlulukları ve yaptığı işin tanımlandığı ayrı bir bölüm hazırlanmalıdır. (Porter, 2009, s. 191-192)

Denetim komitesinin sorumlulukları ana hatlarıyla şöyledir (Cosserrat, 2009, s. 54):

- ❖ İç denetim aktivitelerini izlemek ve verimliliğini değerlendirmek.
- ❖ Yönetim kuruluna, bağımsız denetçilerle yapılacak sözleşmeler ve bağımsız denetim ücreti hakkında tavsiyelerde bulunmak, istifa ve görevden almalar ile ilgili soruları yanıtlamak;
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşu ile, bağımsız denetimin kapsamını, yapısını ve bağımsız denetim sırasında ortaya çıkabilecek sorunları tartışmak;
- ❖ Bağımsız denetçilerle, yılda en az bir defa, yönetici konumunda olan yönetim kurulu üyelerinin katılmadığı toplantılar yapıp, ihtilafli konuların hepsinin çözülmesini sağlamak;
- ❖ Yönetim kuruluna, denetçilerle yapılacak, denetim dışı sözleşmeler ile ilgili, denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atmayacak şekilde tavsiyelere bulunmak.

Denetim komitesi, hissedarların uzun vadeli çıkarlarını göz önünde bulundurarak, finansal tablolardaki bilgilerin doğru olmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla, denetçiler ve denetim komitesinin amaçları örtüşmektedir. Denetim ortağının, denetim komitesi başkanı ve diğer yönetici olmayan yönetim kurulu üyeleri ile iyi ilişkiler kurması, bağımsız denetimle ilgili konularda, tarafların görüşleri hakkında bilgi sahibi olması için, önemlidir.

2.3.2.4 Bağımsız Denetim Kuruluşunda İnsan Kaynakları

Denetim kuruluşu politikalarını ve prosedürlerini oluştururken, gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı, uygun sayıda personelin sağlanması konusunda makul düzeyde güvence verilmesini, şu sebeplerden dolayı sağlamalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2032; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.45,58):

- i. Denetim işinin, mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak yapılması, ve

ii. Denetim kuruluşunun duruma uygun rapor hazırlamasına imkan vermesi.

Bu politikalar ve prosedürler aşağıdaki konuları kapsamalıdır:

- ❖ İşe alım,
- ❖ Gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi;
- ❖ Denetimlerde görev alacak personelin görevlendirilmesi, eğer uygulanabilirse;
- ❖ Mesleki gelişim; ve
- ❖ Performans değerlendirmesi, ücretlendirme, ve maaş artışı.

Ancak, tanınan mesleki bir düzenleyici kuruma üye olan ve bu kurumun gerektirdiği mesleki yeterlilikleri sağlan kişiler denetçi olarak çalışabilirler. Bu kişilerin çalıştığı bağımsız denetim kuruluşlarının ilgili mesleki kuruluşa üye olması da yeterlidir.

Yeterlilikler ve yetkinlik; çeşitli yöntemler aracılığıyla geliştirilir; Örnek olarak (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2032; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.58):

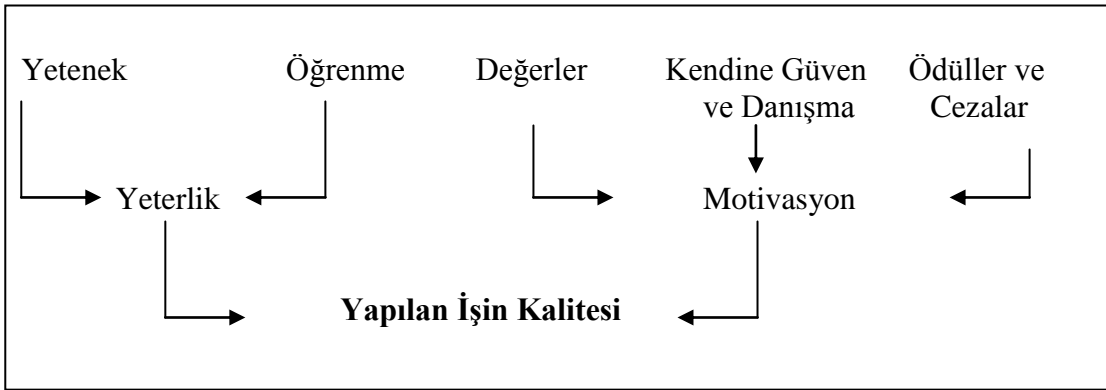
- ❖ Mesleki eğitim
- ❖ Staj dahil, sürekli mesleki gelişim
- ❖ İş tecrübesi
- ❖ Daha deneyimli çalışanların, denetim ekibinin diğer üyelerine danışmanlık yapması.

Son yıllardaki piyasa koşulları, her büyüklükteki bağımsız denetim kuruluşunu daha verimli çalışmaya, müşteri ilişkilerini fayda-maliyet kavramları çerçevesinde değerlendirmeye yöneltmiştir. Kuruluşlar, personel verimini arttırmak için doğru kişileri işe almak, geliştirmek ve kuruluşda kalmasını sağlamak için yollar aramaya başlamışlardır. Kaliteli bağımsız denetim hizmeti vermek için teknoloji, bilgi yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapmaya başlamışlardır. Kişilere ve sistemlere yatırım yapmak hem maliyetli hem de zaman alıcı bir süreçtir. Kısa vadede kar marjından fedakarlıkta bulunmayı gerektirebilir.

Bağımsız denetim, çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği için, bağımsız denetim kalitesi, çalışanların kalitesine bağlıdır. Denetim ortakları ve çalışanlar, zeki, muhakeme gücü olan, bağımsız denetimin kamu yararına olduğuna inanan, kişilerarası ilişkilerde

yetenekli, meraklı, zorluklar ve çatışmalar karşısında sağlam duruşu olan, güncel teknik bilgilere sahip, müşterilerinin iş sahaları hakkında bilgili, ve bu bilgisini finansal tablolar hakkında mesleki yargıya ulaşmak için kullanabilen kişilerden oluşmalıdır. İşe alım süreçlerine büyük önem verilmelidir. (Lashley, 1998, s.27)

Denetim kuruluşundaki çalışanların kalitesi ve performansı, yeterliliklerine ve motivasyonlarına bağlıdır. Çalışanlar, doğru işleri yapmak için motive olsalar dahi, gerekli yeterliklere sahip değiller ise, başarıya ulaşamazlar. Diğer taraftan gerekli yeterliklere sahip kişilerin motivasyonu yoksa, yine başarıya ulaşamazlar. Yeterlik, doğal yetenekler ile tecrübeler ve eğitimlerde öğrenilenlerin bir bileşkesidir. Motivasyon faktörleri üç grupta toplanır; değerler, kendine güven ve danışma ile ödüller ve cezalar (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 18, 04.08.2009).



Tablo 2.5: Bağımsız Denetimde Yapılan İşin Kalitesi (“Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 18, 04.08.2009)

Denetçiler, genellikle, belirsizliğin ve baskının yoğun olduğu, standartlarda ve uygulamalarda olmayan önemli hususlar konusunda, bir yargıya ulaşmak durumundadırlar. Tablo 2.5, ulaşılan bu yargının ve yapılan işin kalitesinin bağlı olduğu unsurları göstermektedir.

2.3.2.4.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Çalışanların Yeterliliği

IFAC, 2006 yılında yayınladığı etik kodunda yeterlik kavramını şöyle tanımlamaktadır: “Profesyonel bir muhasebecinin, müşterisinin veya işverenin ihtiyaç duyacağı bütün mesleki hizmetler hakkında, güncel bilgi ve yetenekleri sahip olma ve devam ettirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Denetçi, mesleki teknik ve ticari konularla ilgili yeterliliğini sürekli geliştirmelidir.” ISQC 1 ve 8. Direktifde de, bağımsız denetim çalışanlarının, gerekli bilgi ve yeterliliklere sahip olmaları için, sürekli mesleki gelişim ve eğitimin önemi vurgulanmaktadır. (Porter, 2009, s. 71)

Mesleki düzenleyici kurumlar, denetçi olarak kayıt olan ve bağımsız denetim raporlarını imzalayan kişiler hakkında düzenlemeler yapar. Bağımsız denetim kuruluşları, hangi şirketin veya sektörün bağımsız denetimini, hangi denetçinin yapacağına dair, sınırlamalar getirebilirler. Bankacılık ve sigortacılık gibi karmaşık şirket veya sektör bağımsız denetimlerini gerçekleştirmek için, eğitim ve tecrübe koşulları getirebilirler. Yeterlik, iki unsurdan oluşmaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 18, 04.08.2009):

i.Yetenek: Yeterli olmanın gerektirdiği, mesleki bilgi, mesleki beceriler, mesleki değerler, etik ve tutumlardır. Yetenek işe alım sürecinde, belirlenmesi gereken bir husustur. Tecrübeli denetçilerin, geçmiş terübeleri ve referansları, yeni mezunların ise, zor sorulara verdikleri cevaplar ve baskı altındaki tepkileri incelenir. Bağımsız denetimde, yetenek, üç temel özelliğe dayanır:

- ❖ Dürüstlük: Özellikle baskı altında, doğru şeyi yapma gücü,
- ❖ Tarafsızlık: Bağımsız bir görüşü açıklama yeteneği,
- ❖ Şüphencilik: Denetçinin bilgi ve açıklamaları detaylı olarak irdelemesi ve doğrulukları hakkında kanıt toplamasıdır. Denetçi, sürekli olarak “Bu bilginin doğru olduğunu nasıl anlayabilirim?” diye kendine sormalıdır. Genel yaklaşım gerek olmadığı yolunda dahi olsa, sorunların arkasındaki gerçek nedenleri bulmak için araştırmaya devam etmelidir. Gerçeğe yaklaşmak, gerçeği bulmakla eşdeğer değildir. (Garvin, 1994, s. 21)

8 Numaralı Uluslararası Eğitim Standardı (IES 8), Profesyonel Denetçiler için Yeterlik Koşulları'na göre denetçiler aşağıdaki konular hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar:

- ❖ Finansal tabloların bağımsız denetiminde kullanılan en iyi yöntemler;
- ❖ Finansal muhasebe ve raporlama süreçleri ile uygulamaları;
- ❖ Bağımsız denetim uygulamaları ve finansal muhasebe ve raporlama ile ilgili güncel konular;
- ❖ Uluslararası Denetim Standartları (ISAs), Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC 1) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları;
- ❖ Uygulanan diğer denetim ve muhasebe ile ilgili standartlar ve yasalar;
- ❖ Finansal muhasebe ve raporlamada kullanılan bilgi teknolojileri ile ilgili güncel konular ve gelişmeler;
- ❖ Muhasebe ve raporlama sistemlerindeki kontrolleri değerlendirmede ve riskleri hesaplamada, finansal tablo denetimi için uygun bilgi teknolojileri.

8 Numaralı Uluslararası Eğitim Standardı (IES 8), Profesyonel Denetçiler için Yeterlik Koşulları'na göre denetçilerden, aşağıdaki yeteneklere sahip olması beklenir (Porter, 2009, s. 69):

a. Temel yetenekler:

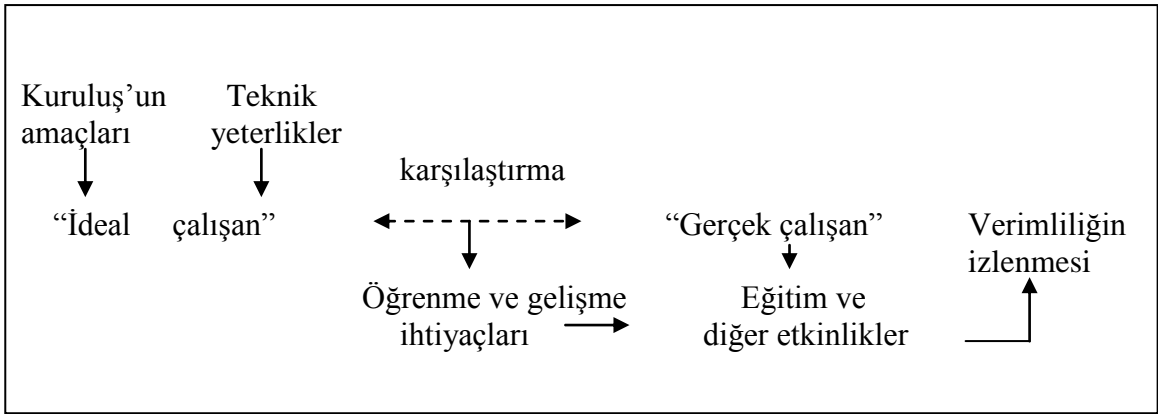
- ❖ Problemleri tanımlama ve çözme;
- ❖ Gerekli teknik araştırmayı yapma;
- ❖ Ekip içinde verimli çalışma;
- ❖ Kanıtları toplama ve değerlendirme;
- ❖ Resmi, resmi olmayan, yazılı ve sözlü olarak, görüşleri, etkili sunma, tartışma ve savunma

b. Geliştirilmesi gereken yetenekler:

- ❖ İlgili denetim standartlarını uygulama;
- ❖ İlgili finansal raporlama standartlarının uygulanmasını değerlendirme;
- ❖ Eleştirel analiz, araştırma kapasitesi
- ❖ Mesleki şüpheciliğe sahip olma;
- ❖ Uyuşmazlıklar karşısında direnme ve onları çözme.

Uzun vadede, çalışan tatmininin sağlanması için, işe alım sürecinde, işe alınan kişilerin rolleri ve kariyer gelişim sürecinde ulaşmaları gereken yeterlikler iyi tanımlanmalıdır.

ii. Öğrenme: Öğrenme ve gelişim süreci, doğru yeteneğe sahip kişiler işe alındıktan hemen sonra, başlamalıdır. Çalışanlar, kendi öğrenmelerinden ve gelişimlerinden sorumludurlar. Bu doğrultuda, bağlı oldukları kıdemli denetçinin de katkısı ile, uygun kaynaklar ve şirket içi eğitimler ile gelişim süreçlerini tamamlamalıdır. Tablo 2.6’da bağımsız denetim kuruluşunda, eğitim ve öğrenme süreci ile ilgili model geliştirilmiştir:



Tablo 2.6: Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme ve Gelişim İhtiyaçları (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 22, 04.08.2009)

Denetçilerin görüşlerinin, finansal tablo kullanıcıları nezdinde değeri olabilmesi için, gerekli yeterliliklere sahip olmalıdırlar. Denetçiler, vasıflarından, tecrübelerinden ve eğitimlerden edindikleri mesleki kabiliyetlerini kullanarak çalışırlar. Bilgi ve beceriler, eğitim, staj ve tecrübenin bir ürünüdür.

2.3.2.4.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme Unsurları

Bilginin hızla çoğaldığı ekonomik toplumlarda, şirketler ve sektörler her geçen gün daha karmaşık hale gelmektedir. Çok fazla öğrenilmesi gereken konu ve geliştirilmesi gereken yetenek vardır. Günümüzde kuruluşlar tarafından kullanılan iki temel öğrenme yöntemi vardır. Bu yöntemler; daha tecrübeli çalışanların diğerlerini eğittiği, “iş başında öğrenme” ve belli konuların işlendiği “akademik öğrenme”dir. Her iki yöntemin de

kullandığı bağımsız denetim sektöründe, öğrenme, stratejik olarak planlanmalıdır. Çalışanların öğrenme sürecinden sorumlu, bağımsız denetim kuruluşu içinde özel çalışanlar görevlendirilmelidir. (Effron, 2003, s. 115-116)

Bağımsız denetim hizmetlerinde, elle tutulmayan unsurlar yoğun olduğu için, bağımsız denetim kalitesi konusunda her denetim çalışanın başarısı farklıdır. Ayrıca bağımsız denetim hizmetlerinde her şirketin farklı yapısının olması, eğitim materyallerinin ve bağımsız denetim hizmetlerinin standartlaştırılmasını güçleştirmektedir. Denetçiler, her duruma uygun kesin ve doğru yöntemler olmadığı için, karşılına çıkan yeni konular hakkında, meslektaşlarıyla, birlikte sürekli muhakeme yapmak zorundadırlar. (Lashley, 1998, s. 28)

Çalışanların öğrenim hayatlarında, eğitim aldıkları konular ile bağımsız denetim kuruluşunun ihtiyaçları arasındaki boşluk, öğrenme unsurlarının yardımı ile kısa sürede doldurulmalıdır. Öğrenme unsurlarını aşağıdaki başlıklar altında özetlemek mümkündür (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 20-21, 04.08.2009):

i. Oryantasyon: Oryantasyon süreçleri, kuruluşun büyüklüğüne ve işe alınan kişilerin tecrübelerine göre, farklılık göstermektedir. İşe alım sürecinin tamamının tek kişi tarafından gerçekleştirildiği, küçük kuruluşlarda, oryantasyon, kuruluşun çalışma metodları ve idari yapı hakkında bilgi verilmesinden oluşmaktadır. Büyük kuruluşlarda ise, oryantasyon, kuruluşun raporlama süreci, bilgi ve yazılım sistemleri, idari prosedürler gibi pek çok konuda bilgi verilmesini kapsar. Tecrübeli çalışanların oryantasyon sürecinde çok detaylı bir eğitime gerek duyulmamaktadır. Oryantasyon sürecinin başında, yazılı kaynakların olması fayda sağlayacaktır. Yazılı kaynaklarda bütün cevaplar yer almasa da, en azından cevapların nasıl bulunabileceği konusunda yol gösterici olacaktır.

ii. Performans izleme ve değerlendirme: Bütün bağımsız denetim kuruluşlarının formal veya informal performans izleme ve değerlendirme sistemleri vardır. Bağımsız denetimde performansı en iyi izlemenin yolu “usta-çırak” yaklaşımıdır. Bütün çalışanlar, tecrübeli kişilerden daha iyi öğrenirler. Tecrübesiz çalışanlar, yapılan iş

sırasında karşılaşılan karmaşık soruları, sorma ve cevap alma fırsatı bulurlar. Ayrıca bir rol modeli gözlemleyerek, kendilerini geliştirirler.

Organizasyonel öğrenme, organizasyonların tecrübe yoluyla kapasitesinin ve süreçlerinin iyileştirilmesidir. Garvin'e göre organizasyonel öğrenmede performansın ölçülmesi için üç aşama vardır: (Hill, 1997, s. 86)

- ❖ *Bilişsel aşama*: Organizasyon üyelerinin yeni fikirlerle tanışması, bilgilerini geliştirmesi ve farklı düşünmeye başlaması.
- ❖ *Davranışsal aşama*: Bu aşamada çalışanların yeni bakış açısını içselleştirmesi ve davranışlarını değiştirmeye başlaması.
- ❖ *Performansın gelişmesi*: Organizasyonun sonuçlarında, ölçülebilir iyileşmelerin kaydedilmesi. Örnek olarak, kalitenin iyileşmesi, artan pazar payı, verimliliğe bağlı karlılık artışı, bağımsız denetimlerin planlanan zamanda tamamlanması, denetlenen ve denetçi uyumsuzlukların azalması verilebilir.

360 derece performans değerlendirmesi kullanılarak, çalışanların, yöneticiler, iç ve dış müşteriler tarafından değerlendirilmesi sağlanmalıdır. Böylece, çalışanla ilgili bilgiler, hem yöneticilerden, hem de çalışanın iş ilişkisinde olduğu diğer kişilerden temin edilmiş olur. 360 derece geri bildirim olarak da bilinen bu yöntemin son aşamasında, kendileri ile ilgili çıkan değerlendirmelerden oluşan bir rapor hazırlanır. (Can, 2005, s. 186)

Performans ölçüm sistemlerinin temelinde, kalite ve verimlilik boyutları değerlendirilmelidir. Performans ölçüm sisteminde, katılımcı yönetim uygulamaları ile, bağımsız denetim kuruluşundaki herkesin katılımı sağlanmalıdır. Geri bildirimler, doğru yerde ve zamanda çalışanlara iletilerek, düzeltici ve geliştirici hareketlerin oluşumuna imkan vermelidir. Performans ölçümlerinin sonuçları, bireysel-toplu ve parasal-parasal olmayan ödül sistemleri ile desteklenirse, çalışanların performansları önemli ölçüde gelişecektir. (Akal, 1995, s. 89-90)

Bağımsız denetim kuruluşlarının, yıllık kalite kontrol incelemelerini gerçekleştirmeleri zorunludur. Bu incelemelerde, her çalışanın yer aldığı bağımsız denetim sayısı ve büyüklüğü değerlendirilmektedir. İzleme ortağı ve denetim ortağı yapacakları yıllık toplantılarda, bağımsız denetim portföyü, genel risk profili ve ilgili çalışanın bağımsız

denetim portföyünün kalitesine yapacağı katkı tartışılmaktadır. İzleme, denetim sırasında veya sonrasında olabilir. Her durumda, denetim kuruluşu, zayıf sonuçların çıktığı bağımsız denetimi gerçekleştiren kişilerle ilgili gereken tedbirleri almak durumundadır.

iii. Öz değerlendirme: Çalışanların, yıllık olarak, kendi yeteneklerini ve yetkinliklerini değerlendirmeleri istenebilir. Öz değerlendirme, bağlı olduğu kıdemli denetçiden alınan geri bildirimlerle desteklenmelidir.

iv. Eğitimler: Değişen çevre koşullarında düzenli ve devamlı eğitim çok önemlidir. Acemiliğin engellenmesi ve doğru değerlerin içselleştirilmesi için, bağımsız denetim kuruluşu, eğitimlere yeterli zamanı ayırmalıdır. Eğitimlerde, ahlaki sorumlulukların vurgulanması, çalışanların performansının yükseltilmesinde faydalı olacaktır. Teknik eğitim zorunlu olmalı ve eğitime gelmeyenler için yaptırımlar uygulanmalıdır. (Lashley, 1998, s. 28)

Eğitimlerin başarılı geçmesi için, çalışanların, yeni konular veya beceriler öğrenmeye istekli, motive, ve kendisi için gerekli olduğunun bilincinde olması gerekmektedir. Yetişkin seviyesindeki eğitim programlarında, çalışan profiline ve eğitim verilecek konuya uygun, eğitim teknikleri kullanılmalıdır. (Aamodt, 2010, s. 317)

Denetim kuruluşu, çalışanlarına vereceği eğitimin içeriğini belirler ve bu eğitimi sağlar. Çalışanlara yönelik, yılda en az bir defa teknik güncelleme eğitimlerinin düzenlenmesi, örnek olarak verilebilir. Öğrenme ve ilgili eğitimin aynı zamanda olması idealdir ancak uygulanması zor olabilir. Dolayısıyla aşağıdaki yöntemleri uygulamak faydalı olacaktır:

- ❖ Her zaman kullanılabilir, kendi kendine öğrenme ve uzaktan eğitim materyalleri geliştirilmeli;
- ❖ Bağımsız denetim uygulamalarında öğrenilenler ile ilgili eğitimlerin kapsamının aynı, zamanlamasının yakın olacak şekilde planlanmalı;
- ❖ Aynı eğitim yılda bir kaç defa tekrarlanmalı.

v. Sınav: Eğitimlerin sonunda, öğrenme düzeyini ölçmek için farklı sınav yöntemleri uygulanabilir. Çoktan seçmeli sınavlar her zaman uygun olmayabilir. Sınavlar, eğitimden önce ve eğitimden sonra olmak üzere iki defa tekrarlanırsa, eğitimin

çalışanların bilgi seviyesine olan katkısı, somut olarak ölçülebilir. Eğitim için çok zaman ve masraf yapılabilir, ancak eğitimin etkinliği ölçülmezse, ne kadar fayda yarattığı konusunda net bilgi elde edilemeyecektir. (Aamodt, 2010 s. 321)

2.3.2.4.3 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme Yöntemleri

En kalıcı öğrenme yöntemi, uygun yönetilen, gözetilen ve incelenen, uygulama tecrübeleridir. Bu yöntemle, bağımsız denetim personeli, kendilerini düzelten, ve teşvik eden rol modellerinin, yeni durumlar karşısındaki tutumlarını gözlemleyerek yeni yetenekler geliştireceklerdir. Yeni tecrübeler, yetenekleri ve teknik bilgiyi geliştirirken, mevcut bilgilerin de sorgulanmasına fırsat vermektedir. Çalışanlara, bağımsız yargıya ulaşma sürecinde, dengeli bir bakış açısı kazandırmaktadır. Deming'in "Planla, Yap, Kontrol Et, Uygula" modeli çalışanların bilimsel bir yaklaşım geliştirmesine yardımcı olacaktır. Öğrenmenin organizasyon için kalıcı olmasını sağlamak için aşağıdaki yöntemler uygulanmalıdır (Garvin, 1994, s. 20-25):

- ❖ Problemleri tahminlere dayanarak değil sistematik olarak çözmek,
- ❖ Yeni teknikleri denemek,
- ❖ Çalışanların ve organizasyonun tecrübelerinden faydalanmak,
- ❖ Diğer meslektaşların tecrübelerinden ve en iyi uygulamalarından faydalanmak,
- ❖ Bilginin organizasyon içinde en hızlı ve verimli şekilde paylaşımını sağlamak.

Öğrenme yöntemleri, iş başında eğitim, sınıf içi eğitimler, kendi kendine öğrenme, bilgisayar destekli öğrenme ve özel görevlendirmeleri kapsamaktadır. İş başında eğitim; çalışanın, iş sırasında, iş konuları hakkında tecrübeli meslektaşları veya bir nezaretçi gözetiminde resmi olmayan eğitim çalışmalarıdır, şeklinde tanımlanmaktadır. İş başında eğitim yöntemleri arasında, başkalarını model alarak öğrenme (sosyal öğrenme), iş rotasyonu ile öğrenme, usta-çırak ilişkisi, koçluk ve mentorluk yer almaktadır. (Aamodt, 2010, s. 314)

Özel görevlendirmelere örnek olarak, başka ofiste çalışmak veya vergi, işletme finansı gibi farklı bir disiplinde çalışmak verilebilir. Burada önemli olan, özel

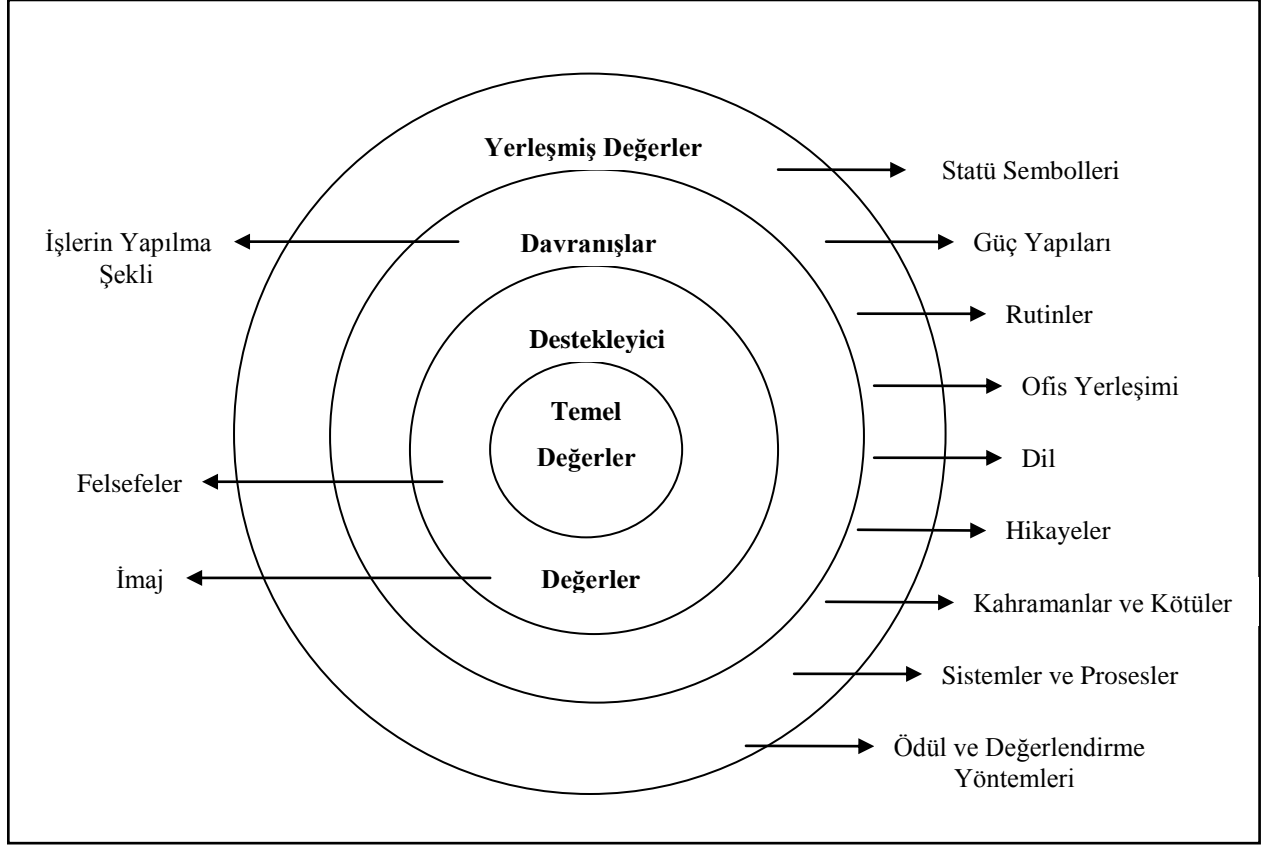
görevlendirmelerde kazanılanların ve geri bildirimlerin iyi yönetilmesidir. Eğitimin, çalışanların kalitesini arttırması için, öğrenilen konuların ardından uygulamalar yapılmalıdır. Pek çok kuruluş, çalışanların eğitimde öğrendiklerini nasıl uyguladıklarını ve başka öğrenme ihtiyaçları olup olmadığını kontrol etmektedir.

Çalışanların, iş kalitesini yükseltmek için, farklı kaynaklardan, kendilerinden ne beklendiği hakkında tutarlı mesajlar verilmelidir. Kuruluş liderleri, ihtilafli konular hakkında görüş oluşturmali, bu görüşlerini eğitimlerde atarilmak üzere, eğitim materyallerini hazırlayan ekiple paylaşmalıdır. Liderlerin çalışanlara yönelik tutumları istikrarlı olmalıdır. Eğitimler, ekip çalışması, zaman yönetimi ve karar verme teknikleri konularını mutlaka kapsamalıdır. Strateji ve performans konularında, liderlerle, çalışanlar arasındaki iletişim, çift yönlü olmalıdır. (Beaumont vd., 1994, s. 12-13)

2.3.2.4.4 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Değerler

i. Kişisel Değerler: Denetçilerin sürekli doğru, kaliteli yargılara ulaşması için, bağımsız denetim yapılan şirket ve yönetiminden, bağımsız olmaları gerekir. Kuruluşun kültürü, liderleri, düzenlemeleri, mesleki kuralları, denetçinin doğru değerleri uygulamasını ve bağımsızlığını sağlamasına yönelik olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşları için, öncelikli olarak, doğru değerlere sahip kişileri işe almak önemlidir. Daha sonra denetim kuruluşu, eğitimler, öğrenme ve iş başında koçluk, yoluyla bu değerlerin sürekliliğini sağlamalıdır.

ii. Kuruluş Değerleri: Bağımsız denetim kalitesinin arttırılması için, açıkça tanımlanmış kuruluş değerlerinin oluşturulması ve çalışanlara iletilmesi önem taşımaktadır. Çalışanlara, çelişkili mesajlar verilmesini engellemek amacıyla, temel değer yargılarının anlamları karmaşık olmamalıdır. Bu değerler çeşitli kanallar aracılığıyla, çalışanlara düzenli olarak iletilmelidir.



Tablo 2.7: Bağımsız Denetimde Kültür Çerçevesi: KPMG Örneği (Thornbury, 1999, s.3)

Şekil 6'da, dünyadaki, dört büyük bağımsız denetim kuruluşundan biri olan KPMG bağımsız denetim kuruluşuna ait kültür çerçevesi örneği yer almaktadır. Denetim kuruluşunda görünen organizasyon yapısı, ofis tasarımı, statü sembolleri, yerleşmiş değerleri oluşturmaktadır. Yerleşmiş değerlerin en belirgin özelliği, kolayca gözlemlenebilir olmalarıdır. Davranışlar, daha derinde yer almaktadır. Davranışlar, yerleşmiş değerlerden daha zor gözlemlenebilirler. Genellikle yazılı olmayan, günlük çalışma şekilleri, işlerin yapılış biçimleri, davranışları oluşturmaktadır. Destekleyici değerler, işle ilgili bir ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak, kuruluşta yer almaktadırlar. Destekleyici değerler, kuruluşun kültürünün yerleşmiş bir unsuru olmadığı için, çok iyi teşvik edilmeleri gerekmektedir. Çekirdekte yer alan, temel değerler, kuruluşteki diğer bütün değerleri destekleyen unsurlardır. Temel değerler, zaman içerisinde değişmeyen, kılavuzluk eden değerlerdir. Çok az kuruluşta yazılı olarak ifade edilen bu değerler kolayca görülmezler. (Thornbury, 1999, s. 3)

2.3.2.4.5 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Konsültasyon

Kuruluşun konsültasyon prosedürleri; önemli, teknik, etik ve diğer konularda, uygun bilgi, kıdem, ve tecrübeye sahip kuruluş içindeki (veya gerektiğinde kuruluş dışındaki) kişilerden danışmanlık hizmetinin alınmasını ve konsültasyonlar sonunda ortaya çıkan sonuçlarının uygun şekilde dokümantasyonunu ve uygulamasını sağlamalıdır. Konsültasyon sürecinde, kuruluşun ortak deneyimleri ve teknik uzmanlığının yanı sıra, uygun araştırma kaynakları kullanılmaktadır. Konsültasyon, kalitenin yükseltilmesine ve profesyonel yargının uygulanmasına yardım eder. Konsültasyonun, kuruluşun politikaları ve prosedürleri tarafından uygun şekilde kabul edilmesi, konsültasyonun bir güç olarak görüldüğü kültürün oluşmasına yardım eder ve personelin karmaşık, alışılmadık dışında, yabancı, zor ve ihtilafli sorunları çözmek için danışmanlık hizmeti kullanmasını teşvik etmektedir. (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2039, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.46-47)

Bağımsız denetim kuruluşlarında konsültasyon için yeterli kaynak ayrılmalıdır. Büyük kuruluşlarda, destek veren teknik birimler vardır. Küçük kuruluşlar ise bu amaçla kurulmuş danışmanlık şirketlerinden veya meslek kuruluşlarından destek alabilmektedirler. Konsültasyon uygulamalarına örnek olarak, beklenmeyen işlemler, ihtilafli muhasebe uygulamaları, bağımsız denetim görüşünün değiştirilmesi gereken durumlardır. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 43-44, 04.08.2009)

Liderler, kendine güveni ve başkalarına danışmayı teşvik etmelidirler. Denetçiler, genellikle, müşteri şirketinin yönetiminin baskısı altında zor kararlar vermek zorundadırlar. Konsültasyon, ikinci bir denetim ortağını veya uzmanları dahil etmek gibi, resmi olabileceği gibi, koridorda karşılaşılan bir meslektaşını görüşünü almak gibi gayriresmi de olabilir. Bununla beraber, her denetçi, şüpheli ve sorgulayıcı bir yaklaşımla, şahsi mesleki yargılarını oluşturmak için, önemli ölçüde kendine güvenmelidir.

2.3.2.4.6 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Ödüller ve Motivasyon

Karmaşık ve zor bir meslek olan bağımsız denetimde kaliteli hizmet verebilmek için, en iyi çalışanlar işe alınmalıdır. Bu çalışanların performansları ölçülmeli, izlenmeli ve takip edilmelidir. Çalışanların, ödüllendirildikleri davranışları tekrarlanmakta, cezalandırdıkları davranışları sönmektedir. Bazı durumlarda ödüllendirilmedikleri davranışları da sönmektedir. Nitelikli çalışanların işe alınması için, yüksek ücretin yanı sıra, cazip çalışma ortamlarının da yaratılması gerekmektedir. Performansa dayalı ücretlendirme, prim, ikramiye, teşvik, yan ödenekler maddi ödüllendirme yöntemlerine bazı örneklerdir. (Price, 2007, s. 476-482)

Mesleki gurur, kamuya hizmet, kaliteli bağımsız denetim, kolektif bir ekibin içinde yer almak gibi, ücret dışı faktörler de, pek çok kişi için önem taşımaktadır. İyi çalışmanın ödüllendirilmesi, çalışanlar açısından motive edici bir unsurdur. Kuruluşlar iyi çalışanlarını, organizayonda duyurmalıdır. Terfi edecek kişiler iyi çalışanlar arasından seçilmelidir. Performansın, objektif olarak ölçülmesi de, motive edici bir faktördür. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 24, 04.08.2009)

Bireysel oryantasyon ve bireysel başarılarından ziyade, ekip başarılarına olan katkılar ödüllendirilmelidir. Kariyer gelişiminde, ağırlık, dikey organizasyon yapısındaki işlerden ziyade, bir kaç fonksiyonun bir arada icra edildiği yatay organizasyon yapısına verilmelidir. Bireysel iş tanımları karşılığı hazırlanan ödeme ve artış sistemleri toplam kalite felsefesindeki, müşterek sorumluluk, yatay ilişkiler ve öğrenme ilkelerine uymamaktadır. Kar paylaşımı, ekip ve yetkinlik bazlı ödeme sistemlerini uygulamak bağımsız denetim kuruluşu için daha yararlı olmaktadır. (Beaumont vd., 1994, s. 12-13)

Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik motivasyonun en önemli unsurları, finansal tablolar hakkında doğru yargıyı oluşturma isteği ve gayretidir. Bu davranış, kuruluşun değerleri, liderlerin bu değerleri içeren davranışları sergilemesi ve doğru davranışların ödüllendirilmesi ile desteklenir. Kendine güvenen ve kendini değerli gören çalışanların motive edilmesi ve performanslarının artırılması daha kolaydır. Çalışanların güvenlik, kendini geliştirme, kendini kanıtlama ve sosyal ihtiyaçlarının

yanı sıra, organizasyonel kültürün motivasyon üzerinde etkisi bulunmaktadır. (Peşkircioğlu, 1995, s.39)

Doğru politikalar önemlidir, ancak, motivasyon, yetenekler ve çalışma yöntemlerinin beraber ve etkili şekilde kullanımıyla bağımsız denetim kalitesine ulaşılmaktadır.

2.3.2.4.7 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Mesleki Destek

Bütün bağımsız denetim ortakları ve çalışanları, kuruluşun uygulamaları ve en iyi işleri konusunda güncel olmalıdırlar. Öğrenme etkinlikleri ne kadar iyi olursa olsun, denetim ortaklarının ve çalışanların teknik ve etik desteğe ihtiyaç duydukları zamanlar olacaktır. Farklı büyüklükteki bağımsız denetim kuruluşları, farklı şekillerde teknik destek sağlamaktadırlar. Büyük bağımsız denetim kuruluşlarında, merkezi teknik ve risk yönetimi departmanı bulunmaktadır. Küçük kuruluşlar, sadece, teknik ve etik konularda dışarıdan danışmanlık hizmeti almaktadırlar.

2.3.2.4.8 Uygun Denetim Ortağının Seçimi

Pratikte, denetim ortağının yetkinlik koşulları, içerik ve sayı olarak çok kapsamlı ve çeşitlidir. Gerekli koşullar, şartlara uygun diğer yetkinliklerle beraber aşağıdaki hususları kapsamalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2033-2034):

i. Kalite kontrol sisteminin ve Mesleki Kuralların rolünü anlamak: Çeşitli şekildeki raporların doğruluğu hakkında güvence verme konusunda, kuruluşun kalite kontrol sisteminin ve mesleki idare kurallarının oynadığı kritik rol hakkında bilgi sahibi olmak

ii. Teknik yeterlilik: Müşterinin içinde bulunduğu sektörle ve müşterinin bağlantılı olduğu işlemlerle doğrudan ilgili standartlar da dahil olmak üzere, uygulanan mesleki standartlar hakkında bilgi sahibi olmak.

iii. Sektörü tanımak: Müşterinin içinde bulunduğu sektörü, verilen hizmet için uygulanan mesleki standartlar kapsamında, bilgi sahibi olmak. Bu bilgi, finansal

tabloların denetimi veya incelemesi yapılırken, denetimle ilgili, yüksek veya beklenmeyen risk alanlarını ve sektöre özgü oranların uygunluğunu tespit etmek için, sektörün organizasyon yapısı ve çalışma özelliklerini de kapsamalıdır.

iv. Mesleki yargı: Anlamli mesleki yargıyı gösteren vasıflar. Denetimler icra edilirken, bu vasıflar, genellikle, mesleki şüphecilik ve yönetim tarafından yapılan sunumların ve oranların uygunluğunu değerlendirmek ve duruma uygun raporların düzenlenmesi gibi özel önem verilmesi gereken konuları belirlemektir.

v. Organizasyonun bilgi teknolojisi sistemleri hakkında bilgi sahibi olmak: Organizasyonun bilgi teknolojilerine nasıl bağılı olduğu veya seçilir kılındığı ve bağımsız denetim sözleşmesinde bilgi teknolojileri uzmanının gerekli olacağı zamanı belirlemek için, finansal bilginin kaydı ve teminininde, bilgi teknolojisi sistemlerinin ne şekilde kullanıldığı hakkında bilgi sahibi olmak.

Hangi denetim ortağının, hangi müşteri için doğru olduğunu değerlendirirken bazı faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Tecrübeli bir yönetici kadrosuna sahip bir şirketin nezdinde, yeni işe başlayan denetçinin kredisi yetersiz olabilir. Diğer yandan, tecrübesiz yönetici kadrosuna sahip bir şirkette, yeni işe başlayan bir denetçinin görevlendirilmesi yine uygun olmayabilir. ICAEW bildirimlerine göre, denetim ekiplerinde, kilit pozisyonlarda çalışan denetim ortaklarının, ilgili şirketin bağımsız denetiminde çalışma süreleri kısıtlanmıştır. Bir şirketi denetleyen denetçinin, rotasyon, düzenleme, isitfa veya emeklilik gibi nedenlerle değişmesi riskli olabilir. Dolayısıyla bu değişim, olabildiğince önceden planlanmalıdır. Denetçinin değiştirilmesi gereken durumlarda, denetçiler arasındaki bilgi transferinin tam olması, ve müşteri şirketin ve bağımsız denetim kuruluşunun minimum maliyete katlanması sağlanmalıdır. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 31, 04.08.2009)

Denetlenen şirketin yönetiminden gelecek, denetçinin değiştirilmesi yönündeki talepler dikkatle incelenmelidir. Yönetim daha fazla etkileyebileceği, başka bir deyişle, sözünü geçirebileceği bir denetim ortağını isteyebilmektedir. Denetçinin yaptığı işin, kendinin ve başkalarının çıkarlarından etkilenmemesi gerekir. Bütün bu hususlar hem büyük,

hem de küçük denetim kuruluşları için geçerli olmakla birlikte, büyük denetim kuruluşlarının, içinden seçebileceği denetim ortağı sayısı daha fazladır.

Politikalar ve prosedürler, denetim ortaklarının sorumluluklarını yerine getirmelerine yeterli zaman verilmesi amacıyla, ilgili kişilerin iş yükü ve uygunluğunu gözeten sistemleri kapsamalıdır. Kuruluş, her denetim için, denetim ortağına sorumluluk vermelidir ve aşağıdaki hususları kapsayan, politikaları ve süreçleri oluşturmalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2035):

- i. Denetim ortağının kimliği ve rolü yönetimden ve izlemeden sorumlu olanlara iletilmesi;
- ii. Denetim ortağı, rolünü yerine getirmek için uygun yetkinliklere, yeterliliğe, yetkiye ve zamana sahip olması.
- iii. Denetim ortağının sorumlulukları açıkça tanımlanması ve kendisine iletilmesi.

Kuruluşun, gerekli yetkinliklere, yeterliliğe ve zamana sahip uygun çalışanları görevlendirmesine yönelik, politika ve prosedürleri, aşağıdaki nedenlerden dolayı oluşturmaktadır:

- i. Mesleki standartlar ve yasal ve düzenleyici koşullara uygun denetimlerin, yerine getirilmesi; ve
- ii. Kuruluşun ve denetim ortaklarının, şartlara uygun raporları yayınlamalarını sağlamak.

2.3.2.4.9 Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi

Bağımsız denetim yargısını oluşturmak için, genellikle ekip şeklinde çalışan bir grup insan kanıt toplamaktadır. Bağımsız denetim kalitesine ulaşmak için, kuruluşlar, ekip içindeki iletişim ve bilgi paylaşımını teşvik etmelidir. Genellikle, görevlendirilen çalışanların yetenek ve tecrübe düzeyleri arttıkça, izlemeye duyulan ihtiyaç azalmaktadır. Denetim ekibinin daha az tecrübeli üyelerinin, verilen görevin amaçlarını net olarak anlamasına, uygun ekip çalışması ve eğitim yardımcı olmaktadır.

Denetim ekiplerini görevlendirirken ve gerekli izleme düzeyini tespit ederken, kuruluş, denetim ekibi ile ilgili aşağıdaki faktörleri dikkate alınmalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2035, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.59):

- ❖ Uygun eğitim ve katılım yoluyla, içerik ve karmaşıklık açısından benzer denetimlerle ilgili, anlayışın ve pratik tecrübenin kazanılması;
- ❖ Mesleki standartların ve yasal ve düzenleyici koşulların anlaşılması;
- ❖ İlgili bilgi teknolojisi bilgisi de dahil olmak üzere, teknik bilgi ve tecrübe düzeyi;
- ❖ Müşterinin içinde bulunduğu sektör ile ilgili bilgi düzeyi;
- ❖ Mesleki yargıyı uygulayabilme düzeyi;
- ❖ Kuruluşun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini anlamak;

Denetim standartlarına göre, bağımsız denetimde ulaşılan yargının bütün sorumluluğu, denetim ortağına ait olduğu için, kullanılacak bağımsız denetim yöntemlerini de ağırlıklı olarak denetim ortağı belirlemektedir. Denetim ortağı, bağımsız denetim sürecinin uygulamasından sorumlu bir yönetici tarafından desteklenmektedir. Denetim ekip yöneticisi, proje yönetim becerileri ile, ekibe, kısıtlı bir zaman diliminde kaliteli bağımsız denetim yapabilmesi için gerekli motivasyonu ve desteği sağlamalıdır. Ekip yöneticisi, günlük denetim süreçlerinin yürütülmesinden sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşunda çalışanlar, ortak, yönetici, kıdemli ortak veya asistan gibi pozisyonlara sahiptirler. Çalışanlar görev tanımlarını bilmeli ve bu görevleri yerine getirmek için gereken niteliklere sahip olmalıdırlar. Ayrıca her ekibin içindeki rollerde açıkça tanımlanmalıdır. Genellikle, bağımsız denetim süresince, ekip içindeki iletişimin artırılması ve etkileşimin sağlanması için, iki tür resmi iletişim türü kullanılmaktadır: (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 30-38, 04.08.2009)

i. Briefing: Süreçler, daha sonraki aşamaların planlanması, bağımsız denetim riskleri, bağımsız denetim yöntemlerinin içeriği ve kapsamı hakkında ekip üyelerine bilgi verilmesi.

ii. Beyin fırtınası: Belli bir konu hakkında, ekip üyelerinin bilgi ve tecrübelerinin konsültasyonun yapılması.

Modern işletmelerin kompleks yapıları, teknoloji, vergi gibi konularda, denetim ekibine bir uzmanın katılmasını gerektirebilir. Uzmanlar, danışman muamelesi görmeyip, denetim ekibine dahil olup, işletmeyle ilgili daha detaylı bilgiye ulaşırsa, daha verimli çalışmaktadırlar. Çalışanların geliştirilmesi ve kıdemli çalışanların üzerindeki baskının azaltılabilmesi için, genç çalışanlara yetki verilmelidir. Uygun yetkilendirmeler, bağımsız denetim kalitesine ulaşmak için, çalışanların verimli kullanımını sağlar. Ayrıca ekibin kısa zamanda sonuçlara ulaşmasını sağlar. Yetkilendirme çalışanlar arasında sadece işin paylaşılması olarak algılanmamalıdır. Yetkilendirme sürecinde, kıdemli çalışanlar, sürekli olarak ekip üyelerini izler, onlara koçluk yapar, tavsiyelerde bulunur. Böylece çalışanların gelişim süreci de hızlanmış olur. Burada dikkat edilmesi gereken husus, karmaşık ve tecrübe gerektiren konularla ilgili yetkilerin kıdemsiz çalışanlara verilmemesidir. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 39, 04.08.2009)

Bütün ekip üyeleri, bağımsız denetim sürecindeki rolleri ve sorumluluklarını sahiplenmeli, böylece yaptıkları işin kalitesinden de sorumlu olmalıdırlar. Sorumluluklarını yerine getirmelerinin, ekibin diğer üyeleri açısından önemini kavramalı, önemli konuları önemsiz olanlardan ayırt etmeyi ve gerektiğinde danışmanlık hizmeti almayı öğrenmelidirler.

2.3.2.5 Bağımsız Denetim Performansı

Kuruluş, denetimlerin sürekli olarak, mesleki standartlara ve düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak icra edildiği, ve kuruluşun veya denetim ortağının ilgili şartlara uygun raporlar yayınladığı, konusunda makul düzeyde güvence sağlayacak şekilde tasarlanmış, politikalar ve prosedürler, oluşturmalıdır. Gerekli politikalar ve prosedürler aşağıdaki hususları kapsamalıdır: (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2036-2037; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s. 60-61)

i.Denetim performansı: Etkili politikalar ve prosedürler, denetim performansı kalitesinde, tutarlılığı kolaylaştırmalıdır. Bu da, yazılı veya elektronik ortamdaki el kılavuzları, yazılım araçları veya standart dokümantasyonun diğer şekilleri, ve sektör veya konu bazlı kılavuzluk edecek materyallerin kullanılması ile başarılabilir.

ii.İdari sorumluluklar: Denetim ekibi üyelerinin bireysel yeteneklerini ve yetkinliklerini dikkate alarak, işlerini yapacak yeterli zamanlarının olup olmadığını, kendileri ile ilgili talimatları anlayıp anlamadıkları, ve işlerin, denetimde planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini kapsamaktadır. Ayrıca, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, önem düzeylerine göre değerlendirerek, planlanan yaklaşımda, uygun değişikliklerin yapılmasını; ve danışmanlık gerektiren veya daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından incelenmesi gereken konuların tespit edilmesini kapsamaktadır.

iii.Sorumlulukların gözden geçirilmesi: Sorumlulukların gözden geçirilmesi politikaları ve prosedürleri, denetim ortağı da dahil olmak üzere, uzman denetim ekip üyelerinin diğer ekip üyelerinin yaptıkları işi düzenli olarak gözden geçirmesine, dayalıdır. Gözden geçirme, bazı önemli hususların yerine getirilip, getirilmediğini kapsamaktadır. Örnek olarak:

- ❖ İşin, mesleki standartlar ve yasal koşullara uygun olarak yapılması;
- ❖ Önemli bulgular ve hususların, daha deneyimli üyelerce, tekrar incelenmesi;
- ❖ Uygun istişareler yerine getirilmesi ve ortaya çıkan sonuçların belgelendirilmesi ve uygulanması;
- ❖ Yapılan işin içeriğinin, zamanlamasının ve kapsamının, düzeltmeye gerek kalmadan, uygunluğu;
- ❖ Yapılan işin, ulaşılan sonuçları desteklemesi ve uygun şekilde dokümantasyonu; ve
- ❖ Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşılması.

Denetim ortağının ve denetim ekiplerinin kullandıkları çalışma yöntemleri, bağımsız denetim kalitesinin, en önemli unsurlarından biridir. İyi çalışma yöntemleri, doğru kişilerin, doğru işlerde, doğru zamanlarda kullanılmasını ve denetim ekibinin kendi

içinde ve kuruluştta verimli ve etkili çalışmasını sağlar. Denetim ortağı, mesleki yargısını kullanarak, denetlenen şirketin iş özelliklerine ve finansal raporlama risklerine uygun, denetim süreçlerini belirlemelidir. Doğru denetim süreçlerinin belirlenmesi aşağıdaki hususları kapsamaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 36, 04.08.2009):

- ❖ Denetim ekibi için doğru çalışma yöntemleri belirlenmelidir. Ekibin her üyesi, rolünü bilmeli, önemli konular zamanında paylaşılmalı ve yetkilendirme doğru kullanılmalıdır.
- ❖ Müşteri şirketin içinde bulunduğu koşullara uygun, denetim planlanmalı ve uygulanmalıdır.
- ❖ Çalışanlar, beklenmedik ve alışılmadık konular hakkında, tetikte olmaları hususunda geliştirilmeli ve mesleki şüphecilik kavramını benimsemeleri sağlanmalıdır.
- ❖ Müşteri şirketin yöneticileri tarafından iddia edilen gerçekler ve sunular sorgulanmalı, denetçinin yargısını destekleyen kanıtlar doğru belgelere dayandırılmalıdır.
- ❖ Konsültasyon için gerekli kaynaklar sağlanmalı ve konsültasyonun zayıflık değil, aksine güç göstergesi olduğu yolunda bir şirket kültürü oluşturulmalıdır.
- ❖ İnceleme süreçlerinde, bütün hususlar ele alınmalı, bağımsız denetim verimli bir şekilde zamanında tamamlanmalıdır.

Denetim standartları çerçevesinde, denetim performansının istenilen kalite düzeyine ulaşması için, aşağıdaki hususlar önem taşımaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 37-42, 04.08.2009):

i) Uygun çalışma yönteminin seçimi: Bağımsız denetim kuruluşları için çalışma yöntemlerini belirlemek için iki farklı seçenek bulunmaktadır. Birinci seçenek, çalışma prensiplerinin geliştirilmesi, bu prensiplerin yetkin, güvenilir, tecrübeli ve motive olmuş çalışanlar tarafından anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlamak. Bu seçenek daha standardize olmuş, geliştirilmesi ve eğitim süreçleri için daha fazla yatırım gerektirirken, daha az tecrübeli kişiler tarafından uygulanması kolaydır. İkinci seçenek,

daha esnek ve sorgulayıcı yaklaşımla, koşullara uygun çalışma yöntemlerinin belirlenmesidir. Bu yaklaşımda, daha tecrübeli çalışanlarla ve konsültasyonlara ihtiyaç duyulmaktadır. Teknoloji, çalışma yöntemlerini destekleyebilir. Ancak, teknoloji, doğru bilgi, tecrübe ve mesleki yargıya ulaşma yeteneğine sahip çalışanların verimli kullanılmasının yerine geçemez.

ii) Planlama: Bağımsız denetimin planlamasında yapılan en yaygın hata, geçmiş yılın, denetim süreçlerinin, aynılarını uygulamaktır. Müşterinin işindeki gelişmelere ve ortaya çıkan yeni risklere göre, denetim süreçleri güncellenmeli, ve ekip bu konularda bilgilendirilmelidir. Müşterinin işi hakkındaki detaylı bilgi, muhasebe ve raporlama sistemleri ve riskler tespit edildikten sonraki aşama, denetim planının oluşturulması ve uygun işlerde, uygun çalışanların görevlendirilmesidir. Denetim planındaki bir başka önemli husus da, önemlilik ve planlamaya olan etkisinin belirlenmesidir. Denetim planının uygulanması sırasında, bütün çalışanlara düzenli olarak bilgilendirme toplantıları düzenlenmelidir. İşlem testleri, yeterli bilgiye sahip çalışanlar tarafından, yeterli süre ayrılarak yapılmalıdır. Analitik testler, bağımsız denetim görüşünü etkileyecek kayıtlarla ilgili yapılmalıdır. Şirketler için finansal tablo hazırlama süreleri kısaldığı için, denetim ekibinin üzerinde, zaman baskısı bulunmaktadır. Dolayısıyla planlamadan olacak sapmalar iyi hesaplanmalı ve izlenmelidir.

iii) Mesleki şüphecilik: Denetim çalışanları, beklenmedik olaylara hazırlıklı olmalı ve kıdemli personelle bu konularda konsültasyon yapmalıdır. Genellikle, anormal bir olayın, masum bir açıklaması yoktur ve bu olayın araştırılması ve çözülmesi gerekmektedir. Mesleki şüphecilik yaklaşımı, çalışanların kendilerine sunulan bilgiyi sorgulamasını ve yeterli kanıt toplanmasını kapsar. Bağımsız denetim kuruluşu bu yaklaşımı hem çalışanlık için, bir yetkinlik unsuru olarak belirlemeli, hem de, günlük uygulamalarda sürekli vurgulamalıdır. Sorgulama, belli maliyetlere de neden olsa, kuruluş tarafından sürekli teşvik edilmelidir. Daha az tecrübesi olan çalışanlar, şüphe duydukları konuları, tecrübeli çalışanlarla mutlaka paylaşmalıdırlar.

Eğitimlerde gerçek hayattaki karmaşık durumlar ile ilgili vaka çalışmaları, konsültasyon uygulamaları yapılmalıdır. Bağımsız denetimde karşılaşılan başarısızlıklar, risklerin tespit edilememesinden değil, tespit edilen risklere yönelik doğru uygulamaların

yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Tahminleyici analitik incelemeler, performans değerlendirmede kullanılan etkin yöntemlerden biridir. Etkin olmayan analitik incelemeler, ortaya çıkan rasyo analizlerini, sorgulamadan, yönetimin açıklamaları doğrultusunda kabul etmektir. Bu tür denetimlere “sohbet denetimleri” denmektedir. Yönetim tarafından verilen açıklamalar, denetçi tarafından toplanan kanıtlar doğrultusunda değerlendirilmelidir. Denetim ekibi, müşteri şirketin yolunda giden süreçlerinin yerine, problemler olan süreçlerine odaklanmalıdır.

iv) Bağımsız denetimin tamamlanma süreci: Bağımsız denetimin tamamlanma süreci, inceleme, kurumsal yönetimden sorumlu olanlara bilgi verilmesi, bağımsız denetim görüşünün imzalanması ve sonrasındaki hususları kapsar. Tamamlanma süreci bağımsız denetimin en önemli aşamalarından biridir ve bu aşama için yeterli çalışan ve süre ayrılmalıdır. Genellikle denetçilerin şirketten istedikleri dökümanlar zamanında verilmez. Buna karşın denetçinin raporunu zamanında vermesi konusunda büyük baskı yapılır. Büyük şirketler, koşullar ne olursa olsun, denetçiye denetim raporunu teslim etmesi konusunda daha büyük baskı uygulamaktadırlar. Bu durumda, denetçi raporunu hazırlamadan önce bütün konuların çözüldüğünden emin olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşu, son anda önemli kanıtlar bulan veya değişikliklerle karşılaşan denetim ekibi, ek süre isterse, onları müşteri şirkete karşı desteklemelidir.

Bağımsız denetimden sonra risklerin gerçekleşme ihtimaline karşın, bağımsız denetim sırasında karşılaşılan riskler ve bu risklerle ilgili yapılan işlemler mutlaka düzenli olarak kayıt altına alınmalıdır. Bağımsız denetim kalitesini arttırmaya yönelik etkili bir yöntem de, kuruluşun günlük operasyonlarına yönelik bakiye ve hesap kontrol listeleri tutmaktır.

Bağımsız denetimin her safhasında sonuçlara ulaşılır. İşlem testlerinden, denetim görüşüne kadar her aşama, sonuç elde etme sürecidir. Denetçi, denetim sonucunun belirtildiği denetim görüşünü hazırlamadan önce, yeteli kanıt toplandığından, kanıtların tutarlılığından, finansal tabloların doğru ve adil olduğundan emin olmalıdır. İlgili hallerde, denetçinin görüşlerini destekleyici, yönetimle veya diğer kişilerle olan tartışma notları kanıt olarak saklanmalıdır. Denetim planlama, değerlendirme ve tamamlamadan oluşan bir döngüdür. Bağımsız denetim görüşünün imzalanmasından sonra, süreç sona

ermemektedir. Bu aşamadan sonra ekibin kendi performansı değerlendirmesi ve gelecek yıl için kendini nasıl geliştireceğini planlaması gerekmektedir.

2.3.2.5.1 Denetim Kalite Kontrol Gözden Geçirme

Kuruluş, bu bölümde bahsi geçen tüm denetimlerle ilgili, denetim kalite kontrol gözden geçirmesinin yapılıp yapılmayacağını tespit etmek amacıyla, kriterleri oluşturmalıdır. Kuruluşun politikaları ve prosedürleri, eğer denetim, oluşturulan kriterleri kapsıyorsa, denetim kalite kontrol gözden geçirmesi yapılmalı ve rapor yayınlanmadan bitirilmesini, denetim ortağının, denetimden ve performansından sorumlu olmasını ve denetim kalite kontrolörünün dahil olmasına direnç göstermemesi koşullarını içermelidir.

Kuruluş işlerinin yapısı ve içeriği, hangi denetimlerin, kalite kontrol gözden geçirmesi kapsamında olacağına karar verilmesi için oluşturulan kriterler için önemli hususlardır. Bu kriterler aşağıdaki konuları kapsamalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2041, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.62):

- ❖ Kamuyu ilgilendiren bir hususu içermesi de dahil olmak üzere, denetimin niteliği;
- ❖ Denetimde veya sözleşmeler sınıfında olağandışı şartların veya risklerin tespiti; ve
- ❖ Kanunların veya düzenlemelerin denetim kalite kontrol gözden geçirmesi koşulunu içermesi.

Kuruluşun, ilgili kriterlere uygun denetimler bulunmuyorsa, denetim kalite kontrol gözden geçirme, uygulanmamaktadır.

Klasik denetim modeli, ekip üyelerinden birinin işi yapması ve daha tecrübeli birinin yapılan işleri kontrol etmesi üzerine dayalıdır. Etkili inceleme yöntemleri, işin bitirilmesi üzerine değil, denetlenen konular ve ulaşılan yargılar üzerine odaklanmalıdır.

Bağımsız denetim sürecinin tamamlanması önemlidir, ancak daha önemli olan denetim sırasında ortaya çıkan konuların nasıl ele alındığıdır. Denetim incelemesi, yeterli deneyime sahip ve anormallikleri araştıran kişiler tarafından yapılmalıdır. Yapılan denetim işinin incelenmesinin, denetçiler üzerinde oldukça olumlu etkisi bulunmaktadır. İnceleme sırasında, denetçiler hatalarını ve atladıkları hususları görerek, iş başı eğitim almış olurlar. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 44, 04.08.2009)

Denetim kalite kontrol gözden geçirme prosedürleri, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve raporu hazırlarken ulaşılan sonuçları, finansal tabloların veya konuyla ilgili diğer bilgilerin ve raporun okunmasını ve raporun uygunluğunun tarafsız değerlendirilmesini içermelidir. Denetim kalite kontrol gözden geçirme, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ve ulaşılan sonuçlar ile ilgili, seçilen denetim dokümantasyonunun incelenmesi ve denetim ortağı ile önemli bulgular ve konular hakkında görüşmeyi de kapsamalıdır. Denetim kalite kontrol gözden geçirmenin kapsamı, diğer unsurların yanında, denetimin karmaşıklığı ve raporun ilgili şartlara uygun olmama riskine bağlıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2041).

Denetim kuruluşunun politika ve prosedürleri, denetim kalite kontrolörünün, önemli sorunları, rapor yayınlanmadan önce, kontrolörün kanaatiyle, zamanında gözden geçirmeyi yürütmesini gerektirmelidir. Kuruluşun, denetim kalite kontrolörlerinin teknik yeterlilikleri hakkındaki politikaları ve prosedürleri, görevin yerine getirilebilmesi için gerekli, teknik uzmanlığı, tecrübeyi ve yetkiyi içerebilir. Yeterli ve uygun teknik uzmanlık, tecrübe ve yetki, denetim şartlarına bağlıdır. Kuruluş, denetim kalite kontrolörünün tarafsızlığını sağlamak için politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politikalar ve prosedürler, denetim kalite kontrolörünün, denetim ekibinin bir üyesi olmamasına rağmen, gözden geçirilen denetim ile ilgili bağımsızlık koşullarını yerine getirmesini sağlamalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2042) .

Denetim standartları, bağımsız denetim sürecinin, tarafsız denetim ortağı tarafından incelenmesi koşulunu getirmiştir. Bağımsız denetim sürecinin içinde bulunmamış, tarafsız bir ortağın, kanıtları ve bağımsız denetim sonuçlarını objektif olarak sorgulaması, bağımsız denetim kalitesini arttıracaktır. Tarafsız denetim ortağının,

önemli mesleki yargılara ulaşabilmesi için, yeterli tecrübe ve otoriteye sahip, teknik olarak güçlü olması gerekmektedir. Tarafsız denetim ortağının rolü, önemli denetim kayıtlarının, bağımsızlık bildirimlerinin, denetim sonuçlarının titizlikle incelenmesi ve denetim sonucunun uygunluğunun değerlendirilmesidir. (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, s. 45, 04.08.2009)

Kuruluş, denetim dokümantasyonunun gizliliğinin, saklanması, doğruluğunun, erişilebilirliğinin ve kopyalanabilirliğinin sürdürülmesine yönelik tasarlanan, politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2038 IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.49).

Denetim standartları, denetim ortaklarının, belirli konularda veya problemlerde konsültasyon yapmasını belirtmektedir. Bu tür konsültasyonlar denetim ortağının zayıf olduğunu değil, aksine kuruluşun, kaliteli bağımsız denetim yapabilmek için bütün kaynaklarını kullandığını göstermektedir.

2.3.2.6 Bağımsız Denetimde İzleme Süreçleri

Kuruluş, kalite kontrol sistemi ile ilgili politikalarını ve prosedürlerini, uygun, yeterli, etkin çalışan ve uygulanabilir olduğu yönünde, kuruluşa ve denetim ortaklarına makul düzeyde güvence verecek şekilde oluşturmalıdır. Bu politikalar ve prosedürler aşağıdaki hususları içermelidir (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2043, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.68):

1. Kuruluşun, kalite kontrol sisteminde

i) Modelin uygunluğunu ve

ii) Kalite kontrol sistemi faaliyetlerinin etkinliğini

tespit etmek için sürekli önem vermesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

2. İzleme süreci için, kuruluş içinde yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, bir ortağa veya ortaklara veya diğer kişilere sorumluluk atanması.

3. Kuruluşun kalite kontrol sistemi izleme faaliyetlerinin, vasıflı kişilere atanması.

İzleme süreci aşağıdaki hususları kapsar (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s.2044, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.68):

- ❖ Kalite kontrol unsurlarına ait seçilmiş idari ve personel kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- ❖ Denetim çalışma kağıtlarının, raporlarının ve müşterinin finansal tablolarının gözden geçirilmesi.
- ❖ Kuruluş personeli ile görüşmeler.
- ❖ Gözden geçirme prosedürlerinde elde edilen bulguların, en azından yılda bir defa özetlenmesi ve iyileştirmeyi işaret eden bulguların sistematik sebeplerinin incelenmesi.
- ❖ Gözden geçirilen önemli denetimler veya kuruluşun kalite kontrol politikaları ve prosedürleri hakkında, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesi.
- ❖ Tespit edilen bulguların, uygun, kuruluş yöneticilerine iletilmesi.
- ❖ Kalite kontrol sisteminde gerekli iyileştirmeler de dahil olmak üzere, gerekli bütün tedbirleri alacak uygun kuruluş yöneticileri tarafından, sonuçların, zamanında değerlendirilmesi.

Seçilen tamamlanmış denetimlerin incelenmesi, dönemsel bazda yapılabilir. Örnek olarak, üç yıla yayılmış bir inceleme döneminde, her denetim ortağının en az bir denetimi, inceleme için seçilebilir. İnceleme döneminin organize edilmiş biçimi, bireysel denetimlerin seçilme zamanı da dahil olmak üzere, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, pek çok unsura bağlıdır (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s.2045, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.68):

- ❖ Denetim kuruluşunun büyüklüğü.
- ❖ Ofislerin coğrafi konumu ve sayısı.
- ❖ Önceki gözden geçirme prosedürlerinin sonuçları.

- ❖ Personel ve ofislerin sahip olduğu yetkinin derecesi (örnek olarak, müstakil ofislerin, incelemelerinin kendileri tarafından yapmaya yetkilerinin olup olmadığı veya sadece merkezin onları inceleme yetkisinin olması).
- ❖ Kuruluşun çalışma ve organizasyonunun içeriği ve karmaşıklığı.
- ❖ Kuruluşun müşterileri ve belirli denetimlerle ilgili riskleri.

Yılda en az bir kere, kuruluş, kalite kontrol süreci izleme sonuçlarını, ilgili denetim ortaklarına ve liderler de dahil, kuruluştaki diğer uygun kişilere iletmelidirler. Bu iletişim, kuruluşa ve ilgili kişilere, tanımlanan görevleri ve sorumlulukları kapsamında, gerekli yerlerde, zamanında ve uygun önlemleri almalarına ve kuruluşun kalite kontrol sistemleri hakkında güvenebilecekleri bir temel sağlayacaktır. İzleme prosedürlerinin sonuçları, raporların uygun olmadığını veya denetim prosedürlerinin uygulanmadığını gösterirse, kuruluş, geçerli mesleki standartlar ve düzenleyici ve yasal koşullara uymak için, alınması gereken önlemleri tespit etmelidir (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, 17.01.2010, s. 2046, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org> 10.04.2011 , s.50)

2.3.2.6.1 Bağımsız Denetim Kuruluşunda İç İzleme Süreçleri

Bağımsız denetim kuruluşları kalite ile ilgili politika ve prosedürler oluşturmalı ve bu çerçevede en az yıllık bazda bağımsız denetim kalitesine uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır. Kalite süreçleri, denetim ekibinden bağımsız çalışanlar tarafından incelenmektedir. Başka bir deyişle bağımsız denetim kuruluşu kendi uygulamaları ile ilgili iç denetim yapmaktadır. Kamu gözetim kurumu (Amerika Birleşik Devletleri’nde PCAOB) da bağımsız denetim kuruluşunun dış denetimini yaparak, kalite standartlarına uygunluk düzeyini belirler. Bağımsız denetim kuruluşları, kalite ile ilgili standartları genişleterek, yeni kalite faktörleri ekleyebilirler. Bu faktörlere, müşterilerle daha kapsamlı iletişim, çalışanların verimli kullanılması gibi örnekler verilebilir. İç izleme süreçlerinde kullanılan kavramlar ve açıklamaları aşağıda sunulmuştur (ICAEW, “Audit Quality”, s. 48-49, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, 04.08.2009):

i. İç izlemenin kapsamı: İzleme sürecinin temel amacı, yapılan bağımsız denetimlerin, denetim standartlarına ve kuruluşun kalite prosedürlerine uygunluğunu tespit etmektir. Özellikle, problemlili konularda veya alışılmışın dışındaki muhasebe uygulamaları hakkında bir g6r6ř gerektiren konular incelenir. Bu konular hakkında yeterli kanıt ve dok6mantasyonun olması gerekmektedir. İzleme, yapılan bağımsız denetimin sadece belli kriterlere uygunluğunu incelemez. Aynı zamanda, m6şteriyle olan iletişimin niteliği, y6netim tarafından yapılan açıklamalar sorgulanmakta, ilgili konularda kaliteli bilgi, ve araştırma incelenmektedir. Her denetimle ilgili dosyalarda, listelenmiş kriterlerin yerine getirilip getirilmediği incelenmektedir. Y6zy6ze g6r6şmelerin ve yazılı talimatların yerine getirildiği izleme süreci başlamadan 6nce, izlemeyi yapacak olan kişilerin bilgilendirilmesi 6nem taşımaktadır.

ii. İç izleme sıklığı: İzleme s6releri, çoğunlukla, bağımsız denetim kuruluşları tarafından, yılda bir defa belli bir d6nemde yapılmaktadır. Bu d6nemler birden fazla olabilir, hatta her ay veya her 6 ayda bir de olabilir. Her denetim ortağının işi, yılda bir defa veya 6 yılda bir incelenebilir. Tesad6fi 6rneklem, bazı denetçilerin uzun yıllar boyunca incelenmeyeceği riskini taşıdığı için, tavsiye edilmemektedir. Kuruluşun her b6y6kl6kteki denetimine ait bir 6nek seçilerek, s6re başlatılabilir. Ortalama risk seviyesinin 6zerindeki denetimlerden başlayarak, izleme süreci uygulanabilir. İzleme s6recinde yapılan değerlendirmede, bağımsız denetim raporunun doğruluğu, denetimin standartlar, etik ve diğer d6zenleyici koşullara uygunluğu, kalite kontrol politikaları ve prosed6rleri ile ilgili kons6ltasyonları kapsamaktadır.

iii. İç izleme s6relerinden sorumlu kişiler: Bağımsız denetim kuruluşunun izleme yapmasındaki temel amaç, bağımsız denetimlerin riske maruz kalmadan, d6zg6n, etkili ve verimli yapılıp yapılmadığını tespit etmektir. İzleme işini, mesleki 6rg6tlerdeki farklı bağımsız denetim kuruluşlarını temsil eden 6yelerden oluşan bir teknik ekip yapabilir. Aynı kuruluş içindeki farklı ofisler veya aynı ofis içindeki kıdemli y6neticiler, birbirlerinin denetim s6relerini inceleyebilir. Denetim standartları, izleme kapsamındaki incelemelerin, yeterli tecr6be ile teknik bilgiye sahip ve konuların 6nem derecesine vakıf kişiler tarafından yapılması koşulunu getirmiştir. İlgili kişiler ayrıca, ortaya çıkan sorunlara 6z6m getirebilecek stat6 ve yetkiye de sahip olmalıdırlar.

Bağımsız denetimin kapsamı uzmanlık isteyen bir konu ise, bu durumda izlemeyi, ilgili sektörle ilgili bilgi sahibi olan kişi yapmalıdır.

iv. İzlemeyi yapacak denetim ortağının tarafsızlığı: Denetim Standartları, (SAS 240 Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol) izleme süreçlerinden, tarafsız bir denetim ortağının sorumlu olması koşulunu getirmektedir. Küçük kuruluşlar bu konuda dışarıdan hizmet alabilirler. Girdiler ve çıktılar beraber incelenmelidir. Eğer yanlış denetim görüşleri veriliyorsa, girdilerin incelenmesi gerekmektedir. Çıktılar, bağımsız denetim raporunun kalitesi, finansal tabloların güvenilirliği, müşteri ilişkileri bağımsız denetim dokümantasyonu bazında ölçülür. Ölçme ve izleme yıllık değerlendirmenin yanı sıra, yıl içindeki uygulamalarda da devam etmektedir.

v. Kalite süreçleri, kalitenin iyileştirilmesi, risklerin, girdilerin ve çıktıların yönetimini kapsamalıdır. Bu süreçlerin, denetçiler üzerinde yük değil yapıcı etkisi olmalıdır. Kalite süreçleri, kamu gözetim kurumu koşulları ile uyumlu olmalıdır. Kalite süreçlerinde en karmaşık ve yönetilmesi zor olan faktör, insan kalitesidir. Dolayısıyla çalışanların gelişimine yatırım yapılmalıdır. Çalışanlar, tarafsız denetçi ortağı tarafından yapılan incelemeleri, yapılan bağımsız denetimdeki hataları azaltmaya yönelik ve bağımsız denetimi geliştiren bir süreç olarak kabul etmelidirler. Kamu gözetim kurumunun ziyaretleri, kaliteyi iyileştirmeye yönelik bir fırsat olarak algılanmalı ve ziyaret sonucunda ortaya çıkan eksiklikler hemen tamamlanmalıdır. Risk bazlı izleme sistemleri bağımsız denetim kuruluşları açısından yararlı olmaktadır.

vi. Risk yönetimi: Bütün ortaklar kalite süreçleri hakkında ve standartlara uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek sorunlarla ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Çalışma gruplarında, ofis içi toplantılarda, bölgesel ve ulusal toplantılarda kalite ve risk yönetimi mutlaka tartışılmalıdır.

Makro İzleme: Bağımsız denetim kuruluşuna yönelik makro izleme kavramı, kuruluşun operasyonlarının tamamının kalite ile ilgili düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ve gerekli iyileştirmelerin yapılmasıdır. Makro izleme, teknik materyal, çalışma kağıtları, bağımsızlık, çalışanların eğitimi, konsültasyon, süreçlerinin incelenmesini

kapsamaktadır. Bu konuda soru formları, ile anketler doldurulur, performans değerlendirme sonuçları ve müşteri şikayetleri incelenir. İzleme süreçleri, en yüksek riskli denetimlerden başlar.

2.3.2.6.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunda Dış İzleme Süreçleri (Kamu Gözetimi)

Kamu gözetim kurumu, kuruluşun bağımsız denetim sistemleri, prosedürleri ve yapılan işlerin kalitesinin uygunluğu ve etkiliği hakkında tarafsız değerlendirme yapmaktadır. Kamu gözetim kurumu, bünyesinde inceleme yapan müfettişler, inceleme yapılan bağımsız denetim kuruluşundan bağımsızdır. Eğer bir kuruluşun bazı sistemleri etkili olarak kullanamadığı ortaya çıkarsa, kamu gözetim kurumu müfettişleri bu durumun nedenini araştırmakta ve kuruluşa iyileştirme önerilerinde bulunmaktadır. Daha uç vakalarda, eğer sistem demode olmuşsa veya tedarikçisi tarafından desteklenmiyorsa, yeni sistemin alınması ve yeni sistemle ilgili eğitimlerin verilmesi önerilebilmektedir. Bazı durumlarda, müfettiş sistemin çok katı kurallar çerçevesinde uygulandığına karar verebilir. Dış izleme sürecinin verimli olması açısından aşağıdaki hususlar önem taşımaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, s.52-53 http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/, 04.08.2009):

i. İzleme süreci, kuruluşlara yeni sistemlerin kurulması veya mevcut sistemlerin geliştirilmesi hususlarına katkıda bulunmaktadır. Kamu gözetim kurumunun tespitlerine göre, yeni bir sistemi uygulamak, sistemi az tanımaktan, yeni prosedürlerin yanlış anlaşılmasından veya yanlış kaynakların kanalize edilmesinden dolayı, kuruluşları zorlamaktadır. Kamu gözetim kurumu müfettişlerinin sistem değişiklikleri konusundaki görüşleri, geçmişteki pek çok bağımsız denetim kuruluşuyla ilgili tecrübelerini yansıtmaktadır. Büyük denetim kuruluşlarında, mevcut nitelikli insan kaynağı olmasına karşın, kamu gözetim kurumu müfettişlerinin görüşlerine büyük önem vermektedirler. Büyük kuruluşlara daha sık yapılacak ziyaretler, sistem gelişimleri konusunda daha düzenli geri bildirim sağlayacaktır.

ii. Kamu gözetim kurumu'nun bir diğer katkısı da, inceleme sırasında ortaya çıkan konular hakkında, bütün denetim ortakları ve çalışanlarla, her şeyin açıkça tartışıldığı

ortamları yaratmasıdır. Hem bağımsız denetim kuruluşu hem de müfettiş açısından oldukça verimli geçen bu tartışmalardan sonra, bütün ziyaretler, resmi olarak sonuçlandırılmaktadır. Diğer bağımsız denetim kuruluşlarındaki yeni uygulamalardan haberdar olmayan denetçiler, kamu gözetim kurumu müfettişleri sayesinde yeni uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmaktadır.

iii. En iyi plan ve uygulamaya sahip izleme çalışmasının sonuçları bağımsız denetim kuruluşu tarafından uygulanmazsa, çok az katkı sağlayacaktır. Teftiş sonrasında ortaya çıkan hususlar kuruluş ortakları ve yöneticilerle, yüzyüze tartışılmalı ve çözümler konusunda mutabakata varılmalıdır.

iv. İzleme sonrasında ortaya çıkan bulgular hakkında, çalışanlar, isim vermeden bilgilendirilmez. Eğer bir ofisin performansı düşük çıktıysa, bu ofisteki uygulamalar hakkında sonuç odaklı, detaylı bir plan hazırlanmalı ve uygulanmalıdır. Söz konusu ofisteki uygulamalar, uygun bir zaman dilimi içerisinde tekrar incelenmelidir.

v. İzleme çalışmaları sonucunda, bağımsız denetim prosedürlerinin veriminin düşük olduğu ortaya çıktığında, bu prosedürleri değiştirip yenilikler yapmak, bağımsız denetim kuruluşu açısından çok kolay olmayacaktır. Dolayısıyla herkesin katılımını sağlayan bir plan hazırlanmalıdır. İnceleme çalışmaları, kuruluşta kaliteden sorumlu olan kişilerin, ilgili prosedürlerin uygulama zorluğundan dolayı, başka prosedürleri uyguladıklarını ortaya çıkarabilir. Bu durumda, müfettişlerin, bu kişileri, uygun prosedürleri uygulamaları konusunda ikna etmeleri gerekmektedir. Kuruluşun zayıf olduğu prosedürlerdeki değişiklikler, ilgili çalışanların da katılımıyla hemen yapılmalıdır.

vi. Denetim tescil komitesi, standartlara uymayan kuruluşlar hakkında yaptırımlar uygulayacaktır. Kamu gözetim kurumunun bir dahaki ziyaretine kadar bağımsız denetim kuruluşu, zayıf bir uygulamanın düzeltilmesi veya özel bir konuda eğitim verilmesi hakkında verdiği sözleri tutmazsa, denetim tescil komitesi sert önlemler almaktadır. Denetim tescil komitesi ve kamu gözetim kurumunun amacı, denetim kuruluşlarının kaliteli ve standartlara uygun işler yapmalarıdır. Denetim tescil

komitesinin uygulayacağı son yaptırım, denetçilerin kaydını silmektir. Dolayısıyla denetim kuruluşları, standartlara uygun ve kaliteli iş yapan ortaklarını ödüllendirmeli, standartlara uygun iş yapmayı reddeden ve kalitesiz iş yapan ortaklarını cezalandırmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE İLGİLİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE YÖNELİK İZMİR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın Konusu: 2008 yılından itibaren dünya ekonomilerinde yaşanan finansal krizde, muhasebe ve denetim konularındaki düzenlemelerin gerekliliği ve önemi bir kere daha anlaşılmuştur. 2011 yılı itibariyle IAASB tarafından hazırlanan denetim standartları, dünyada 100'den fazla ülkede uygulanmakla birlikte, Türkiye'de bu konudaki çalışmalar henüz başlamamıştır. Uluslararası denetim standartları ve denetim kalitesi ile ilgili meslek mensuplarının bilgi ve algılama düzeylerinin ölçülmesini amaçlayan çalışmada, İzmir İlinde faaliyet gösteren, İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı Yeminli Mali Müşavirlerden elde edilen veriler, SPSS paket programı ile, istatistiksel olarak analiz edilip, değerlendirilmiştir.

Araştırmanın Amacı: Yakın gelecekte Türkiye'de de uygulanması kaçınılmaz olan, uluslararası denetim standartları ve denetim kalitesi ile ilgili meslek mensuplarının bilgi ve algılama düzeylerini ölçmek.

3.2 Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın birinci bölümünde denetim ve kalite kavramları tanımlanmıştır. İkinci bölümde ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumlar ve standartlar ışığında, denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar incelenmiştir. Birinci ve ikinci bölüm çerçevesinde, yeminli mali müşavirlere yönelik hazırlanan anket çalışması, uluslararası denetim standartlarının, denetim kalitesi yaklaşımları ile ilişkilendirilmiştir. Anket çalışması iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, demografik bilgiler ile ilgili sorular yer almaktadır. Bu soruların amacı, yeminli mali müşavirlerin demografik farklılıklarının, denetim kalitesi algıları üzerindeki etkilerini araştırmaktır. Yeminli mali müşavirlerin aşağıdaki kişisel özellikleri ile ilgili kapalı uçlu sorular hazırlanmıştır:

1. Cinsiyet
2. Yaş

3. Eğitim Durumu
4. Mezun Olunan Bölüm
5. YMM Olarak Çalışma Süresi
6. YMM Belgesi

Anketin ikinci bölümündeki denetim kalitesine yönelik, 65 soru, 13 boyut altında toplanmıştır. Uluslararası denetim standartları çerçevesinde tespit edilen 13 boyutun her biri, 5 alt boyuttan oluşmaktadır. 5’li likert ölçeği kapsamında hazırlanan sorularda, 1, kesinlikle katılmıyorum’u, 5 ise kesinlikle katılıyorum’u belirtmektedir.

2011 yılı itibariyle, İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasında kayıtlı toplam 383 yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Oda yetkililerinden alınan bilgiye göre yaklaşık 200 üye aktif olarak çalışmaktadır. Araştırmanın ana kitle büyüklüğü, aktif olarak çalışan mali müşavirlerin sayısı olarak belirlenmiştir. 200 kişiden oluşan ana kitleyle ilgili örneklem sayısının tespit edilmesi için aşağıdaki formül kullanılmıştır (Özdemir, 2010, s. 112):

$$n = \frac{NZ^{2\alpha/2} \sigma^2}{(N-1)E^2 + Z^{2\alpha/2} \sigma^2}$$

E^2 : örneklem hatası

n : örneklem büyüklüğü

N : ana kitle büyüklüğü

σ^2 : standart sapma

$Z_{\alpha/2}$: Güven aralığı

$$\frac{200 \times (1,96)^2 \times (1,2)^2}{(200-1)(0,20)^2 + (1,96)^2 \times (1,2)^2} = 82,4$$

Bu formüle göre örneklem sayısı en az 83 olarak bulunmaktadır. Anket çalışması yüzyüze ve e-posta yoluyla toplam 87 mali müşavire uygulanmıştır.

Anket sonuçları üzerinde faktör analizi yapılarak, İzmir’deki YMM’lerin denetim kalitesi ile ilgili belirledikleri boyutlar tespit edilmiştir. Ardından, denetim kalitesi ile ilgili hipotezler ve bu hipotezlere bağlı alt hipotezler Anova ve bağımsız t testi ile test edilmiştir.

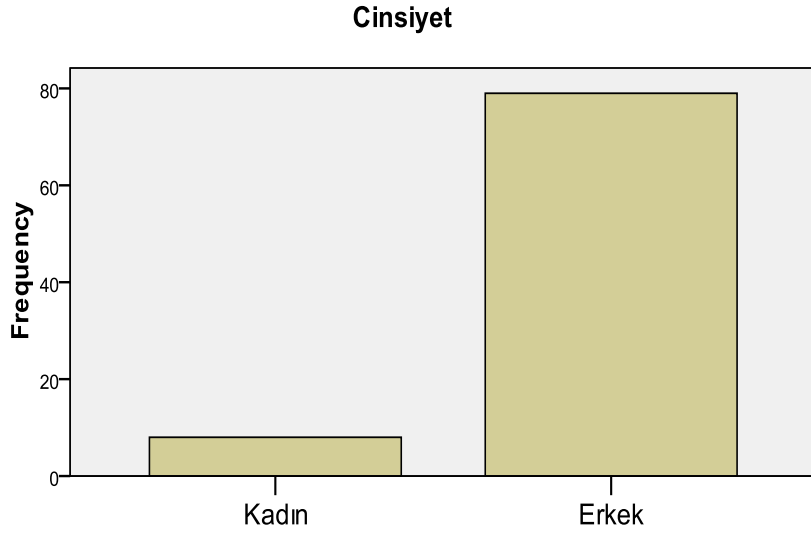
3.3 Demografik Özelliklerle İlgili Verilerin Analizi ve Yorumu

Bu bölümde, ankete katılan yeminli mali müşavirlerle ilgili demografik özellikler, frekans tablosu ve bar grafikleri kullanılarak incelenmiştir.

3.3.1 Cinsiyet

Cinsiyet				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	8	9,2	9,2	9,2
Erkek	79	90,8	90,8	100,0
Toplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.1 : Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Cinsiyet Bilgileri



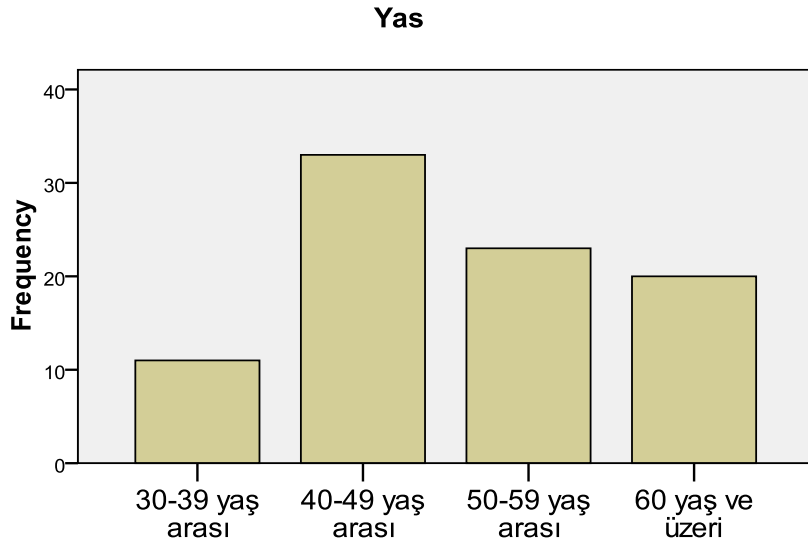
Şekil 3.1: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Cinsiyet Bilgileri

Tablo 3.1 ve Şekil 3.1'de araştırma kapsamındaki YMM'lerin cinsiyet bilgileri yer almaktadır. Araştırmaya katılan YMM'lerin, yaklaşık %91'i erkek, %9'u kadındır.

3.3.2 Yaş

Yaş				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
30-39 yaş arası	11	12,6	12,6	12,6
40-49 yaş arası	33	37,9	37,9	50,6
50-59 yaş arası	23	26,4	26,4	77,0
60 yaş ve üzeri	20	23,0	23,0	100,0
Toplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.2: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Yaş Bilgileri



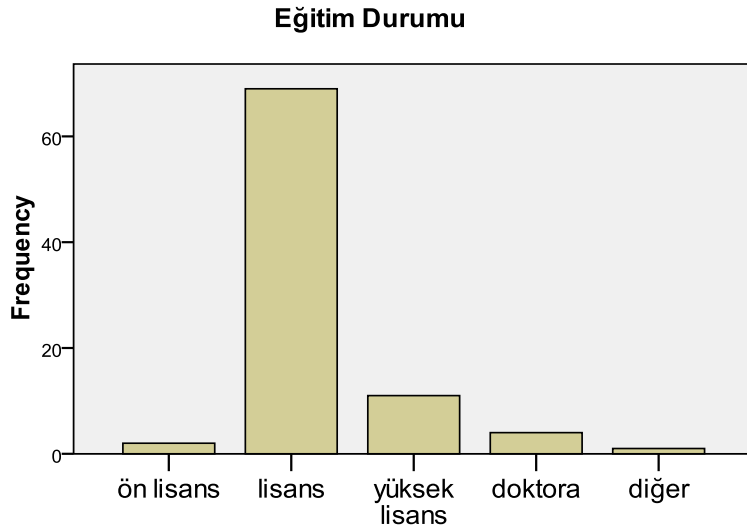
Şekil 3.2: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Yaş Bilgileri

Tablo 3.2 ve Şekil 3.2'de araştırma kapsamındaki YMM'lere ait yaş bilgileri yer almaktadır. Tablo 3.1'e göre, YMM'lerin, yaklaşık, %13'ü 30-39 yaş arasında, %38'i 40-49 yaş arasında, %26'sı 50-59 yaş arasında, %23'ü ise 60 yaş ve üzerinde olduğu anlaşılmaktadır.

3.3.3 Eğitim Durumu

Eğitim Durumu				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ön lisans	2	2,3	2,3	2,3
Lisans	69	79,3	79,3	81,6
Yüksek Lisans	11	12,6	12,6	94,3
Doktora	4	4,6	4,6	98,9
Diğer	1	1,1	1,1	100,0
Tooplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.3: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Eğitim Durumu Bilgileri



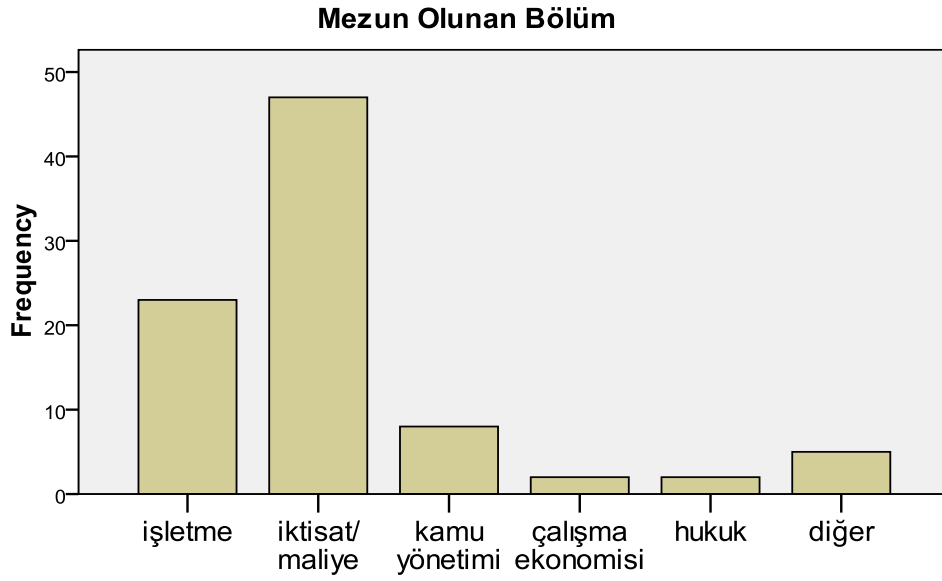
Şekil 3.3: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Eğitim Durumu Bilgileri

Tablo 3.3 ve Şekil 3.3'de araştırma kapsamındaki YMM'lere ait eğitim durumu bilgileri yer almaktadır. Tablo 3.3'e göre, YMM'lerin, yaklaşık, %2'si ön lisans, % 79'u lisans, %12'si yüksek lisans, % 4'ü doktora mezunudur.

3.3.4 Mezun Olunan Bölüm

Mezun Olunan Bölüm				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İşletme	23	26,4	26,4	26,4
İktisat/ Maliye	47	54,0	54,0	80,5
Kamu Yönetimi	8	9,2	9,2	89,7
Çalışma Ekonomisi	2	2,3	2,3	92,0
Hukuk	2	2,3	2,3	94,3
Diğer	5	5,7	5,7	100,0
Toplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.4: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Mezun Olunan Bölüm Bilgileri



Şekil 3.4: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere Ait Mezun Olunan Bölüm Bilgileri

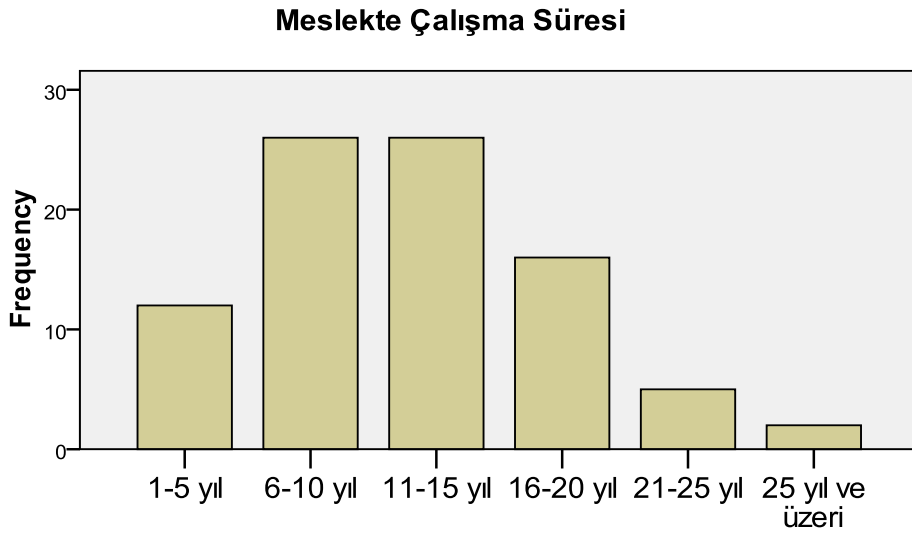
Tablo 3.4 ve Şekil 3.4'de araştırma kapsamındaki YMM'lere ait mezun olunan bölüm bilgileri yer almaktadır. Tablo 3.4'e göre, YMM'lerin, yaklaşık, %26'sı işletme, %54'ü

iktisat/maliye, %9'u kamu yönetimi, %2'si çalışma ekonomisi, %2'si hukuk, %6'sı diğer bölümlerden mezundur.

3.3.5 Meslekte Çalışma Süresi

Meslekte Çalışma Süresi				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5 yıl	12	13,8	13,8	13,8
6-10 yıl	26	29,9	29,9	43,7
11-15 yıl	26	29,9	29,9	73,6
16-20 yıl	16	18,4	18,4	92,0
21-25 yıl	5	5,7	5,7	97,7
25 yıl üzeri	2	2,3	2,3	100,0
Toplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.5: Araştırma Kapsamındaki YMM'lere ait Meslekte Çalışma Süresi Bilgileri



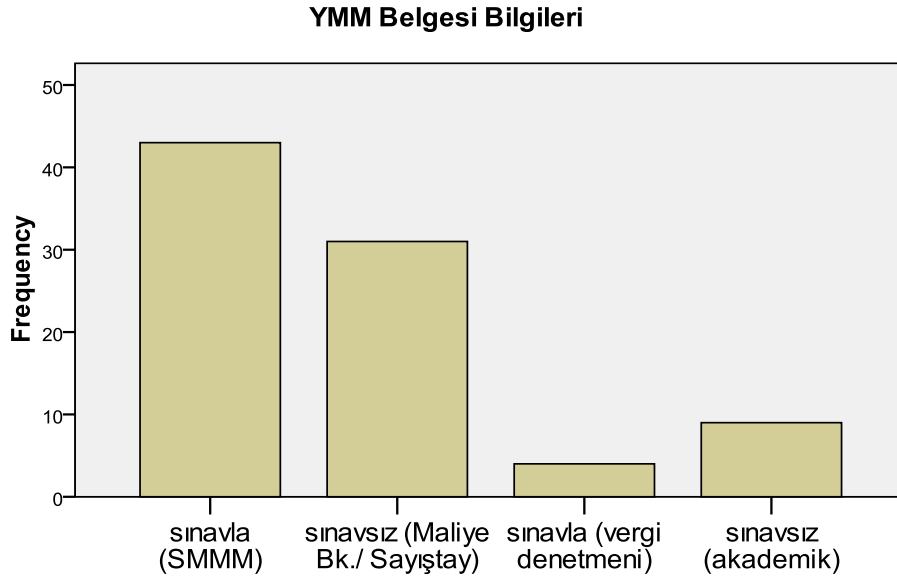
Şekil 3.5: Araştırma Kapsamındaki YMM'lerin Meslekte Çalışma Süresi Bilgileri

Tablo 3.5 ve Şekil 3.5’de araştırma kapsamındaki YMM’lere ait mezun olunan bölüm bilgileri yer almaktadır. Tablo 3.5’e göre, YMM’lerin, yaklaşık, %14’ü 1-5 yıl arası, %30’u 6-10 yıl arası, %30’u 11-15 yıl arası, %18’i 16-20 yıl arası, %6,5’u 21-25 yıl arası, %2’si 25 yıldan fazla meslekte çalışmaktadırlar.

3.3.6 YMM Belgesi Bilgileri

YMM Belgesi Bilgileri				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
sınavla (SMMM)	43	49,4	49,4	49,4
sınavsız (Maliye Bk./ Sayıştay)	31	35,6	35,6	85,1
sınavla (vergi denetmeni)	4	4,6	4,6	89,7
sınavsız (akademik)	9	10,3	10,3	100,0
Toplam	87	100,0	100,0	

Tablo 3.6: Araştırma Kapsamındaki YMM Belgesi Bilgileri



Şekil 3.6: Araştırma Kapsamındaki YMM Belgesi Bilgileri

Tablo 3.6 ve Şekil 3.6’de araştırma kapsamındaki YMM’lere ait mezun olunan bölüm bilgileri yer almaktadır. Tablo 3.5’e göre, YMM’lerin, yaklaşık, %49’u ilgili belgeyi, sınava girerek alan SMMM’lerdir. YMM’lerin %36’sı, ilgili belgeyi, sınavsız alan, Maliye Bakanlığı veya Sayıştay çalışanlarıdır. YMM’lerin yaklaşık %5’i, ilgili belgeyi sınavla alan vergi denetmenleridir. YMM’lerin yaklaşık %10’u ilgili belgeyi, sınavsız alan öğretim üyeleridir.

3.4 Faktör Analizi

3.4.1 Denetim Kalitesi Boyutları ve Alt Boyutları

Çalışmanın bu bölümünde, denetim kalitesi kapsamında belirlenen 13 boyut, ve bu boyutlara ait alt boyutlar yer almaktadır. Ek 1’de yer alan anket çalışması ile, YMM’lerin bu boyutlara verdikleri önem derecesi 5’li Likert Ölçeği ile ölçülmüştür.

I.) “Liderlik” Boyutu

- Liderlik 1 : Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.
- Liderlik 2 : Kalite kontrol sistemiyle ilgili tüm sorumluluğu, lider veya liderler üstlenmelidir.
- Liderlik 3 : Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve yaygın davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.
- Liderlik 4 : Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal şartlara uygun olarak iş yapmak ve doğru raporlar yayınlanmak kalite kültürünü teşvik eder.
- Liderlik 5 : Kalitenin gereklilik olduğunu kabul eden bir iç kültür oluşturulmalıdır.

II) “Etik” Boyutu

- Etik 1 : Politika ve prosedürler, kuruluş ve personelinin, ilgili etik kurallara uyumlu çalıştığına dair, makul güvence sağlamalıdır.
- Etik 2 : Bağımsızlığı tehlikeye atacak durumlar ve ilişkileri ortadan kaldıracak

- yöntemler uygulanamıyorsa, kuruluş denetimden çekilmelidir.
- Etik 3 : Kuruluş, bağımsız hareket etmesi gereken bütün kuruluş personelinden, bağımsızlıkla ilgili kuruluş politikalarına uygun çalıştığına dair, yazılı teyit notu almalıdır.
- Etik 4 : Kuruluşun, yapılan işlerin, standartlara, yasal koşullara ve kalite kontrol sistemine uymadığı hakkındaki şikayetler ile ilgili, politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır.
- Etik 5 : Kuruluşun, düzenleyici ve diğer otoriteler tarafından tespit edilen sürenin sonunda, personel rotasyonu ile ilgili şartlara uymalıdır.

III) “Müşteri İlişkileri Yönetimi” Boyutu

- Müşteri 1 : Kuruluş, yeni müşteri kabulü veya mevcut denetimleri devam ettirmek hususlarında, müşterinin ortaklarının kimliği, ticari itibarı, üst yönetim ve müşterinin dürüstlüğü, yasal ve etik koşullara uyması konularını dikkate almalıdır.
- Müşteri 2 : Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı, ve sınırlamaları ile ilgili müşteri ile anlaşma yapılmalıdır.
- Müşteri 3 : Kuruluşun, müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.
- Müşteri 4 : Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden, hem de müşteriyile olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsmalıdır.
- Müşteri 5 : Denetimden veya hem denetimden hem de iş ilişkisinden çekilmeyle ilgili politikalar ve prosedürler, önemli sorunlar ve konsültasyonlarla ilgili sonuçların ve bu sonuçların dayanağının, belgelendirilmesini içermelidir.

IV) “İnsan Kaynakları Yönetimi” Boyutu

- İnsan K 1 : Kuruluş, ilgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlayabilmek için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlamalıdır.
- İnsan K 2 : İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim; ve performans değerlendirmesi, ücretlendirme, ve maaş artışını kapsamalıdır.
- İnsan K 3 : Çalışanlar ile ilgili niteliklere örnek olarak, kuruluş tarafından oluşturulan minimum akademik koşullar, dürüstlük, liderlik ile ilgili özellikler verilebilir.
- İnsan K 4 : Yeterlilikler ve yetkinlik; mesleki eğitim, staj dahil, sürekli mesleki gelişim, iş tecrübesi, daha deneyimli çalışanların, denetim ekibinin diğer üyelerine danışmanlık yapması aracılığıyla geliştirilir.
- İnsan K 5 : Gerekli hallerde, sözleşme ortağının tecrübesi, sürekli mesleki eğitim ve danışmanlık ile desteklenmelidir.

V) “Ekip Çalışması” Boyutu

- Ekip 1 : Denetim ortaklarının sorumluluklarını yerine getirmelerine yeterli zaman verilmesi amacıyla, ilgili kişilerin iş yükü ve uygunluğunu gözetilen sistemler oluşturulmalıdır.
- Ekip 2 : Farklı denetimlerin gerektirdiği farklı yetkinliklere göre denetçi istihdam edilmelidir.
- Ekip 3 : Kuruluş, gerekli yetkinliklere, yeterliliğe ve zamana sahip uygun çalışanları görevlendirmelidir.
- Ekip 4 : Genellikle, görevlendirilen çalışanların yetenek ve tecrübe düzeyleri arttıkça, gözetime duyulan ihtiyaç azalmaktadır.
- Ekip 5 : Denetim ekibinin daha az tecrübeli üyelerinin, verilen görevin amaçlarını net olarak anlamasına, uygun ekip çalışması ve eğitim yardımcı olacaktır.

VI) “Mesleki Gelişim, Performans Değerlendirmesi, Ücret ve Terfi” Boyutu

- Mesleki Gelişim 1 : Terfi için seçilen personel, üstleneceği sorumlulukların gerektirdiği yeterliliklere sahip olmalıdır.
- Mesleki Gelişim 2 : Etkili performans değerlendirmesi, ücret ve terfi prosedürleri, yeterliklerin gelişimi ve sürdürülmesini ve etik ilkelere bağlılığı zamanında, tespit edip, ödüllendirir.
- Mesleki Gelişim 3 : Kuruluş, personele, performans, ilerleme ve kariyer gelişiminin değerlendirilmesi hakkında danışmanlık sağlamalıdır.
- Mesleki Gelişim 4 : Terfinin, diğer hususların yanında, performans kalitesine ve etik ilkelere bağlılığa dayalı olduğunun ve kuruluşun politikalarına ve prosedürlerine aykırı davranışların, disiplin soruşturması ile sonuçlanacağını, personel tarafından anlaşılması sağlanmalıdır.
- Mesleki Gelişim 5 : Kuruluş, her seviyedeki personelin genel ve sektör-bazında sürekli mesleki eğitime ve diğer mesleki gelişim etkinliklerine katılmasını teşvik etmelidir.

VII) “Denetim Performansı” Boyutu

- Denetim Perfor 1 : Denetimler, mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.
- Denetim Perfor 2 : Denetim performansı kalitesinde, tutarlılık olmalıdır.
- Denetim Perfor 3 : İşin, mesleki standartlar ve yasal koşullara uygun olarak yapılması gözden geçirilmelidir.
- Denetim Perfor 4 : Önemli bulgular ve hususlar, daha deneyimli üyelerce, tekrar incelenmelidir.
- Denetim Perfor 5 : Yapılan işin, ulaşılan sonuçları desteklemesi ve uygun şekilde dokümantasyonunun; ve denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşılması hususları gözden geçirilmelidir.

VIII) “Danışmanlık ve Konsültasyon Uygulamaları” Boyutu

- Konsültasyon 1 : Konsültasyon, kalitenin yükseltilmesine ve profesyonel yargının uygulanmasına yardım eder.
- Konsültasyon 2 : Konsültasyon bir güç olarak görülmeli ve personelin karmaşık, alışılmışın dışında, yabancı, zor ve ihtilafli sorunları çözmek için danışmanlık hizmeti kullanılmasını teşvik etmelidir.
- Konsültasyon 3 : Denetim ekibi, konsültasyonu yapacak danışmanlarla bilgi paylaşımında bulunmalıdır.
- Konsültasyon 4 : Konsültasyonların niteliği, içeriği ve sonuçları kayıt altına alınarak, danışmanlık hizmetini alan ve danışmanlık hizmetini veren kişilerce anlaşılmalıdır.
- Konsültasyon 5 : Kuruluş, kalite kontrol ile ilgili dışarıdan danışmanlık hizmeti alabilir.

IX) “Görüş Ayrılıkları” Boyutu

- Görüş Ayrılık 1 : Kuruluşun, denetim ekibi içindeki, danışmanlık hizmeti alanlar ile, bağımsız denetçi ve denetim kalite kontrolörü (vasıflı dışardan görevli kişi de dahil) arasındaki görüş ayrılıklarını çözümlenmeye yönelik politikalar ve prosedürler oluşturması ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- Görüş Ayrılık 2 : Elde edilen sonuçlar belgelendirilmeli, ve sorun çözümlenene kadar, rapor yayınlanmamalıdır.
- Görüş Ayrılık 3 : Görüş ayrılıklarının erken safhada tespitinin ve ardından başarılı adımların atılması hakkında talimatnameler oluşturulmalıdır.
- Görüş Ayrılık 4 : Görüş ayrılıklarının çözümü ile ilgili dokümantasyon ve elde edilen sonuçların uygulanması teşvik edilmedi.
- Görüş Ayrılık 5 : Bu tür ayrılıkların çözümüne yönelik prosedürler, başka bir meslektaş, kuruluş, veya mesleki veya düzenleyici kurumla konsültasyon yapmayı içerebilir.

X) “Denetim Dokümantasyonun Gizliliği, Saklanması, Doğruluğu, Erişilebilirliği, ve Kopyalanabilirliği” Boyutu

- Doküman 1 : Kuruluş, denetim dokümantasyonunun gizliliğinin, saklanmasının, doğruluğunun, erişilebilirliğinin ve kopyalanabilirliğinin sürdürülmesine yönelik politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır.
- Doküman 2 : Kuruluş personeli, denetim dokümantasyonu dahilindeki bilgileri, özel şartlar hariç, her zaman gizli tutmalıdır.
- Doküman 3 : Denetim dokümantasyonu için, yerinde ve makul kontroller yapılmalıdır.
- Doküman 4 : Kuruluş, standartların, yasaların, düzenlemelerin ve kuruluşun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yeterli bir süre saklanma süresi belirlemelidir.
- Doküman 5 : Saklama süresi, bazı denetim tipleri için özel saklama sürelerine göre belirlenmesi, veya özel yasal veya düzenleyici koşulların olmadığı şartlarda, genel kabul görmüş saklama sürelerinin olması gibi, diğer faktörlere dayalı olabilir.

XI) “Denetim Kalite Kontrolü Gözden Geçirme” Boyutu

- Kalite Kontrol 1 : Oluşturulan kriterleri kapsayan denetimlerle ilgili, kalite kontrol gözden geçirmesi yapılmalı ve rapor yayınlanmadan bitirilmelidir.
- Kalite Kontrol 2 : Bağımsız denetçi, denetime, denetim kalite kontrolörünün dahil olmasına direnç göstermemelidir.
- Kalite Kontrol 3 : Denetim kalite kontrol gözden geçirme, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve raporu hazırlarken ulaşılan sonuçların, tarafsız değerlendirilmesini ve bağımsız denetçi ile önemli bulgular hakkında görüşmeyi de içermelidir.
- Kalite Kontrol 4 : Denetim kalite kontrol gözden geçirmenin, finansal tabloların ve bağımsızlığın değerlendirilmesi, görüş ayrılıklarının, konsültasyonların, çalışma kağıtlarının, incelenmesini, raporun

okunmasını ve raporun uygunluğunun değerlendirilmesini içermelidir.

Kalite Kontrol 5 : Denetim kalite kontrol gözden geçirmenin kapsamı, diğer unsurların yanında, denetimin karmaşıklığı ve raporun ilgili şartlara uygun olmama riskine bağlıdır.

XII) “Denetim Kalite Kontrolörü Uygunluk Kriterleri” Boyutu

Kalite kontrolörü 1 : Kuruluşun gerekli tecrübe ve yetki de dahil olmak üzere, gerekli teknik yeterliliklere sahip kalite kontrolörü ataması ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Kalite kontrolörü 2 : Kuruluş, denetim kalite kontrolörünün tarafsızlığını sağlamalıdır.

Kalite kontrolörü 3 : Az ortaklı kuruluşlarda, bağımsız denetçi, denetim kalite kontrolörünü seçebilir.

Kalite kontrolörü 4 : Kuruluş denetim kalite kontrolörünün, tarafsız gözden geçirme yeteneği zayıfladığında, kontrolörün değiştirilmesini sağlamalıdır.

Kalite kontrolörü 5 : Şahıs kuruluşları veya küçük kuruluşlar, denetim kalite kontrol gözden geçirme gerektirecek denetimler tespit ettiğinde, kuruluş dışından uzman kişiler veya kuruluşlarla anlaşma yapabilirler.

XIII) “İzleme” Boyutu

İzleme 1 : Kuruluş, kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürleri, kuruluşa ve denetim ortaklarına makul düzeyde güvence veren gözetim politikaları ve prosedürlerini kapsamalıdır.

İzleme 2 : Gözetim ile ilgili politikalar ve prosedürler ve gözetim dokümantasyonu, kalite kontrol sistemi modelinin mesleki standartlara, yasal ve düzenleyici koşullara uygunluğunu ve kalite kontrol sistemi faaliyetlerinin etkinliğini ve şartlara uygun raporların yayınlanıp, yayınlanmadığının değerlendirilmesini içermelidir.

- İzleme 3 : İzleme süreci için, kuruluş içinde yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kuruluş içinden veya dışından kişilere sorumluluk atanmalıdır.
- İzleme 4 : İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kağıtlarının, raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini, tespit edilen bulguların, uygun, kuruluş yöneticilerine iletilmesini kapsar.
- İzleme 5 : Küçük kuruluşlarda, gözetim prosedürleri, kuruluşun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine uygunluğundan sorumlu, aynı kişiler tarafından yerine getirilebilir.

3.4.2. Faktör Analizi 1. Evre

Tablo 3.7: KMO ve Bartlett Testi / 1. Evre

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterlilik Değeri		,672
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık ki kare	5317,132
	Df	2080
	Anlamlılık	,000

Tablo 3.8: Toplam Varyans Açıklaması / 1. Evre (Total Variance Explained)

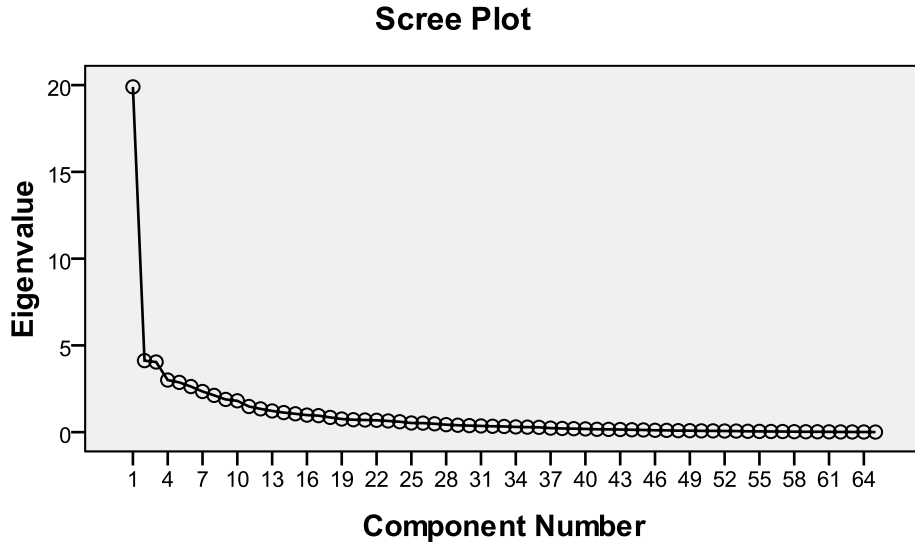
Boyut	İlk Değerler			Karesi Alınmış Değerlerin Rotasyon Yüklemeleri		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	19,897	30,611	30,611	8,145	12,531	12,531
2	4,122	6,342	36,953	6,176	9,502	22,033
3	4,043	6,220	43,173	4,262	6,558	28,591
4	3,002	4,619	47,792	3,734	5,745	34,335

5	2,868	4,412	52,204	3,626	5,578	39,914
6	2,628	4,043	56,247	3,582	5,511	45,425
7	2,343	3,604	59,852	3,387	5,211	50,636
8	2,119	3,260	63,112	3,172	4,880	55,516
9	1,886	2,901	66,013	2,810	4,323	59,839
10	1,807	2,779	68,792	2,405	3,701	63,540
11	1,479	2,275	71,067	2,136	3,287	66,826
12	1,342	2,065	73,132	2,048	3,150	69,977
13	1,222	1,880	75,012	2,046	3,148	73,124
14	1,128	1,735	76,747	1,914	2,945	76,069
15	1,058	1,628	78,375	1,499	2,306	78,375
16	,982	1,511	79,887			
17	,951	1,464	81,350			
18	,850	1,308	82,658			
19	,758	1,166	83,824			
20	,717	1,103	84,927			
21	,700	1,077	86,004			
22	,684	1,052	87,056			
23	,646	,994	88,051			
24	,600	,922	88,973			
25	,528	,812	89,785			
26	,522	,802	90,588			
27	,482	,742	91,330			
28	,432	,664	91,994			
29	,399	,614	92,608			
30	,376	,579	93,186			
31	,359	,552	93,738			
32	,339	,522	94,260			
33	,328	,504	94,764			
34	,302	,465	95,229			
35	,289	,445	95,674			
36	,278	,428	96,102			
37	,232	,357	96,458			
38	,213	,328	96,787			
39	,201	,309	97,096			

40	,187	,288	97,384
41	,165	,254	97,638
42	,160	,246	97,884
43	,152	,234	98,119
44	,139	,213	98,332
45	,127	,196	98,528
46	,108	,166	98,693
47	,103	,159	98,852
48	,086	,133	98,985
49	,085	,131	99,116
50	,074	,114	99,230
51	,074	,113	99,343
52	,066	,102	99,445
53	,063	,096	99,541
54	,049	,076	99,617
55	,043	,066	99,683
56	,038	,059	99,742
57	,036	,055	99,797
58	,027	,042	99,839
59	,023	,035	99,873
60	,022	,034	99,908
61	,018	,028	99,936
62	,013	,020	99,956
63	,012	,018	99,975
64	,010	,016	99,991
65	,006	,009	100,000

Tablo 3.7 'de faktör analizinin Kaiser-Meyer-Olkin test değeri yer almaktadır. KMO test değeri 0,50 ile karşılaştırılır. Faktör analizinin ilk turunda KMO test değeri, 0,672'dir. KMO değeri 0,50'nin üzerinde bir değer olmalıdır. KMO değeri 0,90 ve üzeri olduğunda, sonuç mükemmel yakın olarak yorumlanabilir. Barlet testinde, $p < 0,05$ ise %95 güven aralığında, korelasyon matrisi, birim matris değildir ve faktör analizi yapılabilir. Tablo 3.7'de $p = 0,000$ değeri aldığından, faktör analizi sözkonusu alt boyutlar için uygundur. Tablo 3.8, olabilecek bütün faktörler için, büyükten küçüğe

doğru, varyans değerleri verilmektedir. Faktör analizinin ilk turunda, 65 alt boyut, 15 faktör ile incelenmiştir. 1. faktör toplam varyansın, yaklaşık %30'unu açıklamaktadır. Şekil 3.7'de yer alan Scree Grafiğinde, 65 alt boyut için belirlenebilecek 65 faktör yer almaktadır. 15. alt boyuttan sonra, varyansı açıklayan faktör görülmemektedir. (Özdemir s. 290)



Şekil 3.7 : Scree Grafiğı

Tablo 3.9'da alt boyutların, hangi faktör gruplarındaki yerlerini gösteren Rotated Component Matrix, yer almaktadır. Döndürme işleminde Varimax yöntemi kullanılmıştır. Buna göre tespit edilen 15 faktör ve alt boyutları Tablo 3.9'da yer almaktadır.

Tablo 3.9: Boyutların Rotasyon Matrisi / 1. Evre (Rotated Component Matrix)

	Boyut														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
liderlik4	,773														
liderlik5	,763														
liderlik1	,756														
Denetperfor1	,713	,432													
meslekgelişim1	,688														
Denetperfor3	,657	,406													
liderlik3	,623												,421		
insank2	,606					,410									
insank1	,588														
Denetperfor2	,568														
Denetperfor4	,521														
müşteri2	,516													,408	
ekip5	,470					,434									
müşteri1	,459								,432						
Kalitekontrol1		,775													
Kalitekontrol3		,708													
Kalitekontrol2		,656													

izleme4				,805															
izleme3				,701															
meslekgelişim4				,670															
izleme2				,582															
izleme1				,564															,428
meslekgelişim3				,456															
ekip1									,791										
ekip2									,767										
ekip3			,418						,663										
kontrolör5																			,769
kontrolör4			,408																,609
konsültasyon2				,452															,491
etik5																			,406
etik4																			,759
insank3																			,743
etik1																			,641
meslekgelişim5																			,544
meslekgelişim2																			,779
müşteri3																			,705
müşteri4																			,572
																			,766

3.4.3 Faktör Analizi 2. Evre

Faktör analizinde, her faktör en az iki alt boyuttan oluşmalıdır. Tek alt boyuttan oluşan faktörlerin yer aldığı durumlarda, faktörü oluşturan soru analizden çıkarılarak, analiz tekrarlanmalıdır. 0,50 değerinin altına sahip alt boyutlar mutlaka çıkarılarak analiz tekrarlanmalıdır. Bu bilgiler ışığında 2. defa tekrarlanan analize ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır:

Tablo 3.10: KMO ve Bartlett's Testi / 2. Evre

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterlilik Değeri		,748
Bartlett's Testi	Yaklaşık ki kare	3548,623
	Df	1176
	Anlamlılık düzeyi	,000

Tablo 3.11: Toplam Varyans Açıklaması / 2. Evre (Total Variance Explained)

Boyut	İlk Değerler			Karesi Alınmış Değerlerin Rotasyon Yüklemeleri		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	15,914	32,477	32,477	6,964	14,213	14,213
2	3,345	6,826	39,303	4,431	9,043	23,256
3	3,144	6,415	45,718	4,071	8,307	31,564
4	2,653	5,414	51,132	3,501	7,145	38,709
5	2,241	4,573	55,706	3,440	7,020	45,729
6	1,959	3,999	59,704	3,168	6,466	52,195
7	1,798	3,670	63,374	3,149	6,427	58,622
8	1,690	3,449	66,824	2,698	5,507	64,129
9	1,575	3,214	70,038	2,091	4,268	68,397
10	1,215	2,479	72,517	1,876	3,828	72,226
11	1,189	2,427	74,944	1,332	2,718	74,944
12	,966	1,971	76,915			
13	,927	1,893	78,807			
14	,862	1,760	80,567			

15	,839	1,712	82,279		
16	,759	1,548	83,827		
17	,720	1,470	85,297		
18	,694	1,416	86,713		
19	,573	1,170	87,883		
20	,543	1,109	88,992		
21	,481	,981	89,973		
22	,438	,894	90,867		
23	,419	,855	91,722		
24	,400	,817	92,540		
25	,347	,709	93,249		
26	,318	,649	93,898		
27	,292	,595	94,493		
28	,282	,576	95,069		
29	,260	,531	95,600		
30	,246	,501	96,102		
31	,214	,436	96,538		
32	,193	,395	96,933		
33	,190	,389	97,322		
34	,172	,352	97,674		
35	,147	,301	97,974		
36	,139	,283	98,258		
37	,116	,237	98,495		
38	,110	,224	98,719		
39	,107	,218	98,937		
40	,096	,195	99,132		
41	,074	,151	99,283		
42	,070	,143	99,426		
43	,062	,126	99,553		
44	,056	,114	99,667		
45	,046	,095	99,762		
46	,041	,084	99,846		
47	,031	,062	99,908		
48	,024	,049	99,957		
49	,021	,043	100,000		

Tablo 3.12: Boyutların Rotasyon Matrisi / 2. Evre (Rotated Component Matrix)

	Boyut											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
liderlik1	,741											
liderlik2											,728	
liderlik3	,641											
liderlik4	,768											
liderlik5	,787											
etik1								,504				
etik4								,748				
etik5								,823				
müşteri2	,520											
müşteri3									,645			
müşteri4			,640									
müşteri5			,557									
insank1	,586											
insank2	,614											
insank3								,618				
ekip1							,741					
ekip2							,814					
ekip3							,628					
ekip4											,819	
meslekgelişim1	,714											
meslekgelişim5									,797			
denetperfor1	,709											
denetperfor2	,579											
denetperfor3	,659											
denetperfor4												
konsültasyon2				,611								
konsültasyon3	,505	,518										
konsültasyon4		,510		,569								
görüştürme1						,690						
görüştürme3						,741						

görüşayrılık4						.674				
görüşayrılık5						.706				
kalitekontrol1		.792								
kalitekontrol2		.628								
kalitekontrol3		.702								
kalitekontrol4		.697								
kontrolör1				.556						
kontrolör4				.649						
kontrolör5				.753						
izleme1					.772					
izleme2					.727					
izleme3					.765					
izleme4					.685					
izleme5					.603					
döküman1			.628							
döküman2			.810							
döküman3			.778							
döküman4			.530							
döküman5			.541							

3.4.4 Analiz Sonrası Oluşan Denetim Kalitesi Boyutları ve Alt Boyutları

Faktör analizinin 2. evresi sonunda, İzmir'deki YMM'ler, denetim kalitesi ile ilgili aşağıda yer alan boyutları ve bu boyutlara ait alt boyutları belirlemiştir.

3.4.4.1 "Liderlik" Boyutu

- Liderlik 1 : Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.
- Liderlik 3 : Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve yaygın davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.
- Liderlik 4 : Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal şartlara uygun olarak iş yapmak ve doğru raporlar yayınlanmak kalite kültürünü teşvik eder.
- Liderlik 5 : Kalitenin gereklilik olduğunu kabul eden bir iç kültür oluşturulmalıdır.
- Denetim Perfor 1 : Denetimler, mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.
- Denetim Perfor 2 : Denetim performansı kalitesinde, tutarlılık olmalıdır.
- Denetim Perfor 3 : İşin, mesleki standartlar ve yasal koşullara uygun olarak yapılması gözden geçirilmelidir.
- İnsan K 1 : Kuruluş, ilgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlayabilmek için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlamalıdır.
- İnsan K 2 : İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim; ve performans değerlendirmesi, ücretlendirme, ve maaş artışını kapsamalıdır.
- Müşteri 2 : Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı, ve sınırlamaları ile ilgili müşteri ile anlaşma yapılmalıdır.

Mesleki Gelişim 1 : Terfi için seçilen personel, üstleneceği sorumlulukların gerektirdiği yeterliliklere sahip olmalıdır.

Tablo 3.13: Liderlik Boyutu Özeti
(Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.14: Liderlik Boyutu
Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,927	11

Tablo 3.15 Liderlik Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
liderlik1	43,64	56,999	,788	,917
liderlik3	43,95	57,905	,684	,922
liderlik4	43,60	59,406	,754	,919
liderlik5	43,68	59,105	,722	,920
müşteri2	43,72	57,923	,647	,925
insank1	43,64	61,604	,672	,922
insank2	43,74	61,150	,664	,922
Meslekgelişim1	43,63	60,165	,602	,926
denetperfor1	43,54	58,786	,798	,917
denetperfor2	43,41	61,897	,732	,921
denetperfor3	43,67	58,178	,766	,918

3.4.4.2 “Kalite Kontrol” Boyutu

- Kalite Kontrol 1 : Oluşturulan kriterleri kapsayan denetimlerle ilgili, kalite kontrol gözden geçirmesi yapılmalı ve rapor yayınlanmadan bitirilmelidir.
- Kalite Kontrol 2 : Bağımsız denetçi, denetime, denetim kalite kontrolörünün dahil olmasına direnç göstermemelidir.
- Kalite Kontrol 3 : Denetim kalite kontrol gözden geçirme, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve raporu hazırlarken ulaşılan sonuçların, tarafsız değerlendirilmesini ve bağımsız denetçi ile önemli bulgular hakkında görüşmeyi de içermelidir.
- Kalite Kontrol 4 : Denetim kalite kontrol gözden geçirmenin, finansal tabloların ve bağımsızlığın değerlendirilmesi, görüş ayrılıklarının, konsültasyonların, çalışma kağıtlarının, incelenmesini, raporun okunmasını ve raporun uygunluğunun değerlendirilmesini içermelidir.
- Konsültasyon 3 : Denetim ekibi, konsültasyonu yapacak danışmanlarla bilgi paylaşımında bulunmalıdır.

Tablo 3.16: Kalite Kontrol Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.17: Kalite Kontrol Boyutu Güvenilirlik Katsayısı (Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,821	5

Tablo 3.18: Kalite Kontrol Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
konsültasyon3	17,22	10,010	,512	,815
kalitekontrol1	17,08	9,749	,671	,772
kalitekontrol2	17,33	8,550	,588	,803
kalitekontrol3	17,16	9,509	,693	,765
kalitekontrol4	17,18	9,756	,659	,775

3.4.4.3 “Dokümantasyon” Boyutu

Doküman 1 : Kuruluş, denetim dokümantasyonunun gizliliğinin, saklanması, doğruluğunun, erişilebilirliğinin ve kopyalanabilirliğinin sürdürülmesine yönelik politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır.

Doküman 2 : Kuruluş personeli, denetim dokümantasyonu dahilindeki bilgileri, özel şartlar hariç, her zaman gizli tutmalıdır.

Doküman 3 : Denetim dokümantasyonu için, yerinde ve makul kontroller yapılmalıdır.

Doküman 4 : Kuruluş, standartların, yasaların, düzenlemelerin ve kuruluşun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yeterli bir süre saklanma süresi belirlemelidir.

- Doküman 5 : Saklama süresi, bazı denetim tipleri için özel saklama sürelerine göre belirlenmesi, veya özel yasal veya düzenleyici koşulların olmadığı şartlarda, genel kabul görmüş saklama sürelerinin olması gibi, diğer
- Müşteri 4 : Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden, hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsamalıdır.
- Müşteri 5 : Denetimden veya hem denetimden hem de iş ilişkisinden çekilmeyle ilgili politikalar ve prosedürler, önemli sorunlar ve konsültasyonlarla ilgili sonuçların ve bu sonuçların dayanağının, belgelendirilmesini içermelidir.

Tablo 3.19: Dokümantasyon Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Total	87	100,0

Tablo 3.20:
Dokümantasyon Boyutu
Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alpha Değeri	Alt Boyut Sayısı
,880	7

Tablo 3:21 Dokümantasyon Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
müşteri4	25,99	20,988	,510	,886
müşteri5	25,90	22,140	,568	,874
döküman1	25,97	20,266	,737	,854
döküman2	25,82	20,338	,707	,857
döküman3	25,82	20,547	,765	,851
döküman4	26,05	20,114	,679	,861
döküman5	25,99	20,314	,736	,854

Güvenilirlik analizinde, müşteri 4 alt boyut çıkarıldığında, Cronbach Alpha 0,886 değerini alacaktır. Mevcut sonuç üzerinde çok az bir değişiklik yaptığı için, söz konusu alt boyut analizden çıkarılmamıştır.

3.4.4.4 “Kalite Kontrolörü” Boyutu

Kalite Kontrolörü 1 : Kuruluşun gerekli tecrübe ve yetki de dahil olmak üzere, gerekli teknik yeterliliklere sahip kalite kontrolörü ataması ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Kalite Kontrolörü 4 : Kuruluş denetim kalite kontrolörünün, tarafsız gözden geçirme yeteneği zayıfladığında, kontrolörün değiştirilmesini sağlamalıdır.

Kalite Kontrolörü 5 : Şahıs kuruluşları veya küçük kuruluşlar, denetim kalite kontrol gözden geçirme gerektirecek denetimler tespit ettiğinde, kuruluş dışından uzman kişiler veya kuruluşlarla anlaşma yapabilirler.

Konsültasyon 2 : Konsültasyon bir güç olarak görülmeli ve personelin karmaşık, alışılmışın dışında, yabancı, zor ve ihtilafli sorunları çözmek için danışmanlık hizmeti kullanmasını teşvik etmelidir.

Konsültasyon 4 : Konsültasyonların niteliği, içeriği ve sonuçları kayıt altına alınarak, danışmanlık hizmetini alan ve danışmanlık hizmetini veren kişilerce anlaşılmalıdır.

Tablo 3.22: Kalite Kontrolörü Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.23: Kalite Kontrolörü
Boyutu Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach's Alpha	N of Items
,770	5

Tablo 3.24: Kalite Kontrolörü Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
Kalitekontrol1	16,90	8,815	,522	,735
Kalitekontrol4	17,00	8,372	,612	,707
kalitekontrol5	17,28	7,760	,487	,758
konsültasyon2	17,08	8,377	,514	,738
konsültasyon4	16,99	8,407	,615	,706

3.4.4.5 “İzleme” Boyutu

- İzleme 1 : Kuruluş, kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürleri, kuruluşa ve denetim ortaklarına makul düzeyde güvence veren gözetim politikaları ve prosedürlerini kapsamalıdır.
- İzleme 2 : Gözetim ile ilgili politikalar ve prosedürler ve gözetim dokümantasyonu, kalite kontrol sistemi modelinin mesleki standartlara, yasal ve düzenleyici koşullara uygunluğunu ve kalite kontrol sistemi faaliyetlerinin etkinliğini ve şartlara uygun raporların yayınlanıp, yayınlanmadığının değerlendirilmesini içermelidir.
- İzleme 3 : İzleme süreci için, kuruluş içinde yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kuruluş içinden veya dışından kişilere sorumluluk atanmalıdır.
- İzleme 4 : İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kağıtlarının, raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini, tespit edilen bulguların, uygun, kuruluş yöneticilerine iletilmesini kapsar.
- İzleme 5 : Küçük kuruluşlarda, gözetim prosedürleri, kuruluşun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine uygunluğundan sorumlu, aynı kişiler tarafından yerine getirilebilir.

Tablo 3.25: İzleme Boyutu Özeti (Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.26: İzleme Boyutu
Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,783	5

Tablo 3.27: İzleme Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
İzleme1	17,07	9,065	,697	,702
İzleme2	17,11	9,545	,640	,722
İzleme3	17,16	8,788	,644	,713
İzleme4	16,95	10,277	,496	,763
İzleme5	17,59	8,292	,440	,815

3.4.4.6 “Görüş Ayrılıkları” Boyutu

Görüş Ayrılık 1 : Kuruluşun, denetim ekibi içindeki, danışmanlık hizmeti alanlar ile, bağımsız denetçi ve denetim kalite kontrolörü (vasıflı dışardan görevli kişi de dahil) arasındaki görüş ayrılıklarını çözümlenmeye yönelik politikalar ve prosedürler oluşturması ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Görüş Ayrılık 3 : Görüş ayrılıklarının erken safhada tespitinin ve ardından başarılı adımların atılması hakkında talimatnameler oluşturulmalıdır.

Görüş Ayrılık 4 : Görüş ayrılıklarının çözümü ile ilgili dokümantasyon ve elde edilen sonuçların uygulanması teşvik edilmedi.

Görüş Ayrılık 5 : Bu tür ayrılıkların çözümüne yönelik prosedürler, başka bir meslektaş, kuruluş, veya mesleki veya düzenleyici kurumla konsültasyon yapmayı içerebilir.

Tablo 3.28: Görüş Ayrılıkları Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.29: Görüş Ayrılıkları
Boyutu Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,858	4

Tablo 3.30: Görüş Ayrılıkları Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
Görüşayrılık1	11,94	7,729	,707	,819
Görüşayrılık3	11,98	8,046	,786	,788
Görüşayrılık4	11,95	8,091	,778	,791
Görüşayrılık5	12,20	8,461	,569	,878

3.4.4.7 “Ekip Çalışması” Boyutu

Ekip 1 : Denetim ortaklarının sorumluluklarını yerine getirmelerine yeterli zaman verilmesi amacıyla, ilgili kişilerin iş yükü ve uygunluğunu gözetilen sistemler oluşturulmalıdır.

Ekip 2 : Farklı denetimlerin gerektirdiği farklı yetkinliklere göre denetçi istihdam edilmelidir.

Ekip 3 : Kuruluş, gerekli yetkinliklere, yeterliliğe ve zamana sahip uygun çalışanları görevlendirmelidir.

Tablo 3.31: Ekip Çalışması Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.32: Ekip Çalışması
Boyutu Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,834	3

Tablo 3.33: Ekip Çalışması Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
ekip1	8,36	3,930	,743	,725
ekip2	8,41	4,176	,657	,807
ekip3	8,45	3,692	,692	,777

3.4.4.8 “Etik” Boyutu

- Etik 1 : Politika ve prosedürler, kuruluş ve personelinin, ilgili etik kurallara uyumlu çalıştığına dair, makul güvence sağlamalıdır.
- Etik 4 : Kuruluşun, yapılan işlerin, standartlara, yasal koşullara ve kalite kontrol sistemine uymadığı hakkındaki şikayetler ile ilgili, politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır.
- Etik 5 : Kuruluşun, düzenleyici ve diğer otoriteler tarafından tespit edilen sürenin sonunda, personel rotasyonu ile ilgili şartlara uymalıdır.
- İnsan K 3 : Çalışanlar ile ilgili niteliklere örnek olarak, kuruluş tarafından oluşturulan minimum akademik koşullar, dürüstlük, liderlik ile ilgili özellikler verilebilir

Tablo 3.34: Etik Boyutu Özeti (Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.35: Etik Boyutu Güvenilirlik Katsayısı (Reliability Statistics)

Cronbach Afa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,769	4

Tablo 3.36: Etik Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
etik1	12,23	6,202	,507	,746
etik4	12,33	5,783	,591	,705
etik5	12,56	4,784	,622	,690
insank3	12,63	5,747	,579	,710

3.4.4.9 “Mesleki Gelişim” Boyutu

Mesleki Gelişim 5 : Kuruluş, her seviyedeki personelin genel ve sektör-bazında sürekli mesleki eğitime ve diğer mesleki gelişim etkinliklerine katılmasını teşvik etmelidir.

Müşteri 3 : Kuruluşun, müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.

Tablo 3.37: Mesleki Gelişim Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.38: Mesleki Gelişim Boyutu Güvenilirlik Katsayısı (Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,455	2

Tablo 3.39: Mesleki Gelişim Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
müşteri3	4,28	,853	,299	-
Meslekgelişim5	3,99	1,221	,299	-

3.4.4.10 “Müşteri İlişkileri” Boyutu

Liderlik 2 : Kalite kontrol sistemiyle ilgili tüm sorumluluğu, lider veya liderler üstlenmelidir.

Ekip 4 :Genellikle, görevlendirilen çalışanların yetenek ve tecrübe düzeyleri arttıkça, gözetime duyulan ihtiyaç azalmaktadır.

Müşteri ilişkileri ve mesleki gelişim boyutları ile ilgili güvenilirlik katsayısı 0,70’in altında bir değere sahip olduğu için, bu iki boyut, bundan sonraki bölümde yer alan hipotezlere dahil edilmemiştir.

Tablo 3.40: Müşteri İlişkileri Boyutu Özeti
(Case Processing Summary)

	Sayı	%
Geçerli	87	100,0
Geçersiz	0	,0
Toplam	87	100,0

Tablo 3.41: Müşteri
İlişkileri Boyutu
Güvenilirlik Katsayısı
(Reliability Statistics)

Cronbach Alfa Değeri	Alt Boyut Sayısı
,565	2

Tablo 3.42: Müşteri İlişkileri Boyutunun Alt Boyutları (Item-Total
Statistics)

	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Alt Boyut Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Alt Boyut-Toplam Korelasyon	Alt Boyut Çıkarıldığında Cronbach Alfa Değeri
Liderlik2	3,63	1,886	,397	-
ekip4	3,79	1,445	,397	-

3.5 Hipotez Testleri

Bu bölümde demografik özellikler ve denetim kalitesi arasındaki ilişki ile ilgili hipotezler ve alt hipotezler yer almaktadır. Demografik özelliklerden; Yaş, Mezun Olunan Bölüm, YMM Belgesi, Meslekte Çalışma Süresi ve Eğitim Durumu ile ilgili hipotez ve alt hipotezler Anova, Cinsiyet ile ilgili hipotez ve alt hipotezler Bağımsız t testi ile test edilmiştir.

Yaş

H1: Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1a: YMM'lerin liderlik faktörü ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

H1h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, farklı yaş gruplarına göre değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.43: “Yaş” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / ANOVA Tablosu

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama Kare	F	Anlamlılık
REGR faktör puanı “liderlik”	,801	3	,267	,260	,854
	85,199	83	1,026		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrol”	3,900	3	1,300	1,314	,275
	82,100	83	,989		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “dokümantasyon”	1,171	3	,390	,382	,766
	84,829	83	1,022		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrolörü”	5,418	3	1,806	1,860	,143
	80,582	83	,971		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “izleme”	2,974	3	,991	,991	,401
	83,026	83	1,000		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “görüş ayrılıkları”	3,505	3	1,168	1,176	,324
	82,495	83	,994		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ekip çalışması”	,595	3	,198	,193	,901
	85,405	83	1,029		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “etik”	5,532	3	1,844	1,902	,136
	80,468	83	,969		
	86,000	86			

Tablo 3.43’de yer alan sonuçlara göre, H1 hipotezine bağlı bütün alt hipotezler için “significant”, p değeri, 0,05’den büyüktür ($p > 0,05$). Dolayısıyla H1 hipotezine bağlı bütün alt hipotezler reddedilir, H_0 hipotezi kabul edilir.

Mezun Olunan Bölüm

H2: Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2a: YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

H2h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.44: “Mezun Olunan Bölüm” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / ANOVA Tablosu

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama Kare	F	Anlamlılık
REGR faktör puanı “liderlik”	4,099	5	,820	,811	,545
	81,901	81	1,011		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrol”	9,294	5	1,859	1,963	,093
	76,706	81	,947		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “dokümantasyon”	17,053	5	3,411	4,007	,003
	68,947	81	,851		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrolörü”	4,063	5	,813	,803	,551
	81,937	81	1,012		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “izleme”	9,064	5	1,813	1,909	,102
	76,936	81	,950		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “görüş ayrılıkları”	2,652	5	,530	,515	,764
	83,348	81	1,029		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ekip çalışması”	5,958	5	1,192	1,206	,314
	80,042	81	,988		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “etik”	3,963	5	,793	,783	,565
	82,037	81	1,013		
	86,000	86			

Tablo 3.44’de yer alan sonuçlara göre, H2c alt hipotezi, $p=0,003<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, mezun olunan bölüme göre, değişiklik göstermektedir. H2c dışındaki diğer alt hipotezler reddedilir, Ho hipotezi kabul edilir.

YMM Belgesi

H3: Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3a: YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

H3h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, yeminli mali müşavirlik belgesini alma sürecine göre, değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.45: “YMM Belgesi” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / ANOVA Tablosu

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama Kare	F	Anlamlılı k
REGR faktör puanı “ <u>liderlik</u> ”	2,166	3	,722	,715	,546
	83,834	83	1,010		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>kalite kontrol</u> ”	,926	3	,309	,301	,824
	85,074	83	1,025		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>dokümantasyon</u> ”	1,800	3	,600	,591	,622
	84,200	83	1,014		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>kalite kontrolörü</u> ”	6,346	3	2,115	2,204	,094
	79,654	83	,960		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>izleme</u> ”	5,418	3	1,806	1,860	,143
	80,582	83	,971		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>görüş ayrılıkları</u> ”	2,404	3	,801	,796	,500
	83,596	83	1,007		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>ekip çalışması</u> ”	2,623	3	,874	,870	,460
	83,377	83	1,005		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>etik</u> ”	2,805	3	,935	,933	,429
	83,195	83	1,002		
	86,000	86			

Tablo 3.45’de yer alan sonuçlara göre, H3 hipotezine bağlı bütün alt hipotezler için “, p değeri, 0,05’den büyüktür ($p > 0,05$). Dolayısıyla H3 hipotezine bağlı bütün alt hipotezler reddedilir. H_0 hipotezi kabul edilir.

Meslekte Çalışma Süresi

H4: Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4a: YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

H4h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.46: “Meslekte Çalışma Süresi” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / ANOVA Tablosu

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama Kare	F	Anlamlılı k
REGR faktör puanı “liderlik”	3,389	5	,678	,665	,651
	82,611	81	1,020		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrol”	6,081	5	1,216	1,233	,302
	79,919	81	,987		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “dokümantasyon”	3,410	5	,682	,669	,648
	82,590	81	1,020		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “kalite kontrolörü”	10,090	5	2,018	2,153	,067
	75,910	81	,937		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “izleme”	7,115	5	1,423	1,461	,212
	78,885	81	,974		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “görüş ayrılıkları”	20,477	5	4,095	5,063	,000
	65,523	81	,809		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ekip çalışması”	9,599	5	1,920	2,035	,082
	76,401	81	,943		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “etik”	5,448	5	1,090	1,096	,369
	80,552	81	,994		
	86,000	86			

Tablo 3.46’da yer alan sonuçlara göre, H4f alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,000<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre, değişiklik göstermektedir. H4f dışındaki diğer alt hipotezler reddedilir, H₀ hipotezi kabul edilir.

Eğitim Durumu

H4: Yeminli Mali Múřavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4a: YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

H4h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, eğitim durumuna göre, değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.47: “Eğitim Durumu” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / ANOVA Tablosu

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama Kare	F	Anlamlılı k
REGR faktör puanı “ <u>liderlik</u> ”	10,036	4	2,509	2,708	,036
	75,964	82	,926		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>kalite kontrol</u> ”	,908	4	,227	,219	,927
	85,092	82	1,038		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>dokümantasyon</u> ”	9,256	4	2,314	2,473	,051
	76,744	82	,936		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>kalite kontrolörü</u> ”	7,865	4	1,966	2,063	,093
	78,135	82	,953		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>izleme</u> ”	2,622	4	,655	,645	,632
	83,378	82	1,017		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>görüş ayrılıkları</u> ”	1,825	4	,456	,444	,776
	84,175	82	1,027		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>ekip çalışması</u> ”	5,689	4	1,422	1,452	,224
	80,311	82	,979		
	86,000	86			
REGR faktör puanı “ <u>etik</u> ”	2,681	4	,670	,660	,622
	83,319	82	1,016		
	86,000	86			

Tablo 3.47’de yer alan sonuçlara göre, H4a alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,036<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin liderlik ile ilgili algıları, eğitim durumlarına göre, değişiklik göstermektedir. H4c alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,051$ değeri 0,05’e çok yakın bir değer olduğu için kabul edilir. Buna göre,

YMM'lerin denetim dokümantasyonu, ile ilgili algıları, eğitim durumlarına göre, değişiklik göstermektedir. H4a ve H4c dışındaki diğer alt hipotezler reddedilir, Ho hipotezi kabul edilir

Cinsiyet

H5: Yeminli Mali Müşavirlerin denetim kalitesi faktörleri ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5a: YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5b: YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5c: YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5d: YMM'lerin kalite kontrolörü ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5e: YMM'lerin izleme ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5f: YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5g: YMM'lerin ekip çalışması ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

H5h: YMM'lerin etik ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir.

Tablo 3.48: “Cinsiyet” ile İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi / Independent Samples Test

	Levene's Testi		t-test						
								95% Güven Aralığı	
	F	Anlamlılık	t	Df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Sapma	En Düşük	En Yüksek
REGR faktör puanı “liderlik”	,048	,827	,030	85	,976	,01107555	,37319739	-,73094085	,75309194
			,024	7,904	,981	,01107555	,45422076	-1,03857566	1,06072675
REGR faktör puanı “kalite kontrol”	,847	,360	2,067	85	,042	,75264601	,36416111	,02859616	1,47669585
			2,505	9,428	,033	,75264601	,30049855	,07754525	1,42774676
REGR faktör puanı “dokümantasyon”	,077	,781	,091	85	,927	,03412548	,37318097	-,70785826	,77610923
			,080	8,071	,938	,03412548	,42461260	-,94353502	1,01178598
REGR faktör puanı “kalite kontrolörü”	,777	,380	-1,526	85	,131	-,56178514	,36819121	-1,29384790	,17027762
			-1,062	7,592	,321	-,56178514	,52880979	-1,79272503	,66915475
REGR faktör puanı “izleme”	6,620	,012	-2,085	85	,040	-,75881186	,36401054	-1,48256233	-,03506139
			-1,247	7,393	,251	-,75881186	,60862461	-2,18260128	,66497756
REGR faktör puanı “görüş ayrılıkları”	2,211	,141	,316	85	,753	,11771530	,37298085	-,62387056	,85930115
			,527	13,090	,607	,11771530	,22315746	-,36405072	,59948131
REGR faktör puanı “ekip çalışması”	,183	,670	,924	85	,358	,34312643	,37133894	-,39519487	1,08144773
			1,030	8,951	,330	,34312643	,33328309	-,41144013	1,09769299

REGR faktör puanı " <u>etik</u> "	4,695	,033	2,232	85	,028	,80952097	,36272309	,08833029	1,53071165
			3,801	13,468	,002	,80952097	,21299241	,35099945	1,26804249

Tablo 3.48’de yer alan sonuçlara göre, H5b alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,042<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin kalite kontrol ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir. H5e alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,040<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin izleme ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir. H5h alt hipotezi, %95 güven aralığında, $p=0,028<0,05$ kabul edilir. Buna göre, YMM’lerin etik ile ilgili algıları, cinsiyete göre, değişiklik göstermektedir H5b, H5e, ve H5h dışındaki diğer alt hipotezler reddedilir, H_0 hipotezi kabul edilir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Son yıllarda yaşanan finansal krizler, dikkatleri muhasebe ve denetim mesleği üzerinde toplamıştır. Denetim mesleği, ortaya çıktığı sanayi devriminden, bugüne kadar büyük bir değişim geçirmiştir. Dünya ülkelerinde çevreye olan duyarlılığın artması ile, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bağımsız denetimden oluşan, denetim türlerine, çevre denetimleri eklenmiştir. Bağımsız denetimin ekonomik ve finansal kararlar alan farklı taraflar (hissedarlar, yöneticiler ve kredi kuruluşları) açısından önemi ve gerekliliği, vekalet teorisi, bilgi hipotezi, rasyonel beklentiler teorisi ve sigorta hipotezinden oluşan teorik yaklaşımlar ile açıklanmaktadır.

Günümüzde ticari şirketlerle ilgili, paydaş grubu giderek çoğalırken, bu grupların bağımsız denetime olan ihtiyaçları da artmaktadır. Çıkar çatışmaları, önemlilik, finansal tabloların karmaşıklığı, ve muhasebe kayıtlarına erişimin zorluğu, bağımsız denetimi zorunlu kılmaktadır. Ülkelerde ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi, sağlıklı işleyen finansal sistemin bulunmasına bağlıdır. Ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi, finansal sistemin ve şirketlerin varlığını sürdürebilmeleri için, sistemdeki çeşitli tarafların doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı bulunmaktadır.

Finansal krizlerin giderek sıklaşması, yatırımcıları tedirgin etmektedir. Yaşanan finansal krizlerin sonunda, şirketlerin muhasebe ve finans bilgilerinin çarpıtıldığına ortaya çıkmasıyla, yatırımcıların, şirketlere, denetçilere ve finansal sisteme olan güveni giderek azalmıştır. Bu durum, şirketlerin finansal piyasalardan fon bulma şansını düşürerek, uzun vadede, ekonomik kalkınma için tehlikeli sonuçlar doğurabilir. Yatırımcıların, finansal piyasalara olan güvenini sağlanması hususunda, denetim mesleği ve bağımsız denetçinin varlığı büyük önem taşımaktadır. Piyasaların etkin çalışması, bağımsız denetim mekanizmasının kalitesine bağlıdır.

Bağımsız denetim, denetlenen şirketin sermaye piyasalarına erişimini ve düşük maliyetli sermaye bulmasını kolaylaştırır. Ayrıca denetlenen şirketteki verimsizliğin ve hataların azaltılmasına katkıda bulunur. Denetçi, işletmenin içinde bulunduğu riskler, kontrollerin nasıl arttırılabileceği ve operasyonel verimliliğin arttırılması ile ilgili, şirket yönetimine tavsiyeler vermektedir.

Bağımsız denetimin, 1844 yılında İngiltere’de zorunlu hale gelmesinden bu yana, dünyada meydana gelen sosyo-ekonomik gelişmelere bağlı olarak, denetim amaçlarında

ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Başlangıçta, küçük ev sanayileri ve bireysel ticari girişimlerden oluşan denetim çevresinde, günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemendir. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı artmaktadır. 2002 yılına gelindiğinde, sekiz büyük denetim kuruluşunun, dörde düştüğü görülmektedir. Bu tarihten itibaren, denetimde yasal düzenlemeler artmış, uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı yaygınlaşmıştır. İngiltere, 1930'lara kadar, denetim mesleği ile ilgili denetimlerin merkezi olmuştur. Sonrasında, ABD denetimle ilgili gelişmelerin merkezi haline gelmiştir. Günümüzde ABD hala bu gelişmelerin merkezi durumundadır ancak, uluslararası düzenleyici kurumlar da giderek önem kazanmaktadır.

Ticari işletmeler, sadece, işletme sahiplerine (hissedarlara) hesap verirken, artık, hissedarlar, kredi kuruluşları, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun genelinden oluşan daha geniş bir gruba karşı sorumludurlar. Hesap verme yükümlülüğü, başlangıçta sadece, fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı konusunda iken, 2000'li yıllarda bu yükümlülüğe, kaynakların daha karlı kullanımı, sosyal ve çevre sorumlulukları hakkında, kapsamlı, hesap verme yükümlülüğü de eklendi. 1900'lerin başında, bağımsız denetim amacı, bilançodaki hata ve hilelerin tespit edilmesiydi. Günümüzde, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kredi verme açısından güvenilirliğinin tespiti, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek, düzenleyici kurumlara bilgi vermek, denetim amaçları arasındadır. 2002 yılına kadar yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak, bağımsız denetimin amaçları arasında iken, bu tarihten sonra çıkarılmıştır.

Denetimin ilk uygulandığı yıllardan bu yana, aradan geçen yüz yıldan fazla sürede, denetim teknikleri ile ilgili de büyük gelişmeler olmuştur. Geçmişte işlemler ve hesap kayıtları detaylı incelenip, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılırken, günümüzde istatistiksel örnekleme ve riske dayalı denetim yöntemleri uygulanmaktadır. İşletme ve içinde bulunduğu sektör çok dikkatli araştırılmakta, denetim riski, analitik incelemeler ile belirlenmektedir. İşletme içi ve dışı kayıtlar detaylı olarak incelenmekte, yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı irdelenmektedir. Bilgi teknolojileri yaygın olarak kullanılmakta, e ticaret işlemlerine yönelik denetim hizmetleri de verilmektedir.

Denetim sürecinde, denetim planlamasının önemi ve kapsamı artmış bulunmaktadır. Bütün bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzer olmakla birlikte, denetlenen şirketler ölçek, kurumsal yapı ve karmaşıklık açısından farklılıklar göstermektedirler. Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli yürütülebilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu da, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıştırmayı ve dosyalamayı beraberinde getirmektedir. Şirket yönetimi, denetçinin şirket ile ilgili doğru verileri elde etme açısından önem taşımaktadır. Şirketin amaçları ve stratejileri, finansal tabloların güvenilirliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu hakkında denetçiye yararlı olabilecek bilgiler içermektedir.

Denetim riskini düşürebilmek ve denetim kalitesini arttırmak için, müşterinin işi ve içinde bulunduğu sektör incelenerek, iş riski hesaplanmaktadır. Özellikle son yıllarda, önemi giderek artan müşteri iş riskinin, iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Yüksek iş riski, işletmenin sürekliliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum da denetim riskini arttırmaktadır.

Denetlenen şirketin iç kontrol sistemi, bağımsız denetim sürecinde yapılacak işler ve planlanması konusunda belirleyicidir. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin kontrol riski daha düşük olacaktır. Bu durum, denetçinin işini kolaylaştırmaktadır. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin bağımsız denetim süreci daha kısa olacaktır. İç kontrol sisteminin çok zayıf olduğu durumlarda, denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir veya sözleşmeden çekilebilir.

Birinci bölümün ilk kısmında, denetim mesleği ile ilgili önemli konular incelenirken, ikinci bölümde, denetim kalitesi kavramının daha iyi anlaşılması amacıyla, kalite, toplam kalite yönetimi ve hizmet kalitesi ile ilgili tanımlar verilmiştir. 1985 yılında Parasurman, Zeithmal ve Berry'nin SERVQUAL hizmet kalitesi modelini oluşturmasının ardından, 2004 yılında, Duff, AUDITQUAL bağımsız denetim kalitesi modelini oluşturmuştur. Bu modele göre denetim kalitesinin teknik kalite ve hizmet kalitesi olarak iki ana bileşeni bulunmaktadır. Bu ana bileşenler de kendi içlerinde alt bileşenlere ayrılmaktadır.

İkinci bölümde Dünyada ve Türkiye'de denetim kalitesi yaklaşımları ele alınmıştır. Denetim kalitesi kavramı, ilk olarak De Angelo tarafından 1981 yılında tanımlanmıştır. Angelo'nun tanımına göre denetim kalitesi, denetçinin, denetlediği şirketin muhasebe hile ve hatalarını tespit etme ve bu ihlalleri raporlama istekliliğidir. 1982-2001 yılları

arasında yapılan başlıca araştırmalarda, denetim kalitesi ile ilgili şu boyutlar tespit edilmiştir: Planlama, sũreçler, değerlendirme, y¶netim, denetim ekibi, çalışma alanı, mũşteri tecrũbesi, sekt¶r tecrũbesi, ũst y¶netim ve denetim komitesi ile ilgili ilişkiler, mũşteri ihtiyaçlarına duyarlılık, muhasebe ilkelerine uygunluk, denetim kuruluşunun sağladığı hizmetler ve denetim kuruluşuna olan gũven. Araştırmalar sonunda ortaya çıkan, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili bu boyutlar, uluslararası dũzenlemelere y¶n vermişlerdir.

Bağımsız denetim kalitesine y¶nelik dũzenlemeler; standartların oluşturulması, bağımsız denetim kuruluşu ve denetçiye y¶nelik dũzenlemeler ile kamu dũzenlemelerinden oluşmaktadır. Bağımsız denetim standartları ile ilgili dũzenleme yapan kurumlara ¶rnek olarak, IFAC, AICPA, FRC ve Avrupa Komisyonu, ¶rnek olarak verilebilir. Bağımsız denetçiye y¶nelik dũzenlemeler, muhasebe meslek kuruluşları ve dũzenleyici kurumlar tarafından yapılmaktadır. Kamusal dũzenleyici kurumlara ¶rnek olarak, PCAOB verilebilir. Uluslararası dũzenleyici kurumlar ve standartlarının bağımsız denetim kalitesine y¶nelik yaklaşımları, birbirleriyle benzerlik g¶stermektedir. Dolayısıyla ikinci b¶lũmũn ilk kısmında, ¶nce bu kuruluşlar hakkındaki ¶nemli bilgiler verilmiş, sonrasında bu kuruluşların yaklaşımları ve standartlar çerçevesinde oluşturulan, bağımsız denetim kalitesi modeli açıklanmıştır.

AICPA, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili, çalışmaları en çok takip edilen, ve diğer kuruluşlar tarafından ¶rnek alınan kurumdur. Dolayısıyla uluslararası dũzenleyici kurumlarla ilgili kısma, ilk olarak, AICPA ile başlanmıştır. 1887 yılında, Amerikan Muhasebeciler birliği olarak, ABD’de kurulan AICPA bir meslek kuruluşudur. Çalışmalarından en çok bilinen, 1947 yılında oluşturulan genel kabul g¶rmũş denetim standartları, gũnũmũzde de çok az değişikliğe uğrayarak kullanılmaktadır. 1972 yılından itibaren, AICPA’nın bir kuruluşu olan ASB tarafından seri halinde, Denetim Standartları Tebliğleri (SASs) yayınlanmaya başlanmıştır.

1978 yılında ASB’ye bağımsız denetim kuruluşlarına yardımcı olmak amacıyla, kalite kontrol standartlarını oluşturma ve uygulama g¶revi verilmiştir. QC 10 numaralı “Denetim Kuruluşunun Kalite Kontrol Sistemi” standardı, 1 Haziran 2010 tarihinde en son değişikliğe uğramıştır. Bu standarttaki bağımsız denetim kuruluşunda denetim kalitesi ile ilgili tanımına g¶re, denetim kuruluşunun ve personelinin ilgili standartlara ve dũzenlemelere uygun, doğru raporları yayınlamaları konularında makul gũvence

sağlamak için, mutlaka, bir kalite kontrol sistemi kurmalıdır. Kalite kontrol sistemi, bu amaçlara ulaşmak, bu politikalara uygun prosedürleri uygulamak ve kontrol etmek için tasarlanmış süreçleri içerir.

2002 yılında Enron ve Arthur Anderson denetim kuruluşu ile ilgili kurumsal pek çok suç ortaya çıkınca, Amerikan Kongresi, Temmuz 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasasını kabul etti. Yatırımcıları ve kamu yararını korumak amacıyla, bu yasa ile kar amacı gütmeyen bir gözetim kurumu olan, PCAOB kurulmuştur. PCAOB, halka açık şirketleri denetleyen, bağımsız denetim kuruluşlarını dış izlemeye tabi tutmaktadır. PCAOB yayınladığı 7 numaralı “Denetim Kalite Kontrolü” standardı ile denetim kalitesine yönelik uygulanması gereken politika ve prosedürleri ana hatlarıyla açıklamıştır.

IFAC, AICPA’nın ardından, muhasebe ve denetim mesleğinde dünyadaki önde gelen en önemli kuruluşlardan biridir. 1977 yılında kurulan ve merkezi New York’ta olan IFAC bünyesinde, günümüzde 123 ülkeden üye olan meslek kuruluşu bulunmaktadır. IFAC bünyesinde kurulan IAASB’nin görevi, bağımsız denetim ile ilgili standartları oluşturmak ve yaygınlaştırmaktır. 2007 yılından itibaren 100’den fazla ülke, IAASB denetim standartlarını adapte etmiştir.

IAASB tarafında, bağımsız denetim kalitesinin iyileştirilmesine yönelik, 2004 yılında ISQC 1 (Denetim, Finansal Bilgi İncelemesi, Diğer Güvence ve Benzeri Hizmetler Veren Kuruluşlara Yönelik Kalite Kontrolü) ve 2005 yılında ISA 220 (Finansal Tabloların Denetim Kalitesi-Revize) standartları yayınlanmıştır.

İngiltere’de muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi 1989 yılında, FRC’ye verilmiştir. FRC’nin esas amacı, kurumsal raporlamaya olan güvenin artırılmasıdır. 1991 yılında, yasal denetim standartlarını oluşturma yetkisi APB’ye verilmiştir. IAASB’nin yayınladığı denetim standartlarını 2004 yılında ilk adapte eden ülke İngiltere ve İrlanda olmuştur. 1880 yılında bir meslek kuruluşu niteliğinde kurulan, ICAEW meslek mensuplarının eğitimi konusunda önemli görevler üstlenmektedir. Ayrıca denetim standartlarına yönelik hangi uygulamaların yapılacağı konusunda denetim kuruluşlarını aydınlatıcı çalışmalar yapmaktadır.

Ülkemizde bazı alanlara yönelik oluşturulan düzenleyici kuruluşlara, kendi alanlarında yapılacak bağımsız denetimi düzenleme yetkisi verilmiştir. Bağımsız denetim mesleğine yönelik ulusal düzenleyici kuruluşlar; SPK, TÜRMOB, BDDK, Hazine Müsteşarlığı’dır. Bu kuruluşların yayınladığı yönetmeliklerde, bağımsız denetim

kuruluşunda, bulunması gereken kalite kontrol sistemi hakkında düzenlemeler yapılmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’da halka açık olan veya olmayan anonim şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimden geçme şartı getirilmiştir. Kanun, bağımsız denetimlerin, uluslararası ve Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılması hususunu düzenlemektedir.

Farklı kurumlara verilen yetki sonucunda, bağımsız denetim alanına yönelik farklı düzenleyici kurumlar, ve bunun sonucunda da düzenlemeler arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye’deki bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerin uyumlaştırılması, güven ve kalitenin sağlanması, Avrupa Birliği müktesebatına uygun hale getirilmesi amacıyla Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu’nun oluşturulması hakkında kanun tasarısı bulunmaktadır. Söz konusu tasarıya göre Kurum, denetim standartlarını belirlenmesi, denetim kuruluşlarının faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerin yapılması ve denetim alanında kamu gözetimi yapılmasından sorumlu olacaktır.

Çalışmanın ikinci kısmında, uluslararası düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ile uluslararası standartlar çerçevesinde, bağımsız denetim kalitesi modeli geliştirilmiştir. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili IAASB tarafından hazırlanan, ISQC 1 ve ISA 220, uluslararası adaptasyonu kolaylaştırmak amacı ile konuları daha kısa ve genel bir bakış açısıyla ele aldığı görülmektedir. AICPA tarafından hazırlanan QC 10, bağımsız denetim kalitesine yönelik en kapsamlı standarttır. FRC, İngiliz denetim standartlarını, ISQC 1 standardı ile bire bir uyumlu hale getirmiştir. ICAEW ise, standartların uygulama süreçlerine yönelik çalışmalar yapmaktadır. Hazırlanan denetim kalitesi modeli bütün yaklaşımların sentezidir.

Bağımsız denetim kalitesi modelinin ele alındığı ikinci kısımda, önce temel kavramlar açıklanmıştır. Denetim kalitesi modelinin altı ana boyutu bulunmaktadır. Bunlar; liderlik, etik, müşteri ile olan ilişkiler, insan kaynakları, denetim performansı ve izleme’dir. Lider, bağımsız denetim kalitesinde, kalite sürecini başlatmalı, stratejileri belirlemeli ve kaliteli hizmet anlayışını teşvik etmelidir. Etik boyutunda, denetçinin bağımsızlığı ve artan rekabet koşulları önem taşımaktadır. Müşteri ilişkileri, yeni müşteri kabulü ve mevcut müşteri olan ilişkilerin devamını kapsamaktadır. Müşteri ilişkileri boyutunda, müşteri kavramı, müşteri riski, ilişki yönetimi, ücret, üst yönetimin tutumu ve denetim komiteleri ile ilgili hususlar öne çıkmaktadır.

İnsan kaynakları boyutunda; öğrenme ve yetenek bileşenlerinden oluşan, bağımsız denetçinin yeterliği hususu, bağımsız denetim kalitesi açısından çok önemlidir. Bağımsız denetçinin yeterliğinin istenilen düzeye getirilmesi için, oryantasyon, eğitimler, performans değerlendirme gibi öğrenme unsurlarından ve çeşitli öğrenme yöntemlerinden faydalanılır. Değerler, konsültasyon, ödüller ve motivasyon, mesleki destek, uygun denetim ortağının seçimi, denetim ekiplerinin görevlendirilmesi, insan kaynağının geliştirilmesine ve dolayısıyla denetim kalitesinin iyileştirilmesine yönelik, önem taşıyan diğer hususlardır.

Denetim performansı ile ilgili, denetim kuruluşunda oluşturulacak politikalar ve prosedürler, kalite tutarlılığını, idari sorumlulukları ve yapılan işin gözden geçirilmesini kapsamalıdır. Denetim performansının istenilen düzeye ulaşması için, uygun çalışma yönteminin seçimi, planlama, mesleki şüphecilik, denetimin tamamlanma süreci ve kalite kontrol gözden geçirme, üzerinde durulması gereken konulardır.

İzleme, iç izleme ve dış izleme süreçleri olarak ikiye ayrılmaktadır. İç izleme süreçleri, denetim kuruluşunun en az yılda bir kere, bağımsız denetim kalitesine uygunluk değerlendirmesi yapmasıdır. Dış izleme süreçleri ise, denetim kuruluşunun, denetim kalitesi uygunluk değerlendirmesinin, kamu gözetim kurumu (PCAOB, JMU) tarafından yapılmasını kapsar.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, uluslararası denetim standartları ve denetim kalitesi ile ilgili, İzmir İli'ndeki Yeminli Mali Müşavirlerin bilgi ve algılama düzeylerinin ölçülmesi amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen veriler, SPSS paket programı 17. versiyonu ile istatistiksel olarak analiz edilip, değerlendirilmiştir. Bu araştırma ile, yakın gelecekte Türkiye'de uygulanması kaçınılmaz olan uluslararası denetim standartlarına, İzmir'deki meslek mensuplarının yaklaşımları tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında İzmir ilinde aktif olarak faaliyet gösteren 200 YMM'den 87'sine ulaşılmıştır. Anketin birinci bölümünde, kişisel bilgiler ile ilgili sorular yer almaktadır. Bu sorulara verilen cevaplar analiz edildiğinde, araştırmaya katılan YMM'lerin, yaklaşık %91'inin erkek, %9'unun kadın olduğu tespit edilmiştir. YMM'lerin % 64'ü 40-59 yaş arasında yer almaktadır. YMM'lerin %96'sının lisans, bir başka deyişle, üniversite mezunudur ve %80'ni işletme, iktisat veya maliye bölümlerinin birinden mezundur.

YMM'lerin %60'nın, 6-15 yıl arasında mesleki deneyimleri vardır. YMM belgesini almak için, belgenin alınma sürecine göre ortalama 8-10 yıl arasında tecrübe koşulu olduğu düşünüldüğünde, YMM'lerin % 60'nın, muhasebe ve denetim mesleğinde yaklaşık, 15-25 yıl arasında tecrübeleri olduğu görülmektedir. Bu durum, anketlere verilen cevapların geçerliliğini arttırmaktadır. YMM belgesinin alınma süreci incelendiğinde, YMM'lerin %54'ünün, ilgili belgeyi, sınavla aldıkları, % 46'sının belgeyi sınavsız aldıkları anlaşılmaktadır.

Anketin ikinci bölümündeki denetim kalitesine yönelik, 65 soru, 13 boyut altında toplanmıştır. Uluslararası denetim standartları çerçevesinde tespit edilen 13 boyutun her biri, 5 alt boyuttan oluşmaktadır. YMM'lerin verdiği cevaplar çerçevesinde, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için, anket sonuçları faktör analizi ile değerlendirilmiştir. İki turdan oluşan faktör analizinin, ilk turunda bütün alt boyutlar analiz kapsamına alınmıştır. Sonuç olarak 15 faktör ortaya çıkmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin geçerlilik katsayısı 0,672, Bartlet testinde, p değeri, p= 0,000 olduğundan faktör analizi geçerli ve uygundur.

Faktör analizinde, her faktörün en az iki alt boyuttan oluşması ve 0,50 değerinin altına sahip alt boyutların çıkartılması gerekliliğinden, ilgili işlemler yapıp ikinci defa tekrarlanmıştır. İkinci turda, Kaiser-Meyer-Olkin değeri 0,748'e yükselmiş, p değeri yine p=0,000 olarak devam etmiştir. İkinci turdaki faktör analizi sonuçlarına göre toplam 11 faktör tespit edilmiştir. 11. faktör ile ilgili alt boyut çıkmamıştır. Mesleki Gelişim ve Müşteri İlişkileri Boyutları'na ilişkin alpha güvenilirlik katsayısı 0.70'in altında çıkmıştır. Bu durumda geçerliliği olan sekiz boyut ise şöyledir:

- ❖ Liderlik
- ❖ Kalite kontrol
- ❖ Dokümantasyon
- ❖ Kalite kontrolörü
- ❖ İzleme
- ❖ Görüş Ayrılıkları
- ❖ Ekip Çalışması
- ❖ Etik

Liderlik boyutu, toplam varyansın %32'sini açıklamakta ve alpha güvenilirlik katsayısı, 0.927'dir. Diğer boyutlar içerisinde varyansı açıklayan en büyük değere sahiptir. Liderlik boyutu, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili uluslararası standartlarda da en önemli ve en başta gelen boyuttur. Dolayısıyla YMM'lerin verdiği cevap, uluslararası standartlar ile tutarlıdır. Liderlik boyutunun, alt boyutları incelendiğinde, YMM'lerin, liderlik (4 alt boyut) boyutunun altında, denetim performansı (3 alt boyut), insan kaynakları (2 alt boyut), müşteri ilişkileri (1 alt boyut) ve mesleki gelişim (1 alt boyut) boyutları ile ilgili alt boyutları da dahil ettiği görülmektedir. Uluslararası denetim standartlarında, önemli bir faktör olan denetim performansı, İzmir'deki YMM'ler tarafından liderlik boyutu ile doğrudan bağdaştırılmıştır. Bu duruma gerekçe olarak, YMM'ler serbest meslek erbabıdır ve bugüne kadar şirketleşmemişlerdir. Dolayısıyla tek kişilik denetim kuruluşu profili çizmektedirler. Denetim performansı, tamamen YMM'nin performansına bağlıdır. Mesleki gelişim ve müşteri ilişkileri boyutlarına ait alpha güvenilirlik değeri 0.70'in altındadır. Bu bakış açısı ile insan kaynakları, müşteri ilişkileri ve mesleki gelişim boyutlarına ait alt boyutların, liderlik boyutunun altında çıkması çok doğaldır. Aynı sebeplerden dolayı insan kaynakları boyutu da YMM'ler tarafından ayrı bir boyut olarak tespit edilmemiştir.

Kalite Kontrol boyutunda kalite kontrol ile ilgili alt boyutların yanı sıra, konsültasyon ile ilgili bir alt boyut yer almaktadır. Konsültasyon, denetim kuruluşlarının daha kaliteli hizmet vermesine, katkıda bulunduğu için, bu sonuç anlamlıdır. YMM'ler, müşteri ilişkileri ile ilgili 2 alt boyutu, dokümantasyon boyutu ile ilişkilendirmişlerdir. Bu iki alt boyut, sözleşmeden çekilme ile ilgili hususlar ve bu hususların belgelendirilmesini içermektedir. Dolayısıyla bu sonuç da anlamlıdır. Kalite kontrolörü boyutunda, bu boyutla ilgili alt boyutların yanı sıra, konsültasyon ile ilgili iki alt boyut yer almaktadır. Konsültasyon ile ilgili alt boyutların, kalite kontrol ve kalite kontrolörü boyutları ile ilişkilendirilmesi tutarlıdır. Konsültasyon hem kalite kontrol ve hem de kalite kontrolörü açısından önem taşımaktadır.

İzleme ile ilgili 5 alt boyutun tamamı, İzleme boyutu ile ilişkilendirilmiştir. Görüş Ayrılıkları ile ilgili 4 alt boyut, Ekip Çalışması ile ilgili 3 alt boyut YMM'ler tarafından tespit edilmiştir. Etik boyutunda insan kaynakları ile ilgili bir boyut yer almaktadır. Etik kavramının denetim kuruluşunda uygulanması, çalışanlar tarafından benimsenmiş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla bu husus tutarlılık arz etmektedir. Bu sonuçlardan

düşündürücü olanı ise, Etik boyutu ile ilgili alpha güvenilirlik katsayısının 0, 769 gibi, diğer boyutlardan daha düşük bir değere sahip olmasıdır.

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili uluslararası standartlarda yer alan altı önemli boyuttan üçü İzmir'deki YMM'ler tarafından ayırt edilmiştir. Bu boyutlar: Liderlik, Etik ve İzleme'dir. Diğer üç önemli boyut, müşteri ilişkileri, insan kaynakları ve denetim performansı ise diğer boyutlarla ilişkilendirilmiştir. Denetim performansı ve insan kaynakları boyutları, YMM'lerin tek kişilik denetim kuruluşu şeklinde çalışmasından dolayı, liderlik boyutu ile bağdaştırılmıştır. Müşteri ilişkileri boyutu YMM'ler tarafından tespit edilmiş ancak alpha güvenilirlik katsayısı 0.70'in altında bir değere sahiptir.

Hipotez testlerinin sonucuna göre, bazı demografik özellikler ile YMM'lerin denetim kalitesi faktörlerine yönelik algıları arasında farklılık bulunmaktadır. Aşağıda farklılıkların belirlendiği alanlar yer almaktadır;

- ❖ YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları mezun olunan bölüme göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin görüş ayrılıkları ile ilgili algıları, çalışma sürelerine göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin liderlik ile ilgili algıları eğitim durumlarına göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin denetim dokümantasyonu ile ilgili algıları eğitim durumlarına göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin kalite kontrol ile ilgili algıları cinsiyete göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin izleme ile ilgili algıları cinsiyete göre değişiklik göstermektedir.
- ❖ YMM'lerin etik ile ilgili algıları, cinsiyete göre değişiklik göstermektedir.

Ülkemizde, Yeminli Mali Müşavirlik Belgesi, bu konuda yapılan düzenlemeler ışığında, belli yeterliliklere sahip kişilere verilmektedir. Ankete katılan YMM'lerin demografik özelliklere ilişkin verileri incelendiğinde, daha önce de belirtildiği gibi, bir takım ortak özellikleri olduğu tespit edilmiştir. Bu özellikler; 40 yaş ve üzerinde olmaları, işletme, iktisat, maliye bölümlerinden birinden mezun olmaları ve 5 yıldan fazla mesleki

deneyimlerinin olmalarıdır. Bu durum yapılan faktör analizi sonuçlarını anlamlı ve güvenilir kılmaktadır.

Çalışma kapsamında yapılan faktör analizi sonuçlarına göre, “Etik” boyutu, 0,769 ile diğer boyutlara göre daha düşük güvenilirlik katsayısı değerine sahiptir. Yeminli mali müşavirlere yönelik yapılan bu çalışmada, YMM’lerin bir takım çalışma özelliklerinden ve ağırlıklı olarak tasdik hizmetleri vermelerinden dolayı, mesleki gelişim, müşteri ilişkileri yönetimi, insan kaynakları, konsültasyon boyutları tespit edilememiştir. Dolayısıyla benzer araştırmaların bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik yapılmasında fayda bulunmaktadır.

Bu çalışma kapsamında yapılan araştırmada, İzmir’de faaliyet gösteren YMM’ler, denetim kalitesi ile ilgili toplam 13 boyut ve bu boyutlarla ilgili 65 alt boyuttan, 10 boyut ve 48 alt boyutu tespit etmişlerdir. Bu araştırma sonuçları, göstermektedir ki, ülkemizde bu mesleği icra edenler, denetim kalitesi ile ilgili kavramlar ve süreçler hakkında bilgi sahibidirler. Dünyada, az gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere, denetim kalite kontrolüne yönelik, pek çok ülkede düzenlemeler bulunmaktadır. Ülkemizde yeni başlayan bu çalışmaların hız kazanması gerekmektedir. Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu ile ilgili yasa taslağının en kısa zamanda yasalaşması gerekmektedir.

Ek: 1

Yeminli Mali Müşavirlerin Denetim Kalitesi Algıları ile İlgili Anket Formu

Sayın Yetkili,

Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Ana bilim dalında, Prof. Dr. Semra Öncü'nün danışmanlığında yürütülmekte olan "Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar" başlıklı doktora tez çalışması kapsamında düzenlemiş olan bu anket; "Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemeler karşısında, yeminli mali müşavirlerin denetim kalitesi hakkındaki algılamaları"nı belirlemek amacıyla yapılmaktadır.

Anket sorularına verilen cevaplar gizli tutulacak, ankete isim yazılmayacaktır. Analizin sağlıklı yapılabilmesi için sorulara içtenlikle ve dikkatlice cevap verilmesi, boş soru bırakılmaması çok büyük önem taşımaktadır.

Herhangi bir sorunuz olursa; (0232) 411 53 31 ve (0533) 413 24 57 nolu telefonlar veya ebru.esendemir@yasar.edu.tr adresinden bana ulaşabilirsiniz.

Bilimsel araştırmaya yaptığınız katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederim.

Saygılarımla;

Öğr. Gör. Ebru Esendemir

Yaşar Üniversitesi MYO Md. Yrd.

Celal Bayar Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü,

Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı

Doktora Öğrencisi

D) Kişisel Bilgiler

1. Cinsiyetiniz Bayan Bay

2. Yaşınız 20-29 30-39 40-49 50-59 60-üzeri

3. Eğitim Durumunuz Lise Ön lisans Lisans Yüksek lisans Doktora
 Diğer.....

4. Mezun Olunan Bölüm İşletme İktisat-Maliye Kamu Yön. Çalışma ek. Hukuk
Diğer.....

5. YMM Olarak Çalışma Süreniz 1-5 Yıl 6-10 Yıl 11-15 Yıl 16-20 Yıl

20-25 Yıl 25 Yıl-Üzeri

6. YMM Belgesini sınavla (SMMM olarak) sınavla (Vergi Denetmeni)
 sınavsız (Maliye Bk./Sayıştay çalışanı) sınavsız (Akademik)

Aşağıdaki ifadelere, katılım düzeyinizi 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) arasındaki ölçek sisteminde belirtiniz lütfen.

1: Kesinlikle katılmıyorum

5: Kesinlikle katılıyorum

II) Liderlik

	1	2	3	4	5
1. Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Kalite kontrol sistemiyle ilgili tüm sorumluluğu, lider veya liderler üstlenmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve yaygın davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal şartlara uygun olarak iş yapmak ve doğru raporlar yayınlamak kalite kültürünü teşvik eder.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Kalitenin gereklilik olduğunu kabul eden bir iç kültürü oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

III) Etik Koşullar

6. Politika ve prosedürler, kuruluş ve personelinin, ilgili etik kurallara uyumlu çalıştığına dair, makul güvence sağlamalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Bağımsızlığı tehlikeye atacak durumlar ve ilişkileri, ortadan kaldıracak önlemler uygulanamıyorsa, kuruluş denetimden çekilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Bağımsız hareket etmesi gereken bütün kuruluş personelinin, bağımsızlıkla ilgili kuruluş politikalarına uygun çalıştığına dair, yazılı teyit notu alınmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Yapılan işlerin, standartlara, yasal koşullara ve kalite kontrol sistemine uymadığı hakkındaki şikayetler ile ilgili, politikalar ve prosedürler oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Düzenleyici ve diğer otoriteler tarafından tespit edilen sürenin sonunda, personel rotasyonu ile ilgili şartlara uyulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

IV) Müşteri İlişkileri Yönetimi

11. Yeni müşteri kabulü veya mevcut denetimleri devam ettirmek hususlarında, müşterinin ortaklarının kimliği, ticari itibarı, üst yönetim ve müşterinin dürüstlüğüne, yasal ve etik koşullara uyması konularını dikkate alınmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı, ve sınırlamaları ile ilgili müşteri ile anlaşma yapılmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Kuruluşun müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden, hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsamalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Denetimden veya hem denetimden hem de iş ilişkisinden çekilmeyle ilgili politikalar ve prosedürler, önemli sorunlar ve konsültasyonlarla ilgili sonuçların ve bu sonuçların dayanağının, belgelendirilmesini içermelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

V) İnsan Kaynakları Yönetimi

16. İlgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlaması için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim; ve performans değerlendirmesi, ücretlendirme, ve maaş artışı kapsmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Çalışanlar ile ilgili niteliklere örnek olarak, kuruluş tarafından oluşturulan minimum akademik koşullar, dürüstlük, liderlik ile ilgili özellikler verilebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Yeterlilikler ve yetkinlik; mesleki eğitim, staj dahil, sürekli mesleki gelişim, iş tecrübesi, daha deneyimli çalışanların, denetim ekibinin diğer üyelerine danışmanlık yapması, aracılığıyla geliştirilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20. Gerekli hallerde, sözleşme ortağının tecrübesi, sürekli mesleki eğitim ve danışmanlık ile desteklenmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VI) Ekip Çalışması	1	2	3	4	5
21. Denetim ortaklarının sorumluluklarını yerine getirmelerine yeterli zaman verilmesi amacıyla, ilgili kişilerin iş yükü ve uygunluğunu gözetilen sistemler oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. Farklı denetimlerin gerektirdiği farklı yetkinliklere göre denetçi istihdam edilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. Gerekli yetkinliklere, yeterliliğe ve zamana sahip uygun çalışanları görevlendirilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24. Genellikle, görevlendirilen çalışanların yetenek ve tecrübe düzeyleri arttıkça, izlemeye duyulan ihtiyaç azalmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25. Denetim ekibinin daha az tecrübeli üyelerinin, verilen görevin amaçlarını net olarak anlamasına, uygun ekip çalışması ve eğitim yardımcı olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

VII) Mesleki Gelişim, Performans Değerlendirmesi, Ücret ve Terfi

26. Terfi için seçilen personel, üstleneceği sorumlulukların gerektirdiği yeterliliklere sahip olmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27. Etkili performans değerlendirmesi, ücret ve terfi prosedürleri, yeterliklerin gelişimi ve sürdürülmesini ve etik ilkelere bağlılığı zamanında, tespit edip ödüllendirir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28. Personele, performans, ilerleme ve kariyer gelişiminin değerlendirilmesi hakkında danışmanlık sağlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29. Terfinin, diğer hususların yanında, performans kalitesine ve etik ilkelere bağlılığa dayalı olduğunun ve kuruluşun politikalarına ve prosedürlerine aykırı davranışların, disiplin soruşturması ile sonuçlanacağını, personel tarafından anlaşılması sağlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30. Her seviyedeki personelin genel ve sektör-bazında sürekli mesleki eğitime ve diğer mesleki gelişim etkinliklerine katılmasını teşvik edilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

VIII) Denetim Performansı

31. Denetimler, mesleki standartlara ve düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32. Denetim performansı kalitesinde, tutarlılık olmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
33. İşin, mesleki standartlar ve yasal koşullara uygun olarak yapılması gözden geçirilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
34. Önemli bulgular ve hususlar, daha deneyimli üyelerce, tekrar incelenmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
35. Yapılan işin, ulaşılan sonuçları desteklemesi ve uygun şekilde dokümantasyonu; ve denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşılması hususları gözden geçirilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

IX) Danışmanlık ve Konsültasyon Uygulamaları

36. Konsültasyon, kalitenin yükseltilmesine ve profesyonel yargının uygulanmasına yardım eder.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
37. Konsültasyon bir güç olarak görülmeli ve personelin karmaşık, alışılmışın dışında, yabancı, zor ve ihtilafli sorunları çözmek için danışmanlık hizmeti kullanılmasını teşvik etmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
38. Denetim ekibi, konsültasyonu yapacak danışmanlarla bilgi paylaşımında bulunmalıdır;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
39. Konsültasyonların niteliği, içeriği ve sonuçları kayıt altına alınarak, danışmanlık hizmetini alan ve danışmanlık hizmetini veren kişilerce anlaşılmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
40. Kalite kontrol ile ilgili dışarıdan danışmanlık hizmeti alınabilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

X) Görüş Ayrılıkları

	1	2	3	4	5
41. Kuruluş, denetim ekibi içindeki, danışmanlık hizmeti alanlar ile, bağımsız denetçi ve denetim kalite kontrolörü (vasıflı dışardan görevli kişi de dahil) arasındaki görüş ayrılıklarını çözümlenmeye yönelik politikalar ve prosedürler oluşturmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
42. Elde edilen sonuçların belgelendirilmeli, ve sorun çözümlenene kadar, rapor yayınlanmamalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
43. Görüş ayrılıklarının erken safhada tespiti, ardından başarılı adımların atılması hakkındaki talimatnameler oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
44. Görüş ayrılıklarının çözümü ile ilgili dokümantasyon ve elde edilen sonuçların uygulanması teşvik edilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
45. Bu tür ayrılıkların çözümüne yönelik prosedürler, başka bir meslektaş, kuruluş, veya mesleki veya düzenleyici kuruluşla konsültasyon yapmayı içerebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

XI) Denetim Dokümantasyonun Gizliliği, Saklanması, Doğruluğu, Erişilebilirliği, ve Kopyalanabilirliği

46. Denetim dokümantasyonunun gizliliğinin, saklanmasının, doğruluğunun, erişilebilirliğinin ve kopyalanabilirliğinin sürdürülmesine yönelik politikalar ve prosedürler oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
47. Kuruluş personeli, denetim dokümantasyonu dahilindeki bilgileri, özel şartlar hariç, her zaman gizli tutmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
48. Denetim dokümantasyonu için, yerinde ve makul kontroller yapılmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
49. Standartların, yasaların, düzenlemelerin ve kuruluşun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yeterli bir süre saklanma süresi belirlenmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
50. Saklama süresi, bazı denetim tipleri için özel saklama süreleri belirlenmesi, veya özel yasal veya düzenleyici koşulların olmadığı şartlarda, genel kabul görmüş saklama sürelerinin olması gibi, diğer faktörlere dayalı olabilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

XII) Denetim Kalite Kontrolü Gözden Geçirilmesi

51. Oluşturulan kriterleri kapsayan denetimlerle ilgili, kalite kontrol gözden geçirmesi yapılmalı ve rapor yayınlanmadan bitirilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
52. Bağımsız denetçi, denetime denetim kalite kontrolörünün dahil olmasına direnç göstermemelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
53. Denetim kalite kontrol gözden geçirme, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargıların ve raporu hazırlarken ulaşılan sonuçların, tarafsız değerlendirilmesini ve bağımsız denetçi ile önemli bulgular hakkında görüşmeyi de içermelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
54. Denetim kalite kontrol gözden geçirme, finansal tabloların ve bağımsızlığın değerlendirilmesi, görüş ayrılıklarının, konsültasyonların, çalışma kağıtlarının, incelenmesini, raporun okunmasını ve raporun uygunluğunun değerlendirilmesini içermelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
55. Denetim kalite kontrol gözden geçirmenin kapsamı, diğer unsurların yanında, denetimin karmaşıklığı ve raporun ilgili şartlara uygun olmama riskine bağlıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

XIII) Denetim Kalite Kontrolörü Uygunluk Kriterleri

56. Kuruluş gerekli tecrübe ve yetki de dahil olmak üzere, gerekli teknik yeterliliklere sahip kalite kontrolörü atamalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
57. Denetim kalite kontrolörünün tarafsızlığını sağlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
58. Az ortaklı kuruluşlarda, bağımsız denetçi, denetim kalite kontrolörünü seçebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
59. Denetim kalite kontrolörünün, tarafsız gözden geçirme yeteneği zayıfladığında, kontrolörün değiştirilmesini sağlanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
60. Şahıs kuruluşları veya küçük kuruluşlar, denetim kalite kontrol gözden geçirme gerektirecek denetimler tespit ettiğinde, kuruluş dışından uzman kişiler veya kuruluşlarla anlaşma yapabilirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

XIV) İzleme

	1	2	3	4	5
61. Kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürler, kuruluşa ve denetim ortaklarına makul düzeyde güvence veren izleme politikaları ve prosedürlerini kapsamalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
62. İzleme ile ilgili politikalar ve prosedürler ve izleme dokümantasyonu, kalite kontrol sistemi modelinin mesleki standartlara, yasal ve düzenleyici koşullara uygunluğunu ve kalite kontrol sistemi faaliyetlerinin etkinliğini ve şartlara uygun raporların yayınlanıp, yayınlanmadığının değerlendirilmesini içermelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
63. İzleme süreci için, kuruluş içinde yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kuruluş içinden veya dışından kişilere sorumluluk atanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
64. İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kağıtlarının, raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini, tespit edilen bulguların, uygun, kuruluş yöneticilerine iletilmesini kapsar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
65. Küçük kuruluşlarda, izleme prosedürleri, kuruluşun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine uygunluğundan sorumlu, aynı kişiler tarafından yerine getirilebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

KATKILARINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİM.

KAYNAKÇA

Türkçe Kitaplar

1. Akbıyık, Sedat, “Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama”, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005
2. Aksoy, Tamer, “Tüm Yönleriyle Denetim : AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma” Cilt 1-2, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006
3. Aytimur, Selçuk, “Kalite Sistem Dokümantasyonu” Kalder Yayınları, No. 14, İstanbul, 1997
4. Can, Halil, Kavuncubaşı, Şahin, “İnsan Kaynakları Yönetimi”, Siyasal Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2005
5. Çaldağ, Yurdakul “Denetim ve Raporlama”, 4. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2006
6. Doğan, Özlem İpekgil “ Kalite Uygulamalarının İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2 Sayı: 1, Ocak-Şubat-Mart 2000
7. Duman, Ömer “Muhasebe Denetimi ve Raporlama”, Tesmer Yayınları, Yayın No. 37, 2001
8. Gümüšoğlu, Şevkinaz, İge Pınar, Perran Akan ve Atilla Akbaba “Hizmet Kalitesi; Kavramlar, Yaklaşımlar ve Uygulamalar” Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Haziran 2007.
9. Gürbüz, Hasan, “Muhasebe Denetimi”, 3. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1990.
10. Güredin, Ersin, “Denetim”, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2000.
11. Hesap Uzmanları Derneği “Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt” 3. Baskı, İstanbul, 2004
12. Kaval, Hasan, “Muhasebe denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle” 2. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi, 2007
13. Kepekçi, Celal “Bağımsız Denetim” 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2004.
14. Koçel, Tamer, “İşletme Yöneticiliği”, 10. Baskı, Arıkan Basım, 2005.

15. Oksay, Suna ve Onur Acar “Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim” Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Yayın No: 23, İstanbul, 2007.
16. Özdemir, Ali, “Yönetim Biliminde İleri Araştırma Yöntemleri ve Uygulamalar”, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
17. Öztürk, Sevgi Ayşe, “Hizmet Pazarlaması”, 7. Baskı, Eskişehir, 2007.
18. Özveri, Onur, “Kalite Yolculuğu”, Altın Nokta, İzmir, 1997.

Yabancı Kitaplar

1. Aamodot, Micheal G., “Industrial and Organizational Psychology”, Wadsworth Cengage Learning, USA, 2010.
2. Arens, A.A, Elder, R.J., Beasley, M.S. “Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach” 10 th Edition, Prentice Hall, USA, 2005.
3. Arrunada, B. “The Economics of Audit Quality”, Kluwer Academic Publishers, Boston, 1999.
4. Cosserat, G.W., Rodda N., “Modern Auditing”, Third Edition, Wiley, United Kingdom, 2009.
5. Efferon, M, Gandossy, R. “Human Resources in the 21st Century” John Wiley & Sons, New Jersey, 2003.
6. Flood, Robert Louis, “Beyond Total Quality Management” John Wiley&Sons, U.K., 1993.
7. Gitlow, S. Howard, “Quality Management Systems” St. Lucie Press, USA, 2001.
8. Gitman, Laurance J. “Pinciples of Managerial Finance” Prentice Hall, Boston, 2009.
9. Gray, I., Manson S. “The Audit Process – Principles, Practice and Cases” Fourth Edition, Thomson Learning, U.K. 2008.
10. Griffiths, P. “Risk-Based Auditing”, Gower Publishing Company, London, 1998.
11. Hubbard, R. Glenn “Money, The Financial System, and The Economy” 6th Edition, Pearson, USA, 2008

12. Jex, M. Steve, Britt W. Thomas “Organizational Psychology”, John Wiley & Sons, New Jersey, 2008.
13. Kent, D., Sherer, M., Turley, S. “Current Issues in Auditing” Harper and Row Publishers, London, 1985.
14. Liverpool Business School “Perceptions of Audit Quality - A Survey Analysis” CIPFA.
15. Louwers, Timothy J., Ramsay, J. Robert, Sinason, David, H., Strawser, Jerry, R., “Auditing and Assurance Services”, Third Edition, McGraw Hill, New York, 2008
16. Madura, Jeff, “Financial Institutions and Markets” 7th Edition, Thomson South-Western, China, 2006.
17. McHugh, Gerard, Rowe, D. “Financial Reporting and Auditing – Bridging the Expectations Gap”, Oak Tree Press, Dublin, 1996.
18. Messier F., J.R., F. “Auditing Systematic Approach” McGraw Hill, International Edition, USA, 1997.
19. Millichamp, A.H., Taylor, J.R. “Auditing” 9th Edition, Cengage Learning, London, 2008.
20. Mischkin, Frederic S. “Money, Banking, and Financial Markets” 8th Edition, Pearson, USA, 2007.
21. Porter, B., Simon, J, Hatherly, D, “Principles of External Auditing”, Third Edition, Wiley, England, 2009.
22. Power, Michael, “The Audit Society – Rituals of Verification”, Oxford University Press, New York, 1997.
23. Price, Alan “Human Resource Management in a Business Context”, South Western Cengage Learning, Third Edition, Singapore 2007.
24. Schwartz, R., Mayne J., “Quality Matters”, Transaction Publishers, New Jersey, 2005.
25. Sherer, M., Turley, S. “Current Issues in Auditing”, Third Edition, Paul Chapman Publishing Ltd., London, 1997.
26. Soin, Sarv Singh “Total Quality Essentials”, Mc Graw Hill, Second Edition, USA, 1999.

27. Soltani, Bahram, “Auditing: An International Approach” Prentice Hall, England, 2007.
28. Stettler, Howard F., “Auditing Principles, a Systems- Based Approach”, Fifth Edition, United States, 1982.
29. Taylor, D.H., Glezen, G.W., “Auditing Integrated Concepts and Procedures” Sixth Edition, John Wiley and Sons Inc., USA, 1994.
30. Woolf, Emalie “Auditing Today” Fifth Edition, Prentice Hall, 1994.
31. Zeithmal V., Parasurman A., Berry, L. “Delivering Quality Service – Balancing Customer Perceptions and Expectations” The Free Press, New York, 1990.

Türkçe Makaleler

1. Akal, Zühal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Yönetimi Özel Yayını, Ankara, 1995 s. 83-108
2. Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 148, 2005, s. 35-62
3. Çelik, Orhan, “Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 60, Sayı 1, 2005 s. 89-119,
4. Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9, 2005, s. 52-78
5. Durukan, B., Kapucugil İkiz A. “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve” Mali Çözüm, Sayı: 82, 2007, s.29-56
6. Ekergil, Vedat; Banar, Kerim. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması" Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 10., 01/2010

7. Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, s.5, 2002, s. 51-63
8. Kavut, Lerzan, “ Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan firmaların aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri”, Yönetim, Yıl 12, Sayı 40, Ekim 2001, s. 7-18
9. Kavut, Lerzan, “Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, Yönetim, Yıl 13, Sayı 41, Ocak 2002, s. 7-21
10. Özbirecikli, M., Süslü, C., “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma I-II”, MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, Temmuz 2005, s. 67-85 ve MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 28, Ekim 2005, s. 48-66
11. Peşkircioğlu, Nurettin “Toplam Kalite Yönetimi ve Katılımcılık”, Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Yönetimi Özel Yayını, Ankara, 1995 s. 31-40
12. Sağmanlı, M., Ersen, Ç. “Avrupa Birliği 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, Mali Çözüm, Sayı:59, 2002, s. 22-27
13. Selimoğlu, S.K., Uzay, Ş. “Türkiye’de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması” Mali Çözüm, Sayı 83, 2007, s.39-52
14. Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., Kurnaz, N. “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim için Bir Fırsat mıdır?” Mali Çözüm, Sayı: 74, 2006, s.44-76
15. Uzay, Ş., “Public Oversight Board: A New Model for Auditing, The Auditors and Its Applicability in Turkey”, WCAE, The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, 9-11 November 2006, İstanbul, The Abstract Book, p.75, [Tam Metin: MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006, 175-210].
16. Uzay, Ş., “Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, Türkiye’nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası – Türkiye Geleceğin

Neresinde, Editörler: N. Doğan, F. Kula, M. Öcal, Nobel Yayınevi, 155-181, (2007).

17. Yavuz, Çiftçi, “Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62, 2003

Yabancı Makaleler

1. Anandarajan, A., Kleinman, G., “Decision-making differences between big six and non-big six auditing firms: the implications for the internal audit function”, *Managerial Auditing Journal*, V. 15/6, 2000, s. 295-305
2. Anonymous, “Profession Reacts to IFRS Plan” *Journal of Accountancy*; Oct 2008; 206, 4; s. 20
3. Alkafaj, Y.A., “Quality assurance review programs of auditing firms: an international perspective”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 7, 2007, s. 644-660
4. Beattie, V., Fearnley, S., “The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies” *Accounting and Business Research*. Vol. 25. No. 100, 1995, s. 227-239.
5. Beattie, V., Fearnley, S., “Audit Market Competition: Auditor Changes and the Impact of Tendering”, *The British Accounting Review*, Volume: 30, Issue: 3, 1998, s. 261-289.
6. Beattie, Vivien, Brandt, Richard, Fearnley, Stella, “Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence”, *International Accounting, Auditing & Taxation Journal*, Volume: 8, Issue 1, 1999, s. 67-107.
7. Beattie, Vivien, Fearnley, Stella, Brandt “Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors”, *International Journal of Auditing*, Volume 4, 2000, s. 177-202.
8. Beaumont, P.B. and Hunter, L.c., Phayre, R.M. “Human Resources and total Quality Management” *Training for Quality*, Volume 2, No.1 1994, s. 7-13.
9. Behn, B.K., Choi J.H., Kang, T., “Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts” *The Accounting Review*; Mar 2008; V. 83, N. 2; s. 327

10. Caramanis C., Spathis C. “Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualifications - Evidence from the Athens Stock Exchange”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 9, 2006, s. 905-920
11. Carrera, N., Aguilar N., Humphrey C., Barbadillo E.R., “Mandatory Audit Firm Rotation in Spain: A Policy That Was Never Applied”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 20, No. 5, 2007, s. 671-701
12. Chen, K.Y., Zhou, J., “Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 1, 2005, s. 86-104
13. Clark , C., De Martinis, M., Kapardis, M.K. “Audit Quality Attributes of European Union Supreme Audit Institutions”, *European Business Review*, Vol. 19 No. 1, 2007 s.40-71
14. Comunale, C.L., Sexton T. R. “Mandatory auditor rotation and retention: impact on market share”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 3, 2005, s. 235-248
15. Cravens, K.S., Flagg, J.C., Glover, H.D. “A Comparison of Client Characteristics by Auditor Attributes: Implications for the Auditor Selection Process” *Managerial Auditing Journal*, Vol.9, No. 3, 1994, pp. 27-36
16. Dewing, I.P., Russel, P.O. “U.K. Fund Managers, Audit Regulation and The New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of The Audit Expectations Gap” *Managerial Auditing Journal*, V.17/9, 2002, s. 537-545
17. Garvin, David, A. “Building a Learning Organization” *Business Credit*, Volume 96/1 1994, s. 19 – 28.
18. Gates, S.K., Lowe, D.J., Philip M.J. Reckers, “Restoring Public Confidence in Capital Markets Through Auditor Rotation” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 1, 2007, s. 5-17
19. Grumet, L. “New Law Raises the Bar for Audit Quality”, *The CPA Journal*; Apr 2009; V. 79, s.4
20. Hill, M. Francis, “En Route to TQM: Organizational Learning through Quality Circles”, *Training for Quality*, Volume 5, Number 2, 1997, s. 84-87.
21. Hoi, C.K.S., Tessonni, D., Robin A. “Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task?” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 3, 2007, s. 255-267

22. Hoitash R., Markelevich, A., Barragato C.A. “Auditor Fees And Audit Quality” *Managerial Auditing Journal* Vol. 22 No. 8, 2007, s. 761-786
23. Houghton, K.A., Jubb, C.A., “The Cost of Audit Qualifications: The Role of Non-Audit Services”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, V.8, N.2, s. 215–240
24. Hwang, D.B.K., Staley, A. B., “An Analysis of Recent Accounting and Auditing Failures in The United States on US Accounting and Auditing in China” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 3, 2005 s. 227-234
25. Jackson A.B., Moldrich, M., Roebuck, P, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 5, 2008 s. 420-437
26. Karapetrović S., Willborn W., “Quality assurance and effectiveness of audit systems”, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 17, N. 6, 2000, s. 679-703
27. Kavut, Lerzan “Attributes of Audit Quality; Opinions and Attitudes of Turkish Companies Receiving Independent Audit Services”, *The Pakistan Accountant*, Volume 35, Issue 5, 2003, s.25-40
28. Krishnan, J., Schauer, P.C., “The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from The Not-For-Profit Sector” *Auditing*; Fall 2000; 19, 2; ABI/INFORM Global, pg. 9
29. Lashley, C. “Matching the Management of Human Resources to Service Operations”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10/1, 1998 s. 24-33
30. Leventis, S., Caramanis C., “Determinants of Audit Time as a Proxy of Audit Quality” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 5, 2005, s. 460-478
31. Meyer, M.J., Rigsby J.T., Boone, J. “The Impact of Auditor-Client Relationships on the Reversal of First-Time Audit Qualifications” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 1, 2007, s. 53-79
32. Nasser, A.T.A., Wahid, E.A., Nazri, S.M., “Auditor-Client Relationship: the Case of Audit Tenure and Auditor Switching in Malaysia”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 7, 2006, s. 724-737

33. Parasuraman, A., Zeithaml, Valerie A., Berry, Leonard, "A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research", *Journal of Marketing* Vol.49 (Fall 1985), s. 41-50.
34. Parasuraman, A. Zeithaml, Valerie A., Berry, Leonard L, "SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality", *Journal of Retailing*; Volume: 64, Issue: 1, Spring 1988, s. 12-40
35. Plaats, Erik Van Der, "Regulating Auditor Independence", *The European Accounting Review*, Volume 9, Issue 4, 2000, s. 625-638.
36. Peecher, M.E., Schwartz,R., Solomon I, "It's All About Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing", *Accounting, Organizations and Society* V. 32, 2007, s. 463-485
37. Quick , R., Warming-Rasmussen, B."Disciplinary Observance and Sanctions on German and Danish Auditors" *International Journal of Auditing*, *Int. J. Audit*, V.6, 2002, s.133-153.
38. Rajendran , M., Devadasan S.R., "Quality Audits: Their Status, Prowess and Future Focus", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 4, 2005 s. 364-382
39. Shaikh, M.J., Talha, M. "Credibility and Expectation Gap in Reporting Uncertainities" *Managerial Auditing Journal* V.18/5/7, 2003, s. 517-529
40. Sweeney, B., Pierce, B., "Management Control in Audit Firms; A Qualitative Examination", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, 2004 s. 779-812
41. Sweeney, B., Pierce B. "Good Hours, Bad Hours and Auditors' Defence Mechanisms in Audit Firms" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 6, 2006 s. 858-892
42. Sutton, Steve G, "Toward an Understanding of The Factors Affecting The Quality of The Audit Proces" *Decision Sciences*; Jan/Feb, 1993 /24/1; *ABI/INFORM Global*, s. 88
43. Thornbury, Jan, "KPMG: Revitalising Culture Through Values", *Business Strategy Review*, Volume: 10, Issue 4, 1999, s. 1-15
44. Tackett , J., Wolf, F., Claypool, G. "Sarbanes-Oxley and Audit Failure, a Critical Examination" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 3, 2004, s. 340-350

45. Warming-Rasmussen, B., Jensen, L., “Quality Dimensions in External Audit Services – an External User Perspective” *The European Accounting Review* 1998, 7:1, 65–82
46. Wolf, F.M., Tackett, A., Claypool, G.A., “Audit Disaster Futures: Antidotes for The Expectation Gap?” *Managerial Auditing Journal* V.14/9, 1999, s. 468-478
47. Vinten, Gerald, “The Competition for Quality in the Audit Society” *Managing Service Quality*, Volume 8, Number 6, 1998, s. 389–394
48. Vinten, Gerald, “Audit Independence In The UK And The State Of The Art”, *Managerial Auditing Journal*, N. 14/8, 1999, s. 408-437
49. “Center for Audit Quality Survey: Investor Confidence in U.S.” *The CPA Letter*, September, 2008

Yabancı İnternet Kaynakları

1. AICPA, www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY, 18.03.2010
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) “Monitoring a CPA Firm’s Accounting and Auditing Practice”, *Quality Control Section 30*, Vol-I July 10, 2007, s. 17,051 www.aicpa.org, 07.01.2008
3. AICPA “Monitoring a CPA Firm’s Accounting and Auditing Practice”, *Quality Control Section 20*, Vol-II July 10, 2007, s. 17,031 www.aicpa.org, 07.01.2008
4. Audit Quality Forum “Summary of Discussion”, *Audit Quality Publications*, 2007 http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 25.01.2008
5. AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control” <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx> 17.01.2010
6. AICPA, “AU 312, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit”, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx> 10.01.2010
7. Collier, John, “Aggressive Earnings Management. Is Still a Significant Threat?”, *Audit Quality Publications*, 2004. 09.02.2008
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF

8. Commission of The European Communities Directive of The European Parliament and of The Council “Proposal for a on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council” Brussels, 16.3.2004 COM(2004) 177 final 2004/0065 (COD) Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (presented by the Commission) http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/third_country_consultation 09.06.2009
9. Directive 2006/43/Ec Of The European Parliament And Of The Council of 17 May 2006 “On Statutory Audits Of Annual Accounts And Consolidated Accounts, Amending Council Directives” Official Journal of the European Union <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do> 18.07.2009
10. Directorate General for Internal Market and Services Consultation on Implementation of “Cooperation With Non-Eu Jurisdictions On Auditor Oversight Summary Report” Articles 45- 47 Of The Directive On Statutory Audit (2006/43/Ec) http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/third_country_consultation 14.04.2008
11. European Union, “A First EU Response to Enron Related Policy Issues” ec.europa.eu/internal_market/company/docs/enron/ecofin_2004_04_enron_en.pdf 07.02.2008
12. EU Commission Decision (2005/909/EC) “Oversight Systems for Statutory Auditors and Audit Firms” Official Journal of the European Union 16.12.2005 <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do> - 15k – 23.03.2008
13. EU Commission Recommendation of 6 May 2008 “On External Quality Assurance For Statutory Auditors And Audit Firms Auditing Public Interest Entities” Official Journal of the European Union 7.5.2008 (notified under document number C(2008) 1721) <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do> - 15k – 14.11.2009
14. Federation of European Accountants, FEE “Briefing Paper – Future supervision of Audit Profession” [http://www.fee.be/fileupload/upload/Briefing%20Paper%202001%20Future%20Supervision%20of%20the%20Audit%20Profession .pdf](http://www.fee.be/fileupload/upload/Briefing%20Paper%202001%20Future%20Supervision%20of%20the%20Audit%20Profession.pdf), 01.06.2011
15. FEE: www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content, 01.05.2011

16. Financial Reporting Council (FRC), “The Audit Quality Framework”, February 2008, www.frc.org.uk/press/pub1517.html - 30k, 29.09.2009
17. FRC “Promoting Audit Quality” Discussion Paper, November 2006. <http://www.frc.org.uk/about/promotingauditquality.cfm>, 11.12.2008
18. FRC “Promoting Audit Quality” Discussion Paper, October 2007. <http://www.frc.org.uk/about/promotingauditquality.cfm>, 06.09.2008
19. FRC “Choice in the UK Audit Market” Interim Report of the Market Participants Group April 2007, <http://www.frc.org.uk/about/promotingauditquality.cfm>, 23.06.2009
20. GAO, “Financial Audit Manual Volume 1”, July, 2008. <http://www.gao.gov/special.pubs/gaopcie/d03466g.pdf>, 04.12.2009
21. GAO, “Financial Audit Manual Volume 2”, July, 2008. <http://www.gao.gov/special.pubs/gaopcie/d03466g.pdf>, 04.12.2009
22. GAO, “Financial Audit Manual Volume 3”, July, 2008. <http://www.gao.gov/special.pubs/gaopcie/d03466g.pdf>, 04.12.2009
23. GAO, “Audit Quality Control System: Essential Elements”, August 1993. <http://archive.gao.gov/t2pbat5/149864.pdf>, 04.12.2009
24. GAO, “Review of Audit Quality of Certified Public Accountants”, November 1985 <http://archive.gao.gov/d40t12/128405.pdf>, 04.12.2009
25. IAASB, “Basis for Conclusions: International Auditing and Assurance Standards Board Strategy and Work Program”, 2009-2011
26. IAASB “IAASB 2010 Annual Report” <http://viewer.zmags.com/publication/3355d06c#/3355d06c/4>, 01.03.2011
27. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) “Audit Quality An IAASB Perspective January 2011” <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board> 25.01.2011
28. ICAEW, “Audit Quality Shareholder Involvement – Auditor Engagement: Disclosure of Contractual Terms” Audit Quality Publications, 2005. http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
29. ICAEW “Audit Quality Shareholder Involvement – Competition and Choice Interim Report”, Audit Quality Publications, 2005,

- http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
30. ICAEW, “Shareholder Involvement”, Audit Quality Publications, 2004.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
31. ICAEW, “Investor Confidence Survey”, Audit Quality Publications, 2002.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
32. ICAEW, “Agency Theory and the Role of Audit”, Audit Quality Publications, Audit Quality Publications, 2005.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
33. ICAEW, “Shareholder Involvement: Identifying the Audit Partner”, Audit Quality Publications, 2005.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.07.2009
34. ICAEW, “Shareholder Involvement: Questions to the Auditor”, Audit Quality Publications, 2005.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
35. ICAEW, “Shareholder Involvement: Auditor Resignation Statements”, Audit Quality Publications, 2004.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
36. ICAEW, “Fundamentals - Audit Quality Prospectus”, Audit Quality Publications, 2005
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
37. ICAEW, “Fundamentals – Third Parties”, Audit Quality Publications, 2007.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
38. ICAEW, “Fundamentals – Auditor Reporting”, Audit Quality Publications, 2006
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 18.11.2009
39. ICAEW, “Fundamentals – Making Global Auditing Standards Local”, Audit Quality Publications, 2006.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
40. ICAEW, “Fundamentals – Principles – Based Auditing Standards”, Audit Quality Publications, 2006.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 29.07.2009
41. ICAEW, “Fundamentals – Audit Purpose”, Audit Quality Publications, 2006.
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 04.08.2009

42. International Federation of Accountants (IFAC), <http://www.ifac.org/History/>
25.06.2010
43. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), “Audit Quality”, Audit Quality Publications
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, 04.08.2009
44. International Federation of Accountants (IFAC), “Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements Part I”, 2008,
<http://www.ifac.org>, 10.05.2009
45. International Federation of Accountants (IFAC), “Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements Part II”, 2008,
<http://www.ifac.org>, 10.05.2009
46. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), “Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services”, December, 2006, <http://www.ifac.org/iaasb/>, 14.08.2009
47. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) “International Standard on auditing ISA 220 / Quality Control for an Audit of Financial Statements”, <http://web.ifac.org/clarity-center/isa-220>, 10.04.2011
48. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) “International Standard on Quality Control 1 – ISQC 1” <http://web.ifac.org/clarity-center/isa-isqc1>, 10.04.2011
49. Kallapur , Sanjay, “Audit Market Competition and Audit Quality”
aaahq.org/meetings/AUD2009/AuditMarketCompetition.pdf, 22.11.2010
50. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) “Strategic Plan 2010-2014”, <http://pcaobus.org> 09.04.2011
51. PCAOB, <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, 23.04.2010
52. PCAOB, “Bylaws and Rules of the Public Company Accounting Oversight Board” <http://pcaobus.org> 15.04.2011
53. U.S. Government Accountability Office (GAO), “Assessing the Reliability of Computer-Processed Data”, October 2002 External Version 1
<http://archive.gao.gov/t2pbat9/142498.pdf>, 04.12.2009

54. Uzun, Ş., Selimoğlu, S.K., “10 Years of Research on Auditing in Turkey: A Literature Review” 1st International Conference on Accounting And Auditing 8-9 Mart 2007 Edirne / Türkiye, 11.11.2008

Türkçe İnternet Kaynakları

1. BDDK, “BDDK Tanıtım Kitapçığı” http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda 17.05.2011
2. BDDK, “ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu” http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu 15.05.2011
3. BDDK “ 4389 Sayılı Bankacılık Kanunu” http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu 10.05.2011
4. BDDK “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler 11.05.2011
5. Coşkun, Aslan “Denetim” <http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17>, 21.07.2009
6. Deloitte “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents>, 12.09.2010
7. Erdoğan, Melih, “Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler” <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8550&did=4&>, 12.07.2010
8. Ergin, Arkan, “Denetim Yaklaşımı”, Grant Thornton, Türkiye. <http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17>, 18.03.2010
9. Ertaş, C., Güven, P. , “Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri”, www.mufad.org/index.php?option=com_content&task=view&id=271 - 29k -, 28.08.2010
10. Hazine Müsteşarlığı, “5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu” <http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine> 25.05.2011
11. İSMMMO “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html>, 25.04.2010,

12. Kafaoğlu, Arslan Başer, “Denetim Standartları”
archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/04MaliCozum/03, 19.06.2010
13. Pur, H.P. “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinin Geleceği (Vizyonu) Ve Sorumluluğu”, 17. Muhasebe Kongresi.
<http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17>, 13.11.2010
14. Sayar, Zafer, “Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe Ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 2005.
<http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17>, 20.11.2010
15. SPK, “2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu” 1981,
<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/> , 10.02.2011
16. SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” 1987, <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/>, 10.02.2011
17. SPK, “Sermaye Piyasası Kanuna Tabi ortaklık ve Kuruluşların Mali Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği” (Seri:XII No:1, 1992, <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/> 15.02.2011
18. SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X, No: 22) <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 20.02.2011
19. TBMM, “ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu”
<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> 01.05.2011
20. SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X, No: 22) <http://www.spk.gov.tr/search.aspx>, 20.02.2011
21. “Türkiye Denetim Standartları Ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı”
www.malatya.smmmo.org.tr/.../TÜRKİYE%20DENETİM%20STANDARTLARI%20RI%20, 03.02.1011
22. TÜRMOB, “Bağımsız Denetim Merkezi Esasları Hakkındaki Tebliğ”
http://www.alomaliye.com/2010/turmob_bagimsiz_denetim_merkezi_i_1.htm,
01.02.2010
23. “Uluslararası Denetim Standartları”
<http://www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=34>, 13.10.2010

24. Uyar, S., Çelik, M. “Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Bir Araştırma” <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/2.doc>, 29.03.2011
25. Uzay, Şaban, “Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi” http://www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf , 22.03.2010

E-Kitap

- Duff, Angus, “Dimensions of Audit Quality” 2004
www.icas.org.uk/site/cms/contentviewArticle.asp?article=313, 20.04.2005

Tezler

1. Arı, Mustafa, “Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar”, ”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2007.
2. Demirel, Ahu, “Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
3. Erserim, Alper, “Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2007.
4. Esendemir, Ebru, “Konaklama İşletmeleri Yöneticilerinin Toplam Kalite Yönetimi Algıları Üzerine Bir Araştırma ve Bodrum İlçesi Örneği”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası İşletme Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002
5. Göğer, Tuğba, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına

- Yönelik Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
6. İren, Gülcen, “Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe Ve Muhasebe Denetiminin Rolü”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
 7. Mercanoğlu, Sezen, “Denetim Planlaması ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
 8. Okay, Şadiye, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2003.
 9. Yılmaz, Gökhan, “Muhasebe Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin İncelenmesi Ve Bir Uygulama” Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
 10. Yücel, Sevilay, “Denetimin Etkinliği ve Basel II”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.