

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE
TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE
BİR UYGULAMA DENEMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
N. Şebnem ÖZCAN

Danışman
Prof.Dr. Adem ÇABUK

Balıkesir 2004

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında hazırlanan
görsel lisans tezi jürimiz tarafından incelenerek, aday Şebnem ÖZCAN, 22/9./2004
tarihinde tez savunma sınavına alınmış ve yapılan sınav sonucunda sunulan tezin
Başarıyla... olduğu oy birliğiyle... ile karar verilmiştir.

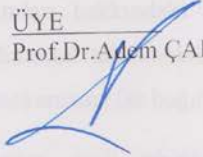
ÜYE

Prof.Dr.Erhan KOTAR



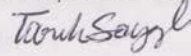
ÜYE

Prof.Dr.Adem ÇABUK



ÜYE

Yard.Doç.Dr.A.Tarık SAYGILI



ÖZET

Ekonomideki gelişmeler; işletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, küreselleşme, şirketler arası ticari ilişkilerin artması, çok uluslu şirketlerin çoğalması, bilgi kullanıcılarının sayısının artması vb. unsurlar bilgi kullanıcıları için piyasada işlem gören şirketlerin açıkladığı finansal bilgilerin doğru, tam ve güvenilir olma gerekliliğini ön plana çıkarmıştır.

Serbest piyasa ekonomilerinin temel yapısını oluşturan şirketlerin, faaliyet sonuçları ve mali yapıları hakkındaki bilgiler, yayınlanan finansal tablolarda yer almaktadır. Sunulan finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğine duyulan ihtiyacı karşılayan önemli bir mekanizma ise bağımsız denetimdir.

Bağımsız denetim, mali tablolarda açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştıran ve sonuçları rapor halinde yayınlayan bir süreçtir. Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi, verilen denetim hizmetinin kalitesine bağlıdır. Dolayısıyla denetim şirketlerinin ve denetçilerin yükledikleri sorumluluğu layıkıyla yerine getirmelerinde, yüksek kalitede bir denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri beklentisi kaçınılmazdır.

Finansal tablo kullanıcılarının (yatırımcılar, kredi kurumları, sermaye piyasası kurumları, araştırmacılar vs.), yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının da etkisiyle, denetim sektörüne olan güveni büyük ölçüde sarsılmıştır. Güven temeline dayanan denetim kurumu bu konuda ciddi yaralar almıştır. Yaşanan kalitesizlik sorununu aşarak güven ortamının yeniden sağlanmaya çalışılması kaçınılmazdır. Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımı bu ihtiyacı karşılamada kullanılabilecek etkin yöntemlerden biri olabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetim hizmeti veren denetim şirketlerinin “kaliteli denetim hizmeti vermelerinde” Toplam Kalite Yönetimi felsefesinden yararlanmalarının gereğinin ve bunun öneminin belirtilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Toplam Kalite Yönetimi (TKY).

ABSTRACT

Factors such as; improvements in economy, emergence of the companies, globalisation, an increase in the number of multinational corporations and of users of information, an increase in the trading volume among companies etc., emphasize the truth, fairness and reliability of the financial information issued by the quoted corporations for users of these information.

The information as to the financial structure and the consequences of the transactions of the companies' are issued in the financial statements and forms the basic structure of Free Market Economies. At this point, auditing becomes the system which answers the need of reliability of information issued in the financial statements.

Auditing is a process which searches for the reliability and the fairness of the information issued in the financial statements and reports the consequences of these searches. In order to acquire the expected utility from auditing, the quality of the auditing service needs to be high. That is why it is expected that auditing firms and auditors provide the highest quality during the course of an audit application.

Because of the scandals in accounting and auditing fields, the users of the financial statements (investors, creditors, capital markets, researchers etc.) do not rely on auditing sector as they did in the past. Total Quality Management, can be one of the most efficient methods to answer the need of this quality auditing.

The aim of this thesis is to emphasize the importance and requirement of the use of Total Quality Management Philosophy by auditing firms in providing the quality auditing service.

Key Words: Audit, Audit Quality, Total Quality Management (TQM).

ÖNSÖZ

Sermaye piyasalarının gelişimine bağlı olarak denetim hizmetlerine duyulan ihtiyaç artmaktadır. Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı profesyonel ve bağımsız denetim hizmetini kaçınılmaz kılmaktadır. Bununla birlikte yaşanan gelişmeler; denetim skandalları ve oluşan güven kaybı, denetim piyasasında artan rekabet, yeni yasaların baskısı vb. denetim hizmetlerinde kalite ihtiyacını ortaya koymaktadır.

İş dünyasında 1990'ların yeni yönetim uygulamalarından olan toplam kalite yönetiminin üretim sektöründen sonra son yıllarda hizmet sektöründe de uygulamaları başlamıştır. Toplam kalite yönetimi denetim hizmetlerinde de mevcut kalite ihtiyacının karşılanabilmesinde kullanılabilecek bir yöntem niteliğine sahiptir.

Bu çalışmada denetim hizmetini sunan bağımsız denetim şirketlerinde toplam kalite yönetiminin uygulanması gerekliliği ve nasıl uygulanabileceği konusunda açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca uygulama bölümünde ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin toplam kalite yönetimi ilkelerine yönelik olarak mevcut durumları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın hazırlanmasında ilgisini ve desteğini esirgemeyen ve meslek yaşamımda çalışma disiplini örnek almaya çalıştığım Prof.Dr. Adem Çabuk Hocama teşekkürlerimi sunuyorum. İhtiyaç duyduğum anlarda yardımlarını esirgemeyen Yrd.Doç.Dr.A.Tarık Saygılı Hocama, Arş.Gör.Ömür Kızılgöl'e ve Ufuk Alpşahin Aksoy'a teşekkür ediyorum. Sayın Prof.Dr. Erhan Kotar Hocamızın jüri üyeliğini kabul etmesinden onur duyduğumu belirtir ve kendisine teşekkürlerimi sunarım. Yine çalışmanın hazırlanması sürecinde tanıştığım, bilgilerinden ve tecrübelerinden yararlandığım hocalarıma, meslek mensuplarına ve anket uygulamasına katılan denetim şirketlerine ve çalışanlarına ilgilerinden dolayı teşekkür ederim. Çalışmanın hazırlanması sırasındaki meşakkatli yolda maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, benimle birlikte sıkıntılı zamanları paylaşan ve bana her zaman cesaret veren aileme teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunmayı bir borç bilirim. Teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
Şekiller Listesi	ix
Tablolar Listesi	x
Grafikler Listesi	x
Kısaltmalar	xi
Giriş	

I. BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ VE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAM VE AÇIKLAMALAR

1.1 Muhasebe Denetimi	1
1.1.1 Denetim ve Denetçi Tanımı ve Türleri	2
1.1.2 Muhasebe Denetiminin Tanımı, Özellikleri ve Türleri	4
1.1.3 Muhasebe Denetiminin Gelişimi	8
1.1.4 Muhasebe Denetiminin Amaç ve Yararları	9
1.1.5 Denetim İhtiyacı ve Denetim Sürecinde Muhasebenin Taşındığı Önem	11
1.1.6 Denetim İlkeleri ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	16
1.1.7 Muhasebe Denetiminde Sorumluluklar	18
1.1.8 Denetim Süreci	20
1.1.8.1 Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması Aşaması	20
1.1.8.2 Denetimin Planlanması Aşaması	22
1.1.8.3 Denetim Çalışmasının Yürütülmesi Aşaması	23
1.1.8.4 Denetim Çalışmasının Sonuçlandırılması Aşaması	23
1.1.9 Muhasebe Denetiminin Önemi	24
1.2 Toplam Kalite Yönetimi	27
1.2.1 Temel Kalite Tanımları.....	27
1.2.2 Kalite Anlayışının Gelişimi	29
1.2.2.1 Muayene Aşaması.....	30
1.2.2.2 Kalite Kontrol Aşaması	31
1.2.2.3 Toplam Kalite Aşaması	32

1.2.3 Stratejik Kalite Kavramı	33
1.2.4 Toplam Kalite Yönetiminin Amaç ve Felsefesi	35
1.2.5 Toplam Kalite Yönetiminin Özellikleri	36
1.2.6 Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri	37
1.2.6.1 Yönetimin Desteği	37
1.2.6.2 Müşteri Memnuniyeti	39
1.2.6.3 Hata Önleme	40
1.2.6.4 Kalite Tüm Çalışanların Katılımını Gerektirir.....	41
1.2.6.5 Sürekli Gelişme.....	42

II. BÖLÜM

HİZMET SEKTÖRÜNDE KALİTE VE MUHASEBE DENETİMİNDE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

2.1 Hizmetin Tanımı, Özellikleri, Türleri, Hizmet Kalitesi ve Hizmette	
Toplam Kalite Yönetimi	44
2.1.1 Hizmetin Tanımı	44
2.1.2 Hizmet Üretimini Özellikleri ve Hizmet Üretimini Mamul Üretiminden	
Ayıran Özellikler	45
2.1.3 Hizmet Sektörünün Gelişmesi ve Kalite İhtiyacı	50
2.1.4 Hizmet Kalitesinin Tanımı ve Fonksiyonları.....	50
2.1.5 Hizmet Kalitesi Boyutları	55
2.1.6 Hizmette Kalite Problemleri	56
2.1.7 Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi	57
2.2 Muhasebe Denetiminde Kalite ve Toplam Kalite Yönetimi	58
2.2.1 Denetim Alanında Kalitenin Arttırılması Zorunluluğunun Nedenleri	59
2.2.2.1 Muhasebe Denetimi Sektöründe Artan Rekabet.....	59
2.2.2.2 Kalite Yönetiminin Zincir Etkisi	60
2.2.2.3 Müşteri Beklentilerindeki Artış	61
2.2.3.4 Denetim Şirketleri Aleyhine Açılan Davalar, Artan Kamu Beklentileri	63
2.2.3.5 Yasal ve Mesleki Düzenlemeler	64
2.2.2 Muhasebe Denetiminde Denetim Kalitesi Tanımı.....	65

2.2.3 Denetim Hizmetlerinde Müşteri Kavramı	69
2.2.4 Denetimde Kalite Zinciri	71
2.2.4.1 Meslek Mensuplarında Kalite	72
2.2.4.2 Denetim Şirketlerinin Kalitesi	75
2.2.4.3 Meslek Örgütlerinin Kalitesi	75
2.2.5 Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	77
2.2.6 Toplam Kalite Yönetimi Prensiplerinin Denetim Hizmetlerine Uygulanabilirliği	80

III. BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ANLAYIŞINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA DENEMESİ

3.1 Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Ülkemizdeki Gelişimi	91
3.2 Araştırma Metodolojisi	92
3.2.1 Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı	92
3.2.2 Örneklem Süreci	93
3.2.3 Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri	94
3.3 Araştırma Verilerinin Analizi	95
3.3.1 Denetim Şirketlerinin ve Ankete Cevap Veren Denetçilerin Özellikleri	96
3.3.2 Toplam Kalite Yönetimi İlkeleri Açısından Denetim Şirketlerinin Değerlendirilmesi	100
3.3.2.1 Yönetimin Desteği	101
3.3.2.2 Müşteri memnuniyeti	102
3.3.2.3 Hata Önleme	106
3.3.2.4 Kalite Tüm Çalışanların Katılımını Gerektirir	108
3.3.2.5 Sürekli Gelişme ve Eğitim	110
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	120
EK 1: ANKET KAPAĞI	126
EK 2: ANKET FORMU ÖRNEĞİ	127

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Sermaye Piyasası Muhasebe Bilgilerinin Akışı

Şekil 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Şekil 3: Kalite Anlayışının Evrimi

Şekil 4: Servqual Ölçeği

Şekil 5: Hizmet Kalitesinin Boyutları

Şekil 6: Denetim Mesleğinin İç ve Dış Müşterileri

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetim Şirketlerinin Türü

Tablo 2: Denetim Şirketlerinde Çalışan Denetçi Sayısı

Tablo 3 : Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Pozisyonları

Tablo 4: Şirketlerin Ödenmiş Sermaye Tutarı

Tablo 5: Şube Sayısı

Tablo6 : Şirket Personeline Sağlanan Eğitimler

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik1:Denetçilerin Pozisyonları

Grafik2:Şirketlerin Ödenmiş Sermaye Tutarı

KISALTMALAR

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA:	Amerikan Institute of Certified Public Accountants
ASQC:	ABD Kalite Kontrol Derneği
EOQC:	Avrupa Kalite Kontrol Örgütü
GKGDS:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
İKK:	İstatistiksel Kalite Kontrol.
İSK:	İstatistiksel Süreç Kontrolü.
SEC:	Securities and Exchange Commission .
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu.
TKY:	Toplam Kalite Yönetimi.
TKK:	Toplam Kalite Kontrol.
UDS:	Uluslararası Denetim Standartları.

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki faaliyet ve olaylarını para ile ifade ederek kaydeden sınıflandıran özetleyerek sonuçları rapor olarak sunan ve sonuçları yorumlayan bir bilim dalıdır. Elde edilen muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olması ve bunun sağlanabilmesi işletme ilgililerinin karşılanması gereken en önemli ihtiyaçlarıdır. Bilginin güvenilirliğine olan ihtiyacı karşılayan ise bağımsız denetim olmaktadır.

Denetim mesleğinin önemi, ekonomideki gelişim ve değişimlere bağlı olarak artmaktadır. Özellikle Enron Olayı ve sonrasında yaşananlar denetim hizmetlerinin öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır. Kalitesizliğe tahammülü olmayan denetim hizmetlerinde kalitenin sağlanabilmesi için şirket çapında yapılabilecek çalışmalardan biri de artık hizmet işletmelerinde de başarılı uygulamaları olan Toplam Kalite Yönetiminin denetim hizmetlerinde de uygulanması olmalıdır.

Birinci bölümde; “Muhasebe Denetimi ve Toplam Kalite Yönetimine İlişkin Temel Kavram ve Açıklamalar” başlığı altında muhasebe denetimi ile ilgili tanım ve genel açıklamalar ile kalite ve toplam kalite yönetimine ilişkin tanım ve açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde; “Hizmet Sektöründe Kalite, Muhasebe Denetiminde Toplam Kalite Yönetimi” başlığı altında hizmetin tanımı ve hizmet üretimini mamül üretiminden ayıran özellikleri, hizmet kalite ilişkisi konuları ile muhasebe denetimi hizmetlerinde kalite, kalite ihtiyacı ve kalitenin korunup, geliştirilebilmesi için denetim hizmetlerinde toplam kalite yönetimi konuları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise “Muhasebe Denetiminde Toplam Kalite Anlayışına İlişkin Bir Uygulama Denemesi” başlığı ile toplam kalite yönetimi ilkeleri ışığında ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin durumunu tespiti yönelik anket uygulamasının değerlendirilmesine yer verilmiştir.

BÖLÜM I

MUHASEBE DENETİMİ VE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAM VE AÇIKLAMALAR

Çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle muhasebe denetimi ile ilgili tanım ve genel açıklamalar yapılacak ardından muhasebe denetiminde kalite sağlamaya yönelik yapılacak çalışmamıza ışık tutması bakımından kalite ve toplam kalite yönetimine ilişkin tanım ve açıklamalara yer verilecektir.

1.1 Muhasebe Denetimi

Dünya ve ülke ekonomilerinde meydana gelen değişim ve gelişmeler; işletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, küreselleşme, çok uluslu şirketlerin çoğalması, işletmeler ve ülkeler arası ticari ilişkilerin artması ve sermaye piyasalarının gelişmesine bağlı olarak işletmelerin faaliyetlerinden etkilenen kesimlerin sayısının artması bu faaliyetlerle ilgili güvenilir bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Bilginin güvenilirliğine olan ihtiyacın artması denetime duyulan ihtiyacı da arttırmaktadır.

Ekonominin temel taşlarını oluşturan işletmelerin faaliyetleri ve bunların sonuçlarına ilişkin bilgiler toplumda pek çok kesimi etkilemektedir. “İşletme ilgilileri” adını verebileceğimiz bu çıkar çevreleri her biri kendi yararları doğrultusunda olmak üzere işletme ile ilgili çeşitli kararlar almak durumundadırlar¹. İşletme ilgilileri, ticari ilişkilerin, piyasaların ve teknoloji gibi ana unsurların gelişmesine bağlı olarak hızla artmaktadır. Bunlar küçük yatırımcı diye tabir edilen küçük tasarruf sahiplerinden

¹ Nejat Bozkurt, (1998), **Muhasebe Denetimi**. (İstanbul : Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.), s.19.

dünyanın diğer bir ucundan yatırım yapmak veya ortak olmak isteyen şirketlere kadar her boyutta, türde ve önemde kişi ve kuruluşlardır. Bunlar; işletme yöneticileri, ortaklar ve/veya potansiyel ortaklar, yatırımcılar ve/veya potansiyel yatırımcılar, işletme personeli, işçi ve memur sendikaları, kredi kurumları, diğer ticari işletmeler, çeşitli kamu kurumları (SPK, vergi daireleri), mahkemeler, danışmanlık kuruluşları, araştırmacılar, finansal analistler, müşteriler ve/veya potansiyel müşteriler ve diğerleridir.

Elde edilen muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olması ve bunun sağlanabilmesi işletme ilgililerinin karşılanması gereken en önemli ihtiyaçlarıdır. Çünkü alınacak olan finansal kararlarda doğru ve güvenilir muhasebe bilgileri kullanıldığında bu hem karar alıcılar için hem de genel anlamda bundan etkilenecek olan ekonomi için oldukça önemlidir.

Bu kapsamda bu başlık altında denetim ve denetçi tanımları ve türleri ile muhasebe denetiminin amacı, denetim faaliyetinin özellikleri, yapılan çalışmanın aşamaları ve önemi üzerinde durulacaktır.

1.1.1 Denetim ve Denetçi Tanımı ve Türleri

Denetimin sözlük anlamı bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmektir.

Denetimin temel amacı yapılan işin veya verilen bilginin önceden belirlenen kısıtlara uygunluğun derecesini belirlemektir. Bununla birlikte yapılan çalışmanın niteliği, kullanım amacına göre farklılık göstermektedir.

İşletme ilgililerinin farklı ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda denetim genel olarak üç türe ayrılmaktadır. Bunlar; uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve muhasebe denetimidir. Aşağıda bunlar kısaca açıklanmaktadır:

1. *Uygunluk Denetimi*: İşletmenin mali nitelikteki işlerinin ve faaliyetlerinin üst makamlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya ilgili mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla incelenmesidir².

2. *Faaliyet Denetimi*: İşletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışını ve yönetim başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir çalışmadır. Aynı zamanda işletmenin belli bir bölüm veya biriminin faaliyetlerinin amaçlarına ne derece ulaştığını belirleyen, performansını ölçen çalışmalardır³. Faaliyet denetimine ölçüt alınan unsurlar; yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı ölçüleridir.

3. *Muhasebe Denetimi*: İşletmelerin hazırladıkları bilanço ve gelir tablosu ile nakit akışını gösteren finansal tablolarının denetimidir. Denetimin amacı tablolarda yer alan verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemektir. Muhasebe denetimi denetçiler tarafından gerçekleştirilir ve bundan yararlananlar da işletme yönetimi, yatırımcılar, kredi kurumları, finansal analistler ve devlet kurumlarıdır⁴.

Denetim sonucunda oluşan yargı taraflara rapor halinde iletilmektedir. Denetim bu açıdan bir bilgi üretme ve karar verme sürecidir.

Denetim işini gerçekleştiren kişiler denetçilerdir. Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren uzman bir kişidir. Denetçiler de kaynağına göre farklı isimler almaktadır. Örneğin uygunluk denetimini kamu denetçileri, faaliyet denetimini iç denetçiler ve muhasebe denetimini de bağımsız denetçiler yerine getirmektedir⁵. Aşağıda bunlar kısaca açıklanmaktadır:

1. *Kamu Denetçileri*: Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeten denetçilerdir. Kamu denetçileri, yasa, yönetmelik ve genel politikalara uygunluğu tespit etmek için denetim faaliyetinde bulunurlar⁶. Örneğin Maliye Bakanlığına bağlı Maliye

² Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, (1991), **Auditing: An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice Hall, Fifth Edition, s.5.

³ Walter B.Meigs, O.Ray Whittington, KurtJ.Pany, Robert F.Meigs, (1988), **Principles of Auditing**, Richard D.Irwin Inc., s.10.

⁴ **Aynı**, s.10.

⁵ David N. Ricchiute, (1992), **Auditing**, South-Western Publishing Co., s.5

⁶ Bozkurt, **Ön.ver.**, s.33.

Müfettişleri ve Hesap Uzmanları. Bunlar muhasebe denetimi (vergi amaçlı) ve uygunluk denetimi yapabilmektedirler.

2. *İç Denetçiler*: İşletmenin devamlı çalışanı olarak, işletme bünyesinde uygunluk ve faaliyet denetimini yürüten denetçilerdir. İşletmenin tepe yönetimine karşı sorumludurlar.

3. *Bağımsız Denetçiler*: Serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim şirketinin ortağı olarak denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, muhasebe denetimi ve uygunluk denetimi yapabilmektedirler.

Denetim mesleği ve denetçiler verilen hizmetin özelliğinden dolayı oldukça saygın bir konuma sahiptir. Bu saygınlığını uzmanlığından, kariyerinden, iş ahlakından, dürüst ve tarafsız olmasından kısaca mesleğin temel karakterlerinden almaktadır.

Bu çalışmada muhasebe denetimi ile finansal tablolar denetimi ve bağımsız dış denetim aynı anlamda; dış denetçi ile denetçi ve bağımsız denetçi ifadeleri de aynı anlamda kullanılmaktadır.

1.1.2 Muhasebe Denetiminin Tanımı, Özellikleri ve Türleri

Muhasebe denetiminin pek çok farklı tanımı yapılmaktadır. Aşağıda bunlardan bazılarına yer verilmektedir:

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır⁷; “iktisadi 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”.

Dış denetim; “bir işletmenin finansal tablolarında kamuoyuna açıklanan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMI) ile ilgili yasal

⁷ Committee on Basic Auditing Concept, (1973), “A Statement of Basic Auditing Concept” . American Association Accounting.

hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir yargıya ulaşmak amacıyla bağımsız bir denetçi tarafından yapılan bir değerlendirme sürecidir”⁸.

Sermaye Piyasası Kanunu’nda ise bağımsız denetim; “Ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurum-larının kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek mali tablolarının, genel muhasebe kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade etmektedir”⁹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Tanımlarda belirtilen ve denetimi oluşturan çeşitli kavram ve özellikleri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

- *Denetim, ekonomik bir birim ve döneme uygulanır.* Denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi, sınırların çizilmesi çalışmanın etkinliği için önemlidir¹⁰. Genelde denetim alanı, işletmenin tümü veya bir birimidir. Dönem ise denetimin kapsadığı zaman dilimini belirtir. Denetim çalışması başlangıcı ve sonu belli olan bir zaman dilimini kapsamalıdır. Genellikle bir faaliyet yılı tercih edilirken ihtiyaca göre üç ila altı aylık veya iki üç yıllık dönemleri kapsayabilir.

- *İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili bilgiler.* Muhasebe iktisadi bilgileri teşhis eder, ölçer ve raporlar. Denetimin konusunu muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bu iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgiler oluşturur¹¹. Dolayısıyla denetimin başlangıç noktasını (girdisini), muhasebe sisteminin çıktısı olan finansal tablolar oluşturmaktadır.

- *Önceden belirlenmiş ilkeler (ölçütler-kriterler).* Elde edilen bilgilerin karşılaştırılabileceği standartların oluşturulmuş olması önemlidir¹². Denetimin fonksiyonunu yerine getirebilmesi ancak ölçü alınan ve herkes tarafından kabul edilen bir modelin, bir standardın olması ile mümkündür. Muhasebe denetiminde kullanılan

⁸ Emile Woolf, (1990), **Auditing Today**, Prentice Hall International LTD, Englewood Cliff, NJ.,s.3.

⁹ Sermaye Piyasası Kanunu ile İlgili düzenlemeler; 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış, Seri:X ve 16 Nolu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

¹⁰ Bozkurt, **Ön.ver**, s.23.

¹¹ D.R.Carmichael, John J. Willingham, (1989), **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Book Company, Fifth Edition, s.4.

¹² **Aynı**, s.4.

ölçüt genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Bu aynı zamanda denetçi tarafından elde edilen sonuçların ilgili taraflara bildirilmesinde kullanılan ortak bir haberleşme dilidir.

- *Uygunluk derecesini belirlemek.* İşletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin olarak düzenlenen belgelerden yola çıkılarak hazırladığı finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğunun saptanması, ölçülmesidir.

- *Bağımsız bir uzman tarafından faaliyetin yürütülmesi.* Denetim faaliyeti, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür. Bağımsızlık, denetimi yapılan işletme ile denetimi gerçekleştiren denetçi arasında herhangi bir çıkar ilişkisinin bulunmaması, denetçinin tarafsız olması anlamındadır. Bu özelliklere sahip denetçiler ve bunların görüşleri bütün çıkar çevrelerince kabul görmektedir.

- *Kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi.* Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve kayıttır¹³. Çeşitli teknikler yardımıyla objektif olarak toplanan kanıtların değerlendirilmesi ile raporlarla iletilen denetim görüşü oluşmaktadır.

Kaliteli denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimin amacına uygun, yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıtın toplanması ve değerlendirilmesi önemlidir.

- *İlgi duyanlar (bilgi kullanıcıları).* Güvenilir muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan veya ilgi gösteren kişiler, çeşitli kurum ve kuruluşlar ve nihayetinde toplum ilgi duyanlar kesimini oluşturmaktadır.

- *Sonuçların bildirilmesi.* Denetim sonuçları, denetim faaliyeti sonucunda varılan görüştür. Bir diğer anlatımla denetim sonuçları, işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere denetimle saptanmış olan uygunluk derecesidir¹⁴. Uygunluk derecesi tutar, miktar ve kalite yönlerinden ölçülebilir. Denetçinin inceleme ile ilgili bulguları, görüş ve değerlemesi sonucu ulaştığı yargısı yazılı bir rapor ile açıklanır ve ilgili bilgi kullanıcılarına iletilir. Dolayısıyla denetim sürecinin çıktısını denetim raporları oluşturur.

¹³ Bozkurt, **Ön.ver**, s.24.

¹⁴ Celal Kepekçi, (1996), **Bağımsız Denetim**. 2. Baskı. Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Kepekçi, s.2.

- *Denetim bir süreçtir.* Denetim belli bir mantık silsilesi içinde planlanmış ve örgütlenmiş basamak ve prosedürlerden oluşan sistematik bir süreçtir. Dolayısıyla denetim dinamik bir faaliyettir. Süreç, bir girdiyi alıp bir değer ekleyerek müşteri için bir sonuç/ürün ortaya koyan etkinlikler bütünüdür. Muhasebe denetimi süreci ise girdisini oluşturan mali tabloları inceleyip doğruluk ve güvenilirlik derecesini belirleyerek onaylayan ve böylece bilginin kullanılabilirliğini ve değerini artıran işlemler bütünüdür.

Yukarıda belirlenen özelliklere ilave olarak denetim aynı zamanda ileriye dönük bir faaliyettir. Denetim, finansal raporlarda verilen geçmişteki olay, işlem ve faaliyetlere ilişkin verileri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de denetimde asıl amaç, geçmişe ait zarar gidermekten ziyade gelecekte olabilecek zararları önleyici tarzda ortama özgü tedbirleri belirlemektir¹⁵.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ 'e (Seri: X, No:16) göre bağımsız denetim sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç şekilde yapılabilmektedir. Buna göre;

- *Sürekli Denetim;* her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder. Hisse senetleri borsada işlem gören Anonim Şirketler, hisse senetleri halka arz edilmiş olan ortaklıklar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, aracı kurumlar vb. sürekli denetime tabidirler

- *Sınırlı Denetim;* sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.

- *Özel Denetim;* sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir.

¹⁵ Murat Erdoğan, (2002), "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği". **Doğuş Üniversitesi Dergisi**. Cilt 5, ss.51-63.

1.1.3 Muhasebe Denetiminin Gelişimi

Denetim (audit) veya denetleme (auditing) çok eski çağlardan beri ihtiyaç duyulan bir faaliyet olmakla birlikte ilk defa nerede ve ne zaman yapıldığı bilinmemektedir. Denetim kelimesinin İngilizce karşılığı olan “audit” Latince kökenli bir kelime olup “dikkatlice dinleme” anlamındadır. Çünkü çok eski çağlarda (okuma yazmanın pek az kişi tarafından bilinmesi sebebiyle) okuma yazma bilmeyen denetçiler (auditors), kralın yanında durarak, kralın diğerlerine verdiği talimatları dikkatlice dinler ve daha sonra yapılan uygulamaların, verilen talimatlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını kontrol ederlermiş¹⁶. Bu kontroller ile unutulmaları veya yanlışlıkları ortaya koyarlarmış.

Denetim uygulaması günümüzdeki anlamına pek çok evrelerden geçerek ulaşmıştır. Burada sanayi devrimi kilometre taşlarından birini oluşturmaktadır. Çünkü sanayi devrimine kadar olan denetimler daha çok işletme içinde sahiplerinin menfaatlerini ilgilendiren olası hata ve hilelerin bulunmasına yönelik kontroller niteliğinde olmaktadır. Sanayi devriminden sonraki gelişmeler; üretim hacminin artması, işletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin genişlemesi, şirketlerin halka açılması, sermaye birikiminin artması ile başlayan ve özellikle 1930’lardan günümüze kadar gelişmesini sürdüren denetim, işletme sahiplerinin yanında gitgide büyüyen işletme çevresini de ilgilendirir hale gelmiştir¹⁷. Burada denetimin toplumsal işlevi ortaya çıkmaktadır. Çünkü denetim artık işletme dışından olanlara da ilgilendikleri bilgilerin güvenilirliği konusunda görüş bildirmektedir.

ABD’de “açıklama yapmamak” ilkesinin geçerli olduğu dönemde halk önemli ölçüde aldatılmıştır. Bu sebeple Başkan Roosevelt 1933 yılında Şirketler Kanunu (Securities Act)’nu yayınlamıştır. Bu kanunla; halka arz edilen menkul kıymetler hakkında başta mali bilgiler olmak üzere çeşitli bilgilerin yatırımcılara sunulması ve menkul kıymet alım satımında yanıltıcı bilgi vermek, dolandırıcılık ve diğer tüm hileli işlemleri, yöntemleri önlemek hedef alınmıştır¹⁸. Bu hedeflere ulaşmak için bağımsız ve

¹⁶ Masum Türker, Recep Pekdemir, (2002), “**Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**”, (İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi).

¹⁷ Bozkurt, **Ön.ver.**, s.18.

¹⁸ Erol Çelen, (2001), “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, İstanbul, SMMM Odası Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55.

idari bir komisyon olan Securities and Exchange Commission (SEC) önemli görevler üstlenmiştir.

Gelişmeler neticesinde işletmelerin gelişen yapısına dönük ihtiyacı karşılayabilecek muhasebe ve denetleme düzeninin kurulması kaçınılmaz olmuştur. Bunun için ülkelerin kalkınmasında denetim mesleği; yasası, standartları, kuralları olan yüksek sorumluluk yüklenen ekonominin vazgeçilmez sistemlerinden biri haline gelmiştir.

1.1.4 Muhasebe Denetiminin Amaç ve Yararları

Yayınlanmış finansal tablolara ait bilgilerden taraflar, kendi özel amaçları doğrultusunda farklı analizler, farklı yorumlamalar yaparak yararlanacaklardır. Denetim, mevcut bilginin uygunluğunun onaylanmasıdır. Ancak bütünlüğü, doğruluğu, tarafsızlığı denetlenip onaylanmış bilgi, karar işleminde kullanılabilir güvenilir bilgi olarak kabul edilmektedir¹⁹.

Onama fonksiyonu, gerekli incelemeleri yaparak açıklama yapmaya yetkili, bağımsız, dürüst ve sorumluluk duygusuna sahip kişi veya kişilerce yapılan incelemeye bağlı bir görüş bildirilmesi sürecidir²⁰. Şöyle ki bağımsız bir denetçi tarafından, bir işletmenin kamuya açıklanan finansal tablolarındaki bilgilerinin doğru, dürüst ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla eleştirel biçimde yapılan bir değerlendirme sürecidir²¹.

Bağımsız denetim faaliyeti ile denetçi ortak bilgi ihtiyacına yönelik olarak, denetlenen finansal tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam, doğru, dürüst ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda genel bir görüş oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetim çalışmalarının amacı, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında bir görüş sahibi olabilmektir²² ve ilgilileri bu konuda bilgilendirmektir. Amaç yatırımcıları riskten

¹⁹ Erdoğan, **Ön.ver.**, ss.51-63.

²⁰ Hayrettin Usul, İsmail Bekçi ve Kadir Kahraman, (2002), “Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**.4, ss.109-120.

²¹ Wolf, **Ön.ver.**, s.3.

²² Erdoğan, **Ön.ver.**, s.53.

korumak değil riske karşı bilinçlendirmektir²³. Çünkü işletme ile ilgilenen gruplar, bu mali tablolara güvenerek, işletme ile ilgili faaliyetlerine karar verir ve bu karar doğrultusunda harekete geçerler²⁴.

Bağımsız denetim fonksiyonu, denetlenen işletmeden ilgili çıkar çevrelerine doğru, güvenilir bilgi akışında aracı olmaktadır. Taraflar arasında oluşan etkin ve güvene dayalı iletişim ile taraflar risklerini minimize ederek etkin kararlar verebilmekte ve kazanç fırsatları yaratılmaktadır. Sağlıklı veriler piyasaların daha etkin çalışmasını mümkün kılmaktadır.

Şirketlerin bağımsız denetim raporları finansal tabloları ile birlikte borsada yayınlanmaktadır. Bağımsız denetim sonucunda varılan olumlu görüş, denetlenen işletmenin imajına olumlu etkide bulunur. Böylece hisselerinin fiyatı yükselir, talebi artar, şirketin kredibilitesi yükselir ve ucuz maliyetlerle fonlar sağlanabilir.

Denetim mekanizmasının kaliteli işleyişiyle sermaye piyasalarının güven ve açıklığı ile şeffaflığı sağlanmış olacaktır. Piyasalarda güven ortamının sağlanması yabancı sermaye ile birlikte uzun vadeli fonları da piyasalara çekecektir. Ayrıca güvenilir piyasalarda işlem yapmak isteyen şirketlerin sayısı artarak piyasanın derinlik kazanması ve böylece daha etkin ve verimli çalışabilmesi mümkün olabilecektir.

İşletmeler artık büyüyüp gelişerek aile şirketi görünümünden çıkıp kurumsal yapıya kavuşmaktadırlar. Kurumsallaşan firmalar için modern yönetim tekniklerini sağlıklı bir şekilde uygulayabilmek, etkin ve verimli yönetimi sağlayabilmek için yönetim bilgi sistemlerine dolayısıyla muhasebe bilgi sistemlerine ihtiyaç vardır. Üretilen bilginin gerçeğe uygun, doğru, eksiksiz ve zamanlı olması önemlidir. Bunun profesyonel yönetimlerde yöneticiler için olduğu kadar yönetim dışında olan ortaklar için de önemi tartışmasız kabul edilmektedir. İşte denetim mekanizması burada devreye girmekte ve bağımsız denetim hizmeti ile yönetimin etkinliğini arttırmada ihtiyaç duyulan bilginin istenilen özelliklerde olup olmadığı belirlenmektedir.

²³ Fehmi Karasioğlu, Tuna Taner, (1998), "Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonu", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, ss.133-144.

²⁴Hasan Türedi, (2000), **Denetim**, (Trabzon: Celepler Matbaacılık), s.157

Denetlenmiş finansal tablolar, potansiyel ortaklara veya iş ilişkisi içinde olan müşterilere, işletmenin karlılığı, ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği geniş kitleleri ilgilendirdiğinden bağımsız denetçinin sorumlu olduğu kesim de buna paralel olarak artmaktadır. Çünkü denetçi raporda kaliteli denetim çalışması yaptığını iddia etmektedir. Dolayısıyla raporda belirtilen görüşten kendisi sorumludur. Ancak raporda olumlu sonuca ilişkin bir görüşün olması ilgilileri, mali tabloların güvenilirliğinin kesinlikle onaylandığı²⁵, mali tabloların %100 doğru olduğu şeklinde bir değerlendirme yapmaya yönlendirmemelidir. Denetçinin sorumluluğu ve yükümlülüğü bağımsız dış denetim standartları çerçevesindedir.

1.1.5 Denetim İhtiyacı ve Denetim Sürecinde Muhasebenin Taşıdığı Önem

Genel olarak ekonominin tümünde ve özelde belli bir işletmeye yönelik modern yönetim tekniklerinin kullanılabilmesi için sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen verilere ihtiyaç vardır²⁶. Bu veriler olmaksızın tabiri caiz ise gemiyi yürütemez, yolculuğun sürekliliğini sağlayamazsınız. Finansal nitelikli bilgileri karar alıcıların ihtiyaçlarını karşılayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktan sorumlu olan muhasebedir. Bunun geçerli doğru ve güvenilirliği önemlidir ve bunu tespit eden ise denetim mekanizmasıdır.

Muhasebeden sağlanan bilginin doğruluğu ile ifade edilmek istenen; finansal nitelikli işlem ve olayların muhasebe bölümü tarafından kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve mali tablolar haline getirilerek raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve ilgili kanunlara bağlı kalınmış olmasıdır. Bu bilgilerin güvenilirliği ile anlatılmak istenen ise işletme

²⁵Tamer Aksoy, (2002), **Tüm Yönleriyle Denetim**, (Ankara : Yetkin Hukuk Yayınları), s.72.

²⁶ Nuri Uman. (1985), “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, **Dış Denetim Semineri**. (Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları) No:3, ss.14-33.

tarafından gerçekleştirilen tüm iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili işlemlerin belgelenip tamamının kayıtlara geçirilmiş olmasıdır²⁷.

Muhasebe bilgilerinin oluşturulması ve raporlanmasından sorumlu olan yönetim aynı zamanda bunların doğruluğu ve güvenilirliğinden de sorumludur. Toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bununla birlikte işletme yönetiminin bilginin doğru ve güvenilir olarak raporlanmasındaki sorumluluğunu yerine getirmesini engelleyen bazı faktörler sözkonusu olabilmektedir. Bir başka ifadeyle işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır²⁸. Bu risklerin nedenleri şunlar olabilmektedir.

1- Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı,

İşletmelerin büyümeleri ve faaliyetlerinin tür ve sayısının artması ile birlikte oluşan muhasebe bilgileri de artmış ve karmaşıklaşmıştır. Böyle bir ortam işlemlerin kayıtlara yanlış geçirilmesi ya da kayıtlara geçirilmesinin unutulması olasılığını arttırmaktadır. Bununla birlikte sorumlu elemanın kendini geliştirememesine bağlı olarak yeterli olamama, bilgisizlik, dikkatsizlik vb. sonucu yapılan hata ve yanlışlıklar ile ihmal raporlanacak olan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini zedelemektedir.

2- İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması,

İşletmede finansal nitelikli bilgilerin üretiminden sorumlu olan yönetim kademesi ihtiyaç duyduğu her türlü bilgiye istediği zamanda ve formda ulaşma ve bu bilgiler üzerinde denetim yapma imkanına sahip iken, işletme dışından olan ilgililerin bu tür bir denetimi bizzat kendilerinin yapmaları mümkün olamamaktadır. Bilgi kullanıcılarının bu araştırmayı bizzat kendilerinin yapmasını engelleyen durumlar sözkonusu olmaktadır. Bunlar; bilgi kullanıcılarının böyle bir incelemeyi yapmalarını mümkün kılacak bilgi ve tecrübelerinin olmaması, olsa bile yetkisiz kişilerin işletmelerin özel bilgi kaynaklarına erişimini engelleyen yasaların varlığı ve ayrıca

²⁷Seval Kardeş, (1996), Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin (AİP) Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. (Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın), No: 29, s.6.

²⁸ Bozkurt, **Ön.ver.**, s.20.

böyle bir incelemenin bizzat kendileri tarafından yapılmasının zaman, fayda ve maliyet açısından etkin olmaması gibi hususlar olabilmektedir.

3- Bilgiyi sağlayanların eğilimleri;

Finansal tablo kullanıcıları ile bunların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yönetimi arasında mevcut olan veya olası çıkar çatışmaları²⁹ sebebiyle sorumlu elemanlar üzerine yöneticilerden gelebilecek olumsuz talep ve baskılar da yine raporlanacak olan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini zedelemektedir. Örneğin işletmenin mali durumunu olduğundan iyi veya kötü göstererek bilgi kullanıcılarının aleyhine şirkete menfaat sağlamaya çalışmak veya yönetici ile şirket sahipleri arasındaki çatışmalar gibi.

Çıkar çatışmaları işletme dışındaki taraflar arasında da, ortak kaynakların paylaşımı sebebiyle mümkün olabilmektedir. Bunlar da daha fazla pay alabilmek için kendilerine yönelik beklentilerinin karşılanmasını isterler (örneğin, işletme ortakları kar dağıtım kararı beklerken, kredi kurumları bunu istemezler).

Bilgi riskini oluşturan koşullar ise³⁰;

1- Çıkar çatışması.

2- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı ve muhasebe ilkelerinin bir takım hilelerin yapılabilmesine ortam yaratan esnek yapısı³¹.

3- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması ve

4- Diğer nedenler.

Bu ve benzeri durumlar denetimin dışarıdan, objektif, tarafsız, bağımsız ve güvenilir kişilerce yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu ihtiyacı ise bağımsız dış denetim mekanizması karşılamaktadır.

Denetim faaliyetinin yapılabilmesi için denetlenecek bir unsurun olması gerekmektedir. Bu unsuru sağlayan da muhasebe sisteminin sağladığı verilerdir.

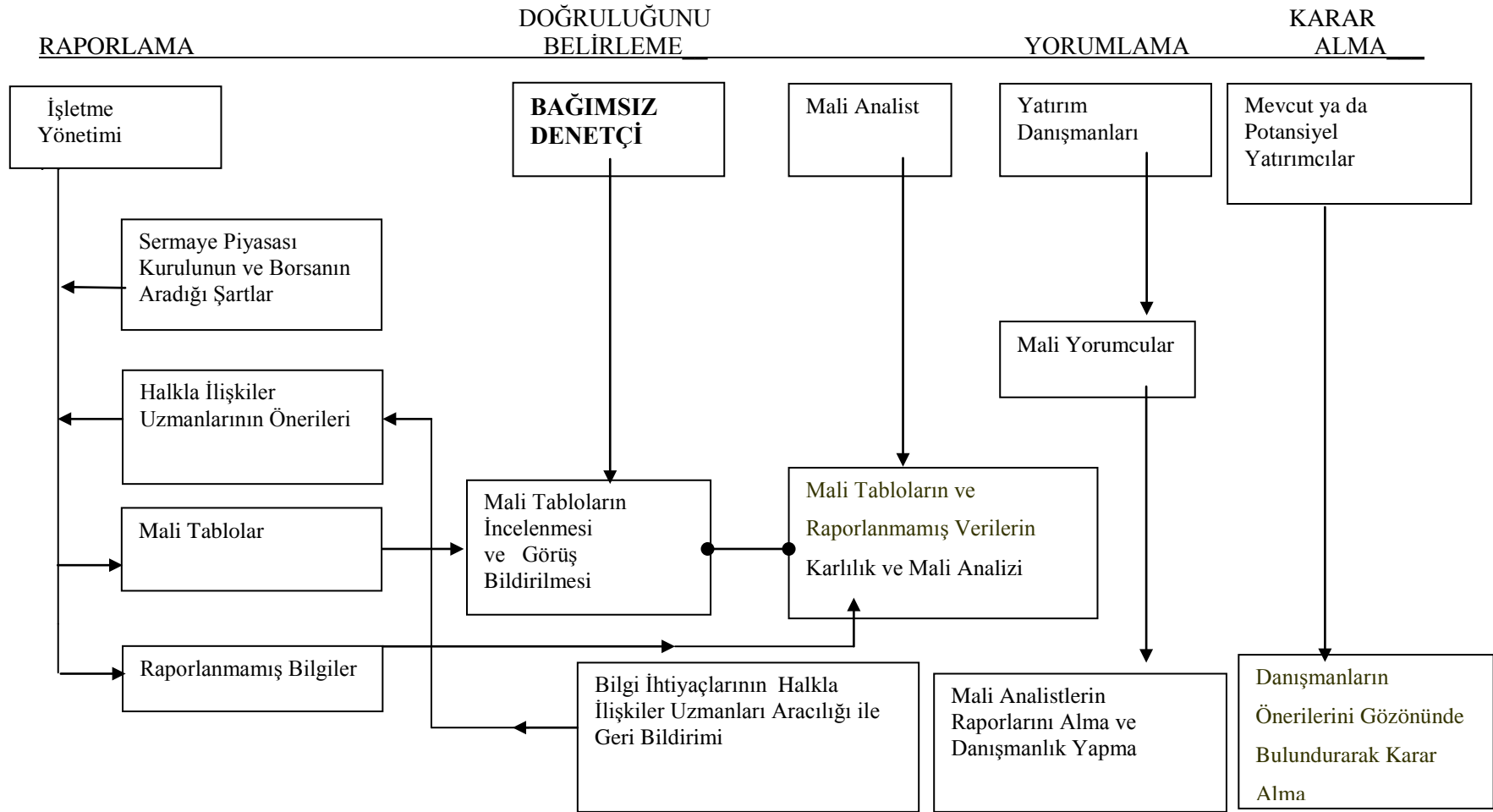
²⁹ Aynı, s.9.

³⁰ Celal Kepekçi, (1996), **Bağımsız Denetim**. (İstanbul: Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.Yayınları), 2. Baskı, s.9.

³¹ Usul, **Ön.ver.**, ss.109-120.

Bununla birlikte muhasebe sistemi ile denetim sisteminin birbirinden ayrı düşünülmesi gerekmektedir. Şekil 1³²,de Sermaye Piyasalarında Muhasebe Bilgilerinin Akışı verilmiştir. Bu şekil denetimin, bilgi akışı içerisindeki yerini ve önemini göstermek açısından önemlidir.

³²R.K.Mautz, H.A. Sharaf, (1961), Philosophy of Auditing, AAA, s190.



Şekil 1: Sermaye Piyasası Muhasebe Bilgilerinin Akışı

Şekil 1’de görüldüğü gibi denetim, muhasebenin alt dalı veya alt bölümü değildir³³. Dışarıdan müdahale eden ve ekonomik düzenin etkin ve sağlıklı işleyişini sağlayan dışsal bir faktördür. Başlı başına ayrı bir fonksiyondur ki girdisini muhasebeden tedarik eder. Şöyle ki muhasebe bilgi üretir denetim mekanizması ise bu bilgiyi çeşitli kriterlere göre değerler. Dolayısıyla bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olması gerekirken aynı zamanda denetim kanıtları toplama ve değerlendirme konusunda da uzman olması gerekmektedir. Tıpkı bir matematik probleminin çözümünü kontrol etmek için problemin nasıl çözüleceği yanında problemin sağlanmasının, ters işlem yaparak, nasıl yapılması gerektiğinin de bilinmesinin gerekliliğidir.

1.1.6 Denetim İlkeleri ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmasına dayanak teşkil edecek yeterli (sayı ve nitelik olarak), uygun ve kaliteli deliller toplayabilmek amacıyla uygulanan denetim işlemleri ile ilgili ve tanımda da yer alan denetim ilkeleri beş adettir. Bunlar aynı zamanda maddi doğruluğu, gerçekliği ve ilgili mevzuata uygunluğu araştırmaya yönelik ilkelere dir. Bu beş ilke aşağıda açıklanmaktadır³⁴:

1. *Tamamlılık*, bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olması.
2. *Gerçeklik*, kaydedilmiş bulunan işlem ve olayların ilgili dönem içinde gerçekleşmiş olması,
3. *Doğruluk*, kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olması,
4. *Kanunilik*, yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması,
5. *Açıklık*, kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dahil edilmiş olmasıdır.

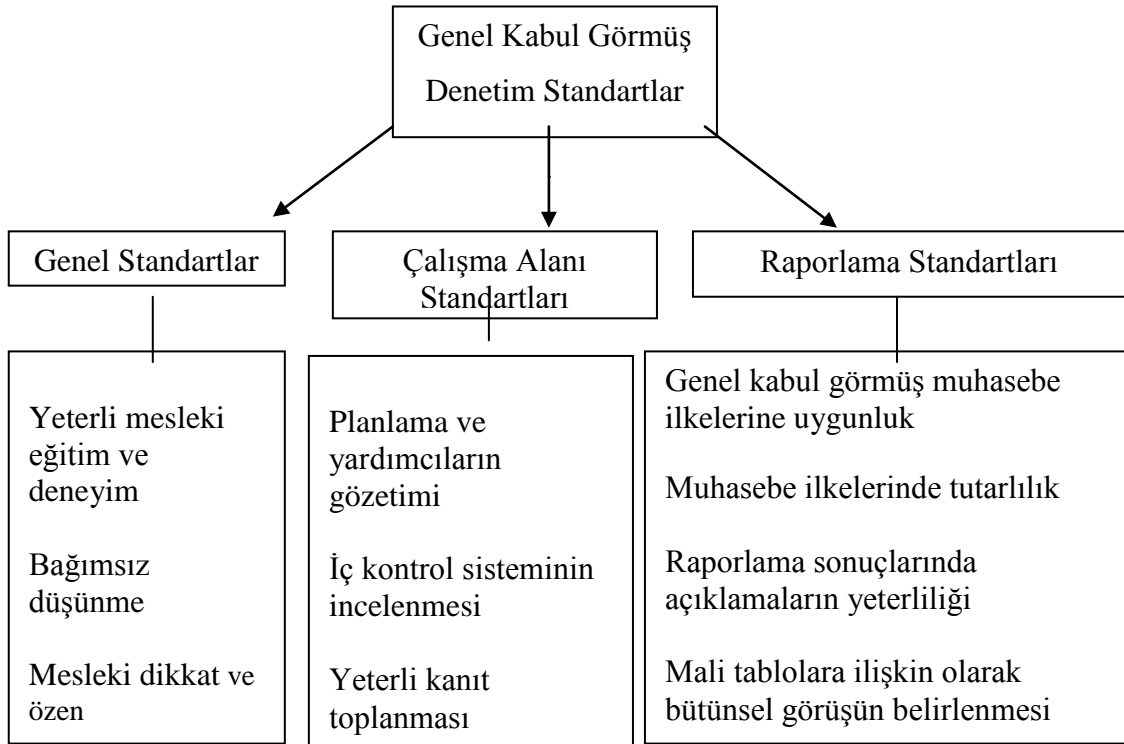
Yapılan denetim çalışmalarının bir anlam ifade edebilmesi ve genel geçerlilik kazanabilmesi için belli bir sistemin yapının oluşturulmuş olması önemlidir. Bu amaçla

³³ Arthur W. Holmes, Waynes Overmayer, (1972), **Basic Auditing Principles**, Richard D. Irwin Inc.

³⁴ Erdoğan, **Ön.ver.** s.52.

denetim uygulamalarının gelişmiş olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim kavram ve uygulamaları üç farklı kademede yapılandırılmaktadır³⁵.

Bunlardan ilki Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır (GAAS: General Accepted Accounting Principles). Bu standartlar 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür³⁶. Amacı denetim faaliyetlerinin kalitesini güvence altına almak ve kaliteyi üst düzeyde tutabilmektir. Kalitenin üst düzeyde sağlanmasında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları asgari standartlar olarak kabul edilmelidir³⁷. Bu genel kabul görmüş denetim standartları aşağıdaki şekilde özetlenebilir³⁸.



Şekil 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

³⁵ Ersin Güredin, (1987), **Denetim**, (İstanbul: İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü), Yayın No:50, s.11.

³⁶ Bozkurt, **Ön.ver.**, s.36.

³⁷ Aynı, s.35.

³⁸ Kardeş, **Ön.ver.**, s.18.

İkinci olarak Denetim Standartları (SAS: Statement on Auditing Standards), Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yorumlarını içermektedir. Yorumlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının anlaşılabilirliğini arttırarak farklı durumlarda nasıl kullanılabileceğini belirtmektedir.

Üçüncü olarak Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures), bir denetim çalışmasının başından sonuna kadar ne şekilde gerçekleşmesi gerektiği konusunda rehber niteliğini oluşturmaktadır³⁹.

1.1.7 Muhasebe Denetiminde Sorumluluklar

Bağımsız denetçinin sorumluluğu denetimin tanımından da anlaşılacağı gibi denetim faaliyetini denetim standartlarına uygun olarak yürütmek ve sonuçta bağımsız, doğru ve güvenilir bir görüşe varmaktır.

Bağımsız denetim, sermaye piyasalarında bilginin doğru ve yeterli üretilmesinin ve ilgililere zamanında sunulmasının sağlanmasında vazgeçilmez bir mekanizmadır⁴⁰. Bu anlamda denetim faaliyetinin sosyal sorumluluğu oldukça fazladır.

Mali tabloların doğruluğu hakkında görüş bildirmenin yanında, ekonomideki gelişmelere bağlı olarak, bağımsız denetime yönelik beklentilerde meydana gelen artışlar denetçilere yeni sorumluluklar da yüklemektedir. Mesleki sorumluluk anlayışı içerisinde tarafların beklenti ve ihtiyaçlarına uygun hizmeti verebilmek önemlidir. Kalite anlayışı da bunu gerektirmektedir. Nitekim denetim üst kurulları (AICPA, Denetim Standartları Kurulu, SPK vb.) denetçinin, işletme yönetiminin ve kamuoyunun beklentilerine cevap verebilecek yeni düzenlemeler üzerinde çalışmaktadır. Bununla birlikte yeni beklenti ve ihtimaller dahilinde denetim şirketi yönetimleri de kaliteyi sağlayıcı yeni oluşumları desteklemektedir.

³⁹ Masum Türker, Recep Pekdemir, (2002), “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, (İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi).

⁴⁰Ülkü Ergun, (1999), “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 1, Sayı:1, ss.157-175.

Bağımsız denetçinin gelişen sorumlulukları içinde şunlar yer almaktadır⁴¹:

- *Mali tablolardaki bütün hata ve hilelerin ortaya çıkarılması.* Mevcut hata ve hilelerin, düzensizliklerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önemlidir. Bunu sağlamada yeni bilgi teknolojilerinin, bilgisayar yazılımlarının da kullanılması önemlidir. Gelişen teknolojiye yapılacak yatırımlar verilen hizmetin kalitesini olumlu yönde etkilerken verimliliği de artıracaktır.

- *Müşteri tarafından yapılan bütün yasal olmayan işlerin ortaya çıkarılması.* Özellikle son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları (Enron Olayı gibi) ve rüşvet gibi yasa dışı uygulamalarda görülen artışlar, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının bağımsız denetçinin sorumluluk alanına alınması yaklaşımını getirmiştir.

Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, bu davranışların denetim çalışmasına etki derecesinde dikkate alınmasını gerektirmektedir.

- *Denetim müşterilerinin, işletme yönetici ve çalışanlarının işletmeye verebilecekleri zararların tespit edilip, raporlanması beklentisi.* Denetçi yaptığı çalışmada işletme yönetici ve çalışanlarının işletme kaynaklarından özel menfaat sağlamaları, gerekli özeni göstermemeleri veya suistimalleri sonucu verebilecekleri zararları fark edememesi halinde, müşteri işletmeye karşı hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Kaliteli bir denetimden beklenen, işletme yönetimine karşı önyargılı olmayan ancak olabilecek ihtimalleri de gözardı etmeden denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesidir.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların denetimi sonucunda ulaştığı görüşünü ya da yargısını hazırladığı denetim raporu ile denetlenen şirketin yönetim kuruluna sunar. Ancak denetçilerin sorumluluğu denetim raporunu müşteri işletmenin yönetim kuruluna sunmakla bitmemektedir. Denetçiler aynı zamanda yayınlanan denetim raporu ve ilgili finansal tabloların kendilerinden geçtiği haliyle yayınlanıp yayınlanmadığını da takip etmelidirler.

⁴¹ Kardeş, **Ön.ver.** ,s.8.

Mali tabloların yayınlanmasından sonra varılan görüşün doğru olmadığı, iddia edildiği gibi kaliteli bir denetim yapılmadığı belirlenir ve buna bağlı olarak taraflar, denetlenmiş finansal tablo kullanıcıları zarar görürler ise denetçinin burada sorumluluğu vardır ve cezai yaptırımlar gündeme gelmektedir.

1.1.8 Denetim Süreci

Genel anlamıyla denetim belli verileri alıp işleyen onları anlamlı kılan ve bir değer katarak sunan bir süreçtir. Süreç; girdiler, eylemler ve çıktılarının oluşturduğu kombinasyonlardır. Denetimin tanımında da denetimin sistematik bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu süreç; müşteri işletmenin seçilmesi ve denetim işinin kabul edilmesi ile başlayıp, gerekli denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve bu çalışmalar sonucunda ulaşılan görüşün ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesi amacıyla hazırlanan denetim raporunun sunulması ile sona erer. Denetim süreci her seferinde müşteri işletmenin seçimi ve kabulü ile başlar. Yinelenen denetim çalışmalarında ise öncelikle aynı müşteri ile devam edip etmeme kararı verilir.

Bağımsız muhasebe denetimi süreci temel olarak dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

- 1- Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması Aşaması
- 2- Planlama Aşaması
- 3- Yürütme Aşaması
- 4- Raporlama Aşaması

1.1.8.1 Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması Aşaması

Denetim faaliyetine başlayabilmek için öncelikle denetimi yapılacak bir müşterinin sözkonusu olması gerekmektedir.

Denetim yaptırmak isteyen işletmeler, denetim hizmeti almak istediği denetim şirketini seçerken; şirketin piyasasındaki itibarına, ulusal veya uluslararası tanınırlığına, vermiş olduğu hizmetin kalitesine, başkalarının tavsiyelerine, kendi tecrübelerine vb. dikkat etmektedir.

Denetim sürecinin ilk aşamasında doğru müşterinin seçimi hem denetim firmasının ve hem de gerçekleştirilecek olan denetim faaliyetinin başarısı için oldukça önemlidir. Bu nedenle denetçiler kendilerine başvuran her işletmeyi müşteri olarak kabul etmemektedirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Kalite Kontrol Standartları da denetim kalitesini sağlamak amacıyla müşteri kabulü aşamasında gerekli araştırmaların yapılmasını istemektedir. Bu sebeple denetçiler müşteri kabulü konusunda belli politikalar oluşturmakta ve buna göre karar vermektedirler.

Müşteri kabul veya reddine karar verebilmek için yapılan çalışmalar kapsamında şunlar yer almaktadır:

Müşteri işletmenin yöneticileri ile görüşme. Bu görüşmeler esnasında yöneticilerin tutumları, denetim işinden beklentileri, olaylara karşı genel duruşları, görünüşleri, güvenilirlikleri vb. dikkate alınır.

İşletmenin önceki denetçisi ile görüşmesi. Bu görüşmenin gerçekleşebilmesi ve istenen bilgilere ulaşılması müşteri işletmenin iznine tabidir. Önceki denetçi ile görüşülerek, yine işletme yönetiminin tutumu, denetçilere yaklaşımı, anlaşmalarının niye sona erdiği gibi denetim kalitesini etkileyecek bilgiler edinilmeye çalışılır.

Denetçilerin artan sorumluluğu ve denetim kalitesinin önemi, denetçileri daha iş kabulü safhasında daha ihtiyatlı davranmaya zorlamaktadır. Çünkü denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması denetçinin sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmesiyle bağıntılıdır⁴².

Yapılan incelemeler sonucunda denetim riskinin karşılanabilir olduğuna karar verilir ise müşteri işletme kabul edilir ve bir denetim sözleşmesi hazırlanır. Çünkü denetim hizmeti sözleşme kapsamında verilmektedir. Bu sözleşmede tarafların beklentileri, karşılıklı sorumlulukları, denetimin süresi ve ücreti gibi esaslar belirtilmektedir.

Denetim şirketi tarafından hazırlanan sözleşme müşteri işletme tarafından kabul edilip imzalandığında iş kabul edilmiş olur. Bundan sonra yapılacak çalışmada görevlendirilecek olan denetçiler seçilir ve denetim ekibi oluşturulur.

⁴² Aynı, s.8.

Denetim ekibi oluşturulurken, müşteri işletmenin hangi sektörde faaliyet gösterdiği, işletmenin büyüklüğü, kurumsal yapısı vb. özellikleri dikkate alınmaktadır. Bu özelliklere göre uygun denetim ekibi oluşturulacaktır. Çünkü denetim ekibinde görev alacak denetçilerin uzmanlıkları, tecrübeleri, kıdemleri vs. denetimin başarısında önemli olmaktadır. Bir başka ifadeyle denetim ekibi oluşturulurken, uygun işe uygun eleman anlayışıyla, personelin genel deneyimi, sorumluluk duygusu, gözetim yeteneği, uzmanlık düzeyi vs. bakımından kalitesine bakılır⁴³.

Denetim ekibi oluşturulduktan sonra ekip tarafından öncelikle yapılacak çalışma planlanmalıdır ve bunun için gereken çalışmalar başlatılmalıdır.

1.1.8.2 Denetimin Planlanması Aşaması

Denetim çalışmasının başarısı bir başka ifadeyle etkinliği ve amaçlara uygunluğu yapılacak denetim planının başarısı ile oldukça ilgilidir. Çünkü denetimden beklenen kalitenin sağlanmasında kullanılacak en etkili ve önemli araçlardan biri gerekli dikkat ve özenle hazırlanan denetim planlarıdır. Tecrübeler neticesinde denetim çalışmalarında planlamanın önemi anlaşılınca genellikle bir hafta içerisinde tamamlanan planlama çalışması artık tüm denetim sürecinin %20 ila %50'lik bölümünü oluşturmaktadır⁴⁴. Dolayısıyla denetçinin iyi bir planlama yapmadan denetime başlamaması ve hatta denetimin kalitesi için geniş açılı ve ayrıntılı planların hazırlanması bir zorunluluk olmaktadır. Hazırlanan planlar denetim kalitesinin belirleyicisi olmaktadır.

Denetimin planlanması aşamasında şu çalışmalar yapılmaktadır; işletme faaliyetlerinin tanınması, başlangıç analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması, önemlilik düzeyinin belirlenmesi, iç kontrol yapısının tanınması, denetim programının düzenlenmesi ve çalışma süresinin planlanması vb.

Denetim planı hazırlandığında daha önce de belirtildiği gibi işin hemen hemen yarısı tamamlanmış demektir. Bundan sonra planın uygulanmasına geçilir.

⁴³ Kepekçi, **Ön.ver.**, s.53.

⁴⁴ Joel F. Kramer, (1999), "Planning for World-Class Audits", The Internal Auditor, Vol. 56, ss.88-91.

1.1.8.3 Denetim Çalışmasının Yürütülmesi Aşaması

Denetim ekibinin, denetim işini planlanan sürede ve etkili bir şekilde tamamlaması önemlidir. Kaliteli bir çalışma için denetim şirketinin ve/veya ekibinin elemanlar ve işler arasındaki koordinasyonu sağlayarak işini en uygun zaman diliminde ve en uygun maliyet ile tamamlamasına uygun ortamı yaratması oldukça önemli olmaktadır⁴⁵.

Muhasebe denetimi kapsamında denetime tabi olacak unsurlar; işletmeler veya işletme yönetimi tarafından ortaya konulan beyanlar, bildirimler ve mali tablolar, kısaca finansal bilgiler ve bunların hazırlandığı ortamlar, muhasebe sistemleridir⁴⁶. Bunların doğruluğu ve güvenilirliği toplanacak kanıtlar ile ölçülmektedir.

Denetim çalışmalarının temelini oluşturan bu kanıtlar; piyasa analizi sonuçları, piyasa fiyat listeleri⁴⁷, oda raporları, satıcı, banka, alıcı vb. kayıtları ile ülkenin ekonomik göstergeleri (yayınlanan enflasyon oranları, endeksler, sektörel beklenti yaratan kararların uygulamaya konması) olmaktadır.

Bu aşamada kanıtlar belli denetim teknikleri kullanılarak belli testlere tabi tutulmaktadır. Bu testlerin etkinliği denetçinin uzmanlığından, tecrübesinden ve analitik düşünce yeteneğinden etkilenir. Bununla birlikte kullanılacak bilgisayar denetim programları da testlerin etkinliğini artırmaktadır. Kontrol testleri, uygunluk ve maddilik testleri, analitik testler vb. gibi testler ve yapılan analizler neticesinde varolan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği belirlenebilir.

1.1.8.4 Denetim Çalışmasının Sonuçlandırılması Aşaması

Denetim çalışmaları sırasında yapılan değerlendirmeler neticesinde oluşan yargı, varılan görüş, hazırlanan denetim raporları vasıtasıyla müşteri işletmenin yönetim kuruluna sunulur.

Hazırlanan bu raporlar tüm bilgi kullanıcılarının aynı anlamı yüklemesi amacıyla standart formlarda düzenlenmektedir. Yapılan çalışmaların sonuçları gözden

⁴⁵ Kardeş, **Ön.ver.**, s.10.

⁴⁶ Türker, **Ön.ver.**

⁴⁷ Kepekçi, **Ön.ver.**, s.56.

geçirilerek finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında ulaşılan yargı tipine göre farklı raporlar düzenlenmektedir. Bunlar; olumlu görüş bildiren raporlar, şartlı görüş bildiren raporlar, olumsuz görüş bildiren raporlar, görüş bildirmekten kaçınan raporlardır.

Hazırlanıp yönetim kuruluna sunulan raporlar, yönetim tarafından incelenir ve finansal tablolar ile birlikte yayınlanır. Yayınlanan denetim raporlarının dipnotlarında ayrıca işletmenin geleceğine yönelik belirsizlikler, bilanço tarihinden sonra meydana gelen önemli olaylar ve bunların tablolara etkileri vb. belirtilmektedir. Burada önemli olan denetim raporları genellikle yatırımcılar için hazırlanmış olacağından, rapor da yatırımcıların beklentilerine cevap vermelidir⁴⁸.

Bununla birlikte denetim raporları denetlenen işletmenin çok karlı olduğunu, başarılı veya başarısız bir işletme olduğunu söylemez. Raporlar, işletmenin finansal tablolarında sunulan bilgilerin GKGMİ'ne uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğini belirtir ve bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini onaylar. Dolayısıyla denetlenmiş ve olumlu rapor verilmiş bir işletme mevcut borçlarından ve yükümlülüklerinden dolayı bir sonraki dönemde iflasını isteyebilir.

Sonuç olarak denetim raporları, denetlenen işletmenin başarısı veya belli bir süre sonra ne olacağı, bu işletmeye yatırım yapmanın uygun olup olmayacağı konusunda bir bilgi kaynağı olarak değerlendirilemez. Bununla birlikte verilen dipnotlarda bunlara ilişkin ipuçları olabilir.

1.1.9 Muhasebe Denetiminin Önemi

Sermaye piyasasında güveni sağlayacak olan faktörlerin başında bağımsız denetim gelmektedir⁴⁹. Bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal tablolarını denetlemektedirler. Yayınlanan bu finansal tablolar, iş hayatındaki çeşitli karar birimlerini ilgilendirdiği için ülke ekonomilerinde de önemli yer tutarlar. Bu açıdan bakıldığında genel olarak muhasebe denetimi ile piyasada şeffaflık sağlanır ve güven ortamı oluşur sonuçta da piyasaların etkinliği artar.

⁴⁸ Lan Glilipse, Richard Lewis, (1986), **Foundation In Accounting**, Prentice Hall International, Englewood, N.J.,s. 3.

⁴⁹ Usul, **Ön.ver.**,s. 225.

Denetimin önemli bir fonksiyonu da denetime sunulan bilgilere bağlı olarak hata ve hilelerin ve benzeri risklerin ortaya çıkmasını daha kaynağında engellemeye yönelik, caydırıcılığı olan bir mekanizma olmasıdır⁵⁰. Burada denetim mekanizmasının iyi işlemesi aynı zamanda müşteri işletme yönetiminin sorumluluğunu güvenilir şekilde yerine getirmesini sağlamada etkili olmaktadır. Yönetim, bağımsız kişilerce denetleneceklerini bildiklerinde bazı doğru olmayan uygulamalardan kaçınacaktır. Bu da denetimin iki uçlu etkisini göstermektedir. Denetimin varlığı; muhasebe bilgilerinin doğruluğunu artırıcı bir etki yaparken, bu aynı zamanda denetimin kalitesine de olumlu etkide bulunacaktır.

Denetim ile bilginin doğruluğu onanmış olur, bilginin değeri artar, bilgi kullanıcılarının riski azalır, piyasalara talep artırılarak piyasa derinliği sağlanır, yapılan işlemlerin sağlanması yapılmış olur varolan hataların düzeltilmesi imkanı doğar, olabilecek hata ve hilelere karşı caydırıcı olur, daha işin kaynağında müşteri işletme yönetimine yapılan işlemlerde daha dikkatli olunması için talep oluşturur, güvenilir bilgi akışı sağlanır, işletmenin prestiji ve güvenilirliği artar, piyasalarda şeffaflık sağlanır.

Bağımsız denetim ile piyasaların tam, zamanında ve doğru bilgilendirilmesinin sağlanması piyasa katılımcılarına farklı firmaların finansal durumlarını karşılaştırma ve yatırım kararlarını bu şeffaflık içinde verme imkanını yaratmaktadır. Özel sektör açısından da denetim, işletmelerin hem kendilerinin hem de ortaklarının faaliyetlerinin içerikleri hakkında doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmalarına olanak sağlamaktadır⁵¹.

Sonuç olarak da özel sektörün şeffaflığının sağlanmasında doğru ve güvenilir bilgilerin sunulması işlevini gören bağımsız denetim, kaynakların etkin dağılımı için önemlidir.

İşletme çalışanları için de işletmenin karlılığı ve faaliyet yapısı önemlidir. Çalışanlar işletmenin karlılık bilgileri ışığında ücret ve sosyal güvence talebinde bulunmaktadırlar. Bu bilgiler ışığında sendikalar pazarlık gücü sağlamaktadırlar. Ayrıca

⁵⁰ E. Yasemin Yeğinboy, (2001), “Küreselleşen Dünya’da Türkiye’deki Muhasebe Denetimi Gerçeği”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları 172, s.293

⁵¹“Şeffaflık ve Sorumluluk”, (1998), Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu-Şeffaflık ve Sorumluluk Çalışma Grubu Raporu, (www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/Transparency.doc).

doğru bilgi çalışanlar ile yönetim arasında sağlıklı ilişki kurulmasına da imkan yaratmaktadır. Bununla birlikte işletme çalışanlarının çalıştıkları işletmenin geleceğine güvenmeleri, ona destek olmalarında ve verimli çalışmalarında da güvenilir bilgiye sahip olmaları önemlidir.

Denetim mesleğinde, denetim çalışmalarının kalitesinden söz edebilmek için denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallar, standartlar mevcuttur. Bununla birlikte denetim mesleği ve denetim uygulamaları ile ilgili en gelişmiş standartlar ve uygulamalar Amerika Birleşik Devletleri'nde sözkonusudur⁵². Ancak bu gelişmişlik düzeyi denetim faaliyetlerinde kalite sorunlarının yaşanmasını önleyememektedir. ABD'de yaşanan muhasebe skandalları ve bunun global etkileri örnek olarak verilebilir.

Enron Şirketi ardından WorldCom ve diğerleri ile devam eden skandallar zinciri denetim fonksiyonunda meydana gelen darboğazı ve kalitesizliği gözler önüne sermektedir. Bununla birlikte yaşanan krizlerin etki alanının ve maliyetlerinin de büyük olması neticesinde piyasadan ve düzenleyicilerden gelen tepkiler denetime verilen önemi göstermektedir⁵³.

Denetim faaliyeti sonunda raporlanan denetim görüşünün veya denetim yargısının güvenilirliği yapılan çalışmanın kalitesini belirler⁵⁴. Denetim hizmetlerinde yaşanan kalite sorunları bir yana denetim hizmetlerinin önemi anlaşılmış ve buna bağlı talep ve beklentiler de yükselmiştir. Bu açıdan denetimden beklenen kaliteyi sağlamak önemlidir.

Denetim hizmetlerinin etki alanı dikkate alındığında ve oluşan talepler gözönünde tutulduğunda bununla birlikte bir de yaşanan kalitesizlikler, denetim kalitesini sağlamak ve yükseltmek konusunda ilgili düzenleyici kurumları ve denetim şirketlerini yeni arayışlara yöneltmiştir. Bu çalışma ile denetim kalitesini sağlamada Toplam Kalite Yönetimi sisteminden yararlanılması gerekliliği incelenecektir. Bu anlamda bağımsız denetim hizmetlerini Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımı doğrultusunda değerlendirmek ve denetim şirketlerine bu bağlamda ışık tutabilmek için öncelikle kalite ve toplam kalite yönetimi kavramlarının anlaşılması önemlidir.

⁵² Türker, **Ön.ver.**

⁵³ Glyn Barker, (2003), "Enron: Herşey O Kadar Da Kötü Değil", Çeviren: Cengiz Toraman, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:18, ss.144-145.

⁵⁴ Ergun, **Ön.ver.** s.159.

1.2 Toplam Kalite Yönetimi

İşletmeler faaliyetleri ile içinde buldukları çevreyi etkiler ve çevrenin tepkisinden de etkilenirler. Mevcut işletmeler, sürekli değişim ve gelişim halinde olan dinamik bir çevrede faaliyetlerini sürdürdüklerinden, sürekli gelişme ve sektördeki rakiplerinden devamlı olarak farklılaşma ihtiyacı içindedirler. Bu amaçla sürekli bir arayış ve çalışma içinde olmaktadır. Bu çalışmaların temelinde ise üretilen ürün veya sunulan hizmetlerin kalitesinin istenen düzeyde olması yatar.

Çevrenin dinamik yapısı sebebiyle müşteri ihtiyaç ve beklentileri de sürekli değişim göstermektedir. Değişen müşteri ihtiyaç ve beklentilerine aynı zaman sürecinde cevap verebilmek bununla birlikte pazar payını genişletmek ve karlılığı sağlamak, uygun sistem dahilinde iyi kalitede ürün veya hizmet üretmek ile mümkün olabilecektir.

1.2.1 Temel Kalite Tanımları

Kalitenin çok boyutlu bir kavram olması sebebiyle gelişim sürecinde üzerinde çok durulan ve tartışılan bir konu olmuştur. Bununla birlikte kalite kavramı 16. yüzyılda Latince bir kelimedenden türetilmiş ve bir ürünün veya hizmetin durumu, niteliği ya da değeri anlamında kullanılmıştır. Gelişmeler ışığında kavrama yeni özellikler eklenmiştir; rekabet edebilirlik yeteneğine sahip olabilme, standartlara uygun ürün veya hizmet üretebilme ve en iyi olabilme özelliğini sürdürebilme gibi. Kaliteyi üreten işletme açısından kalite, müşterilerin beklenti ve isteklerini sürekli karşılayacak şekilde ürün ve hizmet üretmek olarak tanımlanmaktadır⁵⁵.

Kalite genel olarak felsefe, ekonomi, pazarlama ve üretim yönetimi gibi dört farklı disiplin açısından incelenmiştir⁵⁶. Felsefe, tanımlara önem verirken; ekonomi, kar maksimizasyonu ve pazar dengesi; pazarlama, satın alma davranışları ve müşteri doyumu; üretim yönetimi de mühendislik uygulamaları ve üretim kontrolü açısından konuya yaklaşmıştır.

⁵⁵ Muhittin Şimşek, (1998), **Kalite Yönetimi**, (İstanbul: Alfa Basım Yayın), s.7.

⁵⁶ Nermin Uyguç,(1998), **Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi**, (İzmir: Dokuz Eylül Yayınları), s.1.

Kalite ile ilgili yapılan tanımlardan bazıları aşağıda verilmektedir ⁵⁷:

- ☑ Kalite mükemmellik değildir, kalite ihtiyaçlara uygunluktur.
- ☑ Kalite önlem almaktır; kalite sorunlar ortaya çıkmadan önce çözümlerini oluşturur, ürün ve hizmetlerin yapısına kusursuzluk katar.
- ☑ Kalite, müşterinin tatminidir; ürün ve hizmetin ne kadar iyi olduğu konusundaki son kararın verdiği memnunluktur.
- ☑ Kalite verimliliklidir; işleri yapabilmek için gerekli eğitimden geçen, ihtiyaç duyduğu araç-gereç ve talimatlarla desteklenen personel ile elde edilir.
- ☑ Kalite esnekliktir; talepleri karşılamak için değişmeyi göze almak ve bu konuda istekli olmaktır.
- ☑ Kalite etkili olmaktır; işleri çabuk ve doğru olarak yapmaktır.
- ☑ Kalite bir süreçtir; süregelen bir gelişmeyi kapsar.
- ☑ Kalite, bir yatırım aracıdır; kalite ile uzun dönemde bir işin ilk defada doğru olarak yapılması amaçlanır. Kaliteye yapılan yatırımın maliyeti, hatayı sonradan düzeltmekten daha ucuzdur.

Bu tanımların yanında dünya çapındaki ilgili kuruluş ve/veya uzmanlar tarafından yapılmış olan kalite tanımları da aşağıda verilmektedir ⁵⁸.

- ✓ Kalite, bir ürün ya da hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır. (ISO 8042 Kalite Sözlüğü)
- ✓ Kalite, bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür. (Amerikan Kalite Kontrol Derneği-ASQC)
- ✓ Kalite, bir malın ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir.

(Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu-EOQC)

⁵⁷ Nurcan Kayan, (1996), “Kalite Kavramı ve Gelişimi I”, **Standart Ekonomik ve Teknik Dergi**, Yıl 35, Sayı 419, s. 103.

⁵⁸ İsmail Efil, (1996), “Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç – ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi”, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları), Yayın No 110, s. 5-6.

✓ Kalite, ürün ya da hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketicinin isteklerine cevap veren bir üretim sistemidir. (Japon Sanayi Standartları Komitesi-JIS)

✓ Kalite, kusursuzluk anlayışına sistemli bir yaklaşımdır.

✓ Kalite, kullanıma uygunluktur. (J. Joseph JURAN)

✓ Kalite, şartlara uygunluktur. (Philip CROSBY)

✓ Kalite kontrol uygulamak, en ekonomik, en kullanışlı ve müşteriye daima tatmin eden kaliteli ürünü geliştirmek, tasarımını yapmak, üretmek ve satış sonrası servislerini vermektir. (Dr. Kaoru ISHIKAWA)

“Kalite, ihtiyaçlara uyum, müşterinin ne istediğini keşfetmek ve herkesi bunu başarmak için eğitmek ve ürün veya hizmeti zamanında müşteriye sunmaktır⁵⁹.”

“Kalite, müşteri hizmetlerinin tatmini, faaliyet performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi amacıyla kullanılan stratejik bir araştırmadır⁶⁰.”

“Kalite, bir ürün veya hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür⁶¹.”

Yapılan bütün bu tanımlamalar göstermektedir ki kalite çok fonksiyonlu bir yaklaşımdır. Bütüncül bakış açısını gerektirir, standart veya gereklere uygunluğun çok ötesinde bir kavramdır. Kalite bir felsefe, bir yaşam biçimidir. Dolayısıyla kalite için tutarlılık, süreklilik, gayret ve istek önemlidir. Sistem ve süreçler ve bunların etkileşimi bir zincir etkisi oluşturur. Ürün veya hizmetin kalitesi onu oluşturan tüm fonksiyonlarının kalitesinden etkilenir.

1.2.2 Kalite Anlayışının Gelişimi

Tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, kalite konusuna getirilen yaklaşımlar onu etkileyen kalite düşüncesindeki aşamaları temsil etmektedir⁶². Düşüncedeki bir değişim bir sonraki aşamayı getirmektedir. Kalite kavramına ilişkin düşüncedeki bu aşamalar,

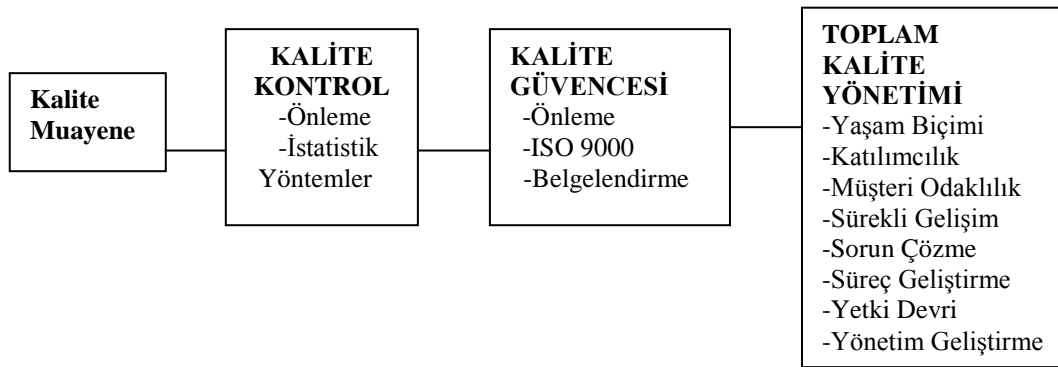
⁵⁹ P.B. Crosby, (1992), Completeness Quality for the 21.Century, New York, s.116.

⁶⁰ TSE, “ISO 9000 Kalite Sistemi Eğitim Notları”, s.2.

⁶¹ Rıdvan Bozkurt, (1995), Hizmet Endüstrilerinde Kalite”, **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayını, Toplam Kalite Özel Sayısı, s.172.

⁶² Ali Yerli, (1997), “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi”, 11.12.13 Eylül 1997, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğ Kitabı, TÜRMOB**. ss.240-259.

tarihsel gelişimi içinde dört başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar; muayene, kalite kontrol, kalite güvencesi ve toplam kalite yönetimidir. Aşağıdaki şekil bu aşamaları belirtmektedir.



Şekil 3: Kalite Anlayışının Evrimi⁶³

1.2.2.1 Muayene Aşaması

M.Ö. 2150 tarihli Hammurabi Kanunlarında “Bir inşaat ustasının inşa ettiği bir ev, ustanın yetersizliği ve işini gereği gibi yapmaması nedeniyle yıkılarak ev sahibinin ölümüne yol açarsa o usta öldürülecektir” maddesinde öngörülen ceza ilkel de olsa kalite olgusunu açık bir şekilde anlatmaktadır. Phoenician muayene görevlileri, ürün kalitesinde sürekli yapılan uygunsuzlukları kusurlu ürünü yapanın elini keserek önlemeye çalışıyorlardı. Muayene görevlileri ürünleri, yönetimin belirlemiş olduğu spesifikasyonlara uygunluğu açısından kontrol ederek kabul ya da ret kararı veriyorlardı.

M.Ö. 1450 yılında ise eski Mısır’da muayene görevlileri taş blokların yüzeylerinin dikliğini telden oluşturdukları bir araç ile kontrol ediyorlardı⁶⁴.

Çıracılık ve esnaf loncalarında ustalar, hem eğitici, hem muayene görevlisi idiler. Onlar ticareti, ürünlerini ve müşterilerini çok iyi tanıyorlardı ve yaptıkları iş ile birlikte

⁶³ İsmail Türkmen, (1995), “Toplam Kalite Yönetimine Geçiş ve Uygulamada Başarıyı Engellleyen Faktörler”, *Verimlilik Dergisi Özel Sayı: Toplam Kalite*. MPM Yayını. ss.143-154.

⁶⁴ Rıdvan Bozkurt, Aynur Odaman, (1995), *ISO 9000 Kalite Güvence Sistemleri*, (Ankara: MPM Yayınları) Yayın No 549, s.1.

kaliteyi de oluşturunyorlardı. Ustalar yaptıkları işin doğru bir şekilde olması için ölçü standartları oluşturmuştu⁶⁵. Lonca sisteminde usta çırak ilişkileri dolaysız bir nitelik taşımaktaydı ve iş ahlakı oldukça önemliydi. Çırak belirli safhalardan geçtikten sonra kalfa ve ustalığa yükselmekte ve her yükselişte kendine özgü merasimler yapılmaktaydı. Bu merasimler hem güdüleme, hem de kimin ne seviyede olduğunu gösterme açısından önemliydi. Böylece “konunun uzmanlarına iş yaptırılmış” olmaktadır. Ayrıca usta, yerine adam yetiştirmek zorundaydı. Lonca sisteminde işçi, üretim sürecinin her aşamasında çalıştığı için “işin tümünü görebilmekte” ve hammadeden başlayarak mamulün bitimine kadar her konuyu bilmekteydi.

Muayene aşamasının temel yaklaşımı; her malın muayenesinin üretim süreci sonunda yapılarak tüketiciye hatalı ürünlerin gitmesini önlemektir. Bu yaklaşım tüketiciyi korumuş ancak üreticinin üretim maliyetini yükseltmiştir. Çünkü muayene edilerek hatalı bulunan ürünler üretici için zarar oluşturmuştur. Bu açıdan üreticiyi de koruyan bir sistem üzerinde durulmuş ve kalite kontrol aşamasına geçilmiştir⁶⁶.

1.2.2.2 Kalite Kontrol Aşaması

Küçük üretim atölyelerinin yerini zamanla büyük ölçekli fabrikalar alınca, geleneksel yönetim yaklaşımları yetersiz kalmış ve üretim sisteminin değişimi ve yönetilmesine ilişkin birçok araştırmanın yapılmasına neden olmuştur⁶⁷. Üretim sistemlerindeki değişikliğin getirmiş olduğu problemlere çözüm arayan ve bilimsel çalışmalarıyla kalite olgusuna katkıda bulunan kişilerden biri de “Bilimsel Yönetimin” babası olarak bilinen Frederick Winslow Taylor’dur. Taylor, işletmelerdeki verimsiz ve israfli çalışmalara dikkati çekmiş ve bunun sorumlusunun bilimsel yöntemlerden yararlanmayı bilmeyen yönetim kadroları olduğunu vurgulamıştır. Bu bağlamda planlama ve üretimin birbirinden ayrılmasını, işin mühendisler tarafından en ince ayrıntısına kadar planlanmasını ve nasıl yapılacağına işçilere anlatılmasının gerekli olduğunu savunmuştur. Çünkü “eğitimsiz işçiden işini geliştirmesini bekleyemeyiz” anlayışı mevcuttu. Böylece vasıfsız bir işçiyi çalıştırmada talimatların ve prosedürlerin önemi anlaşılmıştır. Bununla birlikte Taylor, işi mümkün olan en küçük parçalarına

⁶⁵ Aynı, s.1.

⁶⁶ Efil, **Ön.ver**, s. 6.

⁶⁷ Gönül Yenersoy, (1997), **Toplam Kalite Yönetimi**, (İstanbul: Rota Yayınları), s. 44.

ayırarak nasıl ve ne kadar sürede yapılması gerektiğini hesaplayarak bazı standartlar geliştirmiştir.

Birinci Dünya Savaşı ile birlikte kalitesiz üretimin maliyetinin yükselmesi kalite kontrol işlevinin bu alanda uzmanlaşmış kişiler tarafından yerine getirilmesi zorunluluğunu getirmiştir. Böylece kalite kontrol işlemleri, üretim bölümünün sorumluluğundan ayrılarak bağımsız bir birim olarak işletme organizasyonu içinde yerini almıştır⁶⁸.

Bir matematikçi olan Dr. Walter Shewhart, 1924 yılında, ilk kez Bell Laboratuvarlarında, seri üretim ortamında kalitenin ekonomik olarak kontrolü için İstatistiksel Kalite Kontrol (İKK) kavramını gündeme getirmiştir⁶⁹. Çünkü kütle üretiminde, üretim miktarlarının çok yüksek olması %100 muayeneyi olanaksız kılmaktaydı. İstatistiksel Kalite Kontrol (İKK) ile örnekleme yaparak, tüm üretim partisinin kalitesi hakkında yargıda bulunulabiliyordu.

II. Dünya Savaşı sonrasında İstatistiksel Süreç Kontrolü (İSK) gelişmeye başlamıştır⁷⁰. Ancak gelişmeler neticesinde üretim süreçleri karmaşıklaşmış ve etkin kontrolün sağlanması için muayenecilerle karar alıcılar arasında koordinasyonun ve geri besleme mekanizmasının oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. Böylece de “Kalite Güvencesi ve Toplam Kalite Yönetimi” anlayışı ve aşaması gelişmiştir. Bu aşamada kalitenin kontrolü, tasarım aşamasından başlayarak, ara girdiler, işlem içi ve son çıktı aşamalarını izlemek suretiyle kalite yönetimine doğru geliştirilmeye başlanmıştır⁷¹.

1.2.2.3 Toplam Kalite Aşaması

Kalite felsefesinin düşünürleri olarak bilinen William Edwards Deming, Joseph M. Juran, Philip Crosby “Toplam Kalite Yönetimi” anlayışının temellerini atmışlardır. Daha sonra Armand V. Feigenbaum ve Kaoru Ishikawa da yaptıkları çalışmalarla TKY anlayışının gelişmesine katkıda bulunmuşlardır. Bu kavramlar ABD’de geliştirilmiş olmakla birlikte ilk uygulayan ve benimseyenler Japonlar olmuşlardır⁷².

⁶⁸ Mahmut Tekin, (1996), **Üretim Yönetimi**, (Konya: Geliştirilmiş ve Değiştirilmiş 3. Baskı), s.70.

⁶⁹ Rıdvan Bozkurt, Aynur Odaman, **Ön.ver.**, s. 2.

⁷⁰ Yenersoy, **Ön.ver.**, s. 46.

⁷¹ Tekin, **Ön.ver.**, s. 70.

⁷² Mahmut Tekin, **Ön.ver.**, s. 70.

Tüketicilerin kalite ile giderek artan bir şekilde ilgilenmeleri ve dış rekabetin özellikle 1970'lerde Japonların Amerika için tehdit unsuru olması, Amerikan şirketlerinin kaliteye daha fazla önem vermelerine yol açmıştır. Kaliteyi sağlamak, hayatta kalma ve başarının devamlılığı açısından önemlidir. Bu da süregelen ve her geçen gün bir üst seviyede devam eden rekabete cevap verebilmek ve her şeyin müşteri tarafından belirlenebildiği pazarlara uyum gösterebilmek açısından önemlidir.

Böylece 1980'li yılların başlarında kalite, sistemin bütününe odaklanmayı gerektirmiştir. Bu anlayış içinde kalitenin sadece kalite kontrol departmanında çalışan uzmanların değil sürece katkısı olan herkesin sorumluluğunda olduğu görüşü hakim olmuştur.

1.2.3 Stratejik Kalite Kavramı

Kalitenin anlamı ve önemi giderek daha da gelişmektedir. Rolls Royce bu durumu şu şekilde belirtmiştir; “Kalite, akılcı bir davranıştır” (Quality is an attitude of mind)⁷³.

Müşterilerin beklentileri doğrultusunda kalite kavramı; topluma, toplumun kültürel gelişimine, beğeni ve alışkanlıklarına göre değişen bir kavramdır. Kalite ile amaç müşteri istek ve ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak ve rakiplerinden daha iyi mal ve hizmet üretmektir⁷⁴.

Yeni yaklaşıma göre kalite bir fonksiyon değil, bir “strateji”dir⁷⁵. Bu yeni yaklaşıma göre müşteriler işletmenin stratejik önem taşıyan çıkar gruplarıdır. Buna göre bir işletmenin ürettiği mal ve hizmet, müşterilerinin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşıladığı zaman kalitelidir. Kalite kontrolü de işletme yerine üretilen mal ve hizmetten yararlanan müşteriler tarafından yapılmaktadır.

Artık kalite kavramı teknik uzmanlık problemi olmaktan öte yönetimin temel öncelik sorunu olmuştur. Çünkü toplam kalite yönetimi işletmenin temel amacının

⁷³ Koç Topluluğu Bizden Haberler, (1990), “Kalitenin Sağlanması Konusunda Başarılı olmak: Artık Gizli Nokta Mevcut Değildir”, Luigi Caielli, (Isva Fiat Danışmanlık ve Yönetimsel Formasyon Bölüm Başkanı), “Kalitedeki Başarılar: Sır Yok” isimli makalesinin çevirisi.

⁷⁴ Eyüp Zengin ve Ayhan Erdal, “Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi”, (<http://www.gafgaz.edu.az/journal/hizmetsektorundeTQM.pdf>), s.45.

⁷⁵ Uyguç, **Ön.ver.**, s.1.

“müşteri memnuniyeti “olduğunu savunmaktadır. Bununla birlikte işletmenin asıl varlığı sermaye değil “insan kaynağı”dır. İnsan kaynağı “müşteri memnuniyeti” için mal ve hizmet üretmektedir. Dolayısıyla tedarikçiden başlayarak ürünü müşteriye ulaştırıncaya kadar ki zincir üzerinde bulunan bütün işletmelerin bu işbirliğinden çıkarı bulunmaktadır. Çünkü tüm işletmeler müşteriye hizmet etmek için kurulan birer “sistem”dirler⁷⁶.

İşletmeler toplam kalite yaklaşımını uygulayarak sorunlarının neler olduğu, bu sorunların nasıl çözümlenebileceği ve çözüm yöntemlerinin nasıl uygulanabileceği ile ilgili stratejik kontrolün gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadırlar.

“Kalite” kavramının, “süreç olarak kalite” kavramına doğru giderek daha da belirginleşen bir değişim yaşadığı kesindir⁷⁷. Diğer bir deyişle kalite sadece müşteri tarafından yararlanılan ve kullanılan bir ‘çıkıtı’ değil aynı zamanda o çıktının ortaya konmasını sağlayan gerekli kompleks yönetimsel faaliyetlerin tümüdür.

Önceleri kaliteyi artırma çabalarının, maliyetleri arttırırken verimlilik ve karlılığı azalttığına inanılırken önde gelen bazı araştırmacıların çalışmaları ile bu geleneksel hale gelen anlayışın aksine sonuçlara ulaşılmıştır. Buna göre kalitenin arttırılması çabaları sonucu kalite ile birlikte verimliliğin de artacağı ve buna bağlı olarak maliyetlerin düşeceği ileri sürülmüştür⁷⁸.

Bu açıdan bakıldığında kalite, maliyet yönetiminin de konusunu oluşturmaktadır. Bu anlamda kalite konusu tüm işletmeler için ekonomik bir sorun olarak algılanmalı ve üretim ile birlikte ele alınmalıdır⁷⁹.

⁷⁶Tamer Koçel, (1999), **İşletme Yöneticiliği**, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım), Yayın No: 405, s.291.

⁷⁷Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

⁷⁸ Uyguç, **Ön.ver.**, s.5.

⁷⁹ Uyguç, **Ön.ver.**, s.6.

1.2.4 Toplam Kalite Yönetiminin Amaç ve Felsefesi

Çağdaş yönetim modellerinden biri olan toplam kalite yönetimine göre kalite için müşteri ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamak yeterli olmamakta, aynı zamanda maliyeti düşürmek, hizmet veya ürün sunum süresini en aza indirmek, gelişmede sürekliliği hedeflemek, verimliliği hedef almak ve bunların başarılabilmesi için de yönetim kalitesini arttırmak gerekmektedir⁸⁰. Toplam Kalite Yönetimi kavramını oluşturan üç kelimenin tek tek ifadesi toplu halde TKY felsefesini ve amacını yansıtmaktadır⁸¹.

Toplam: Toplam Kalite Yönetimi herkesi ilgilendiren bir kavramdır. Üretime katkısı olan her şeyin ve herkesin katılımının gerekliliğidir. Kümülatif olarak her şeyi içine alan anlamındadır.

Kalite: Müşteri ihtiyaçlarının en düşük maliyet ile ilk seferinde ve sürekli olarak karşılanmasıdır.

Yönetim: Toplam Kalite Yönetimi, üst yönetimin liderliği ve desteği ile sürdürülmektedir. Yönetim, kalitenin yönetiminden de sorumludur.

Genel olarak Toplam Kalite Yönetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir⁸²:

- Müşteri ihtiyaçlarının doğru şekilde tespit edilmesi sonucunda tüm süreçleri bu ihtiyaçlara göre yönlendirmek,
- Müşteri ihtiyaçlarının tatmini yolu ile şikayetlerin en aza indirilmesi,
- Moral ve verimliliğin artırılması,
- Ürün ve hizmet geliştirme süresinin azaltılması,
- Maliyetlerin düşürülmesi,
- İletişim alanında etkin yöntemler oluşturulması,
- Problem çözümünde ekip yaklaşımının geliştirilmesi,

⁸⁰ İbrahim Kavrakoğlu, (1994), **Toplam Kalite Yönetimi**, (İstanbul: Kalder Yayınları), No.2, s.53.

⁸¹ Gülay Budak, (1997), "Toplam Kalite Yönetiminde İnsan Kaynakları Planlaması", **Yönetim ve Ekonomi**, (Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Yayını), ss.64-65.

⁸² Muhittin Şimşek, (2000), **Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri**, (İstanbul:Alfa Basım Yayım Dağıtım AŞ.), s.62.

- Etkili bir rekabet stratejisinin oluşturulması,
- Süreçlerde sürekli bir iyileştirme ve gelişme ortamının sağlanması,

Yukarıda sıralanan amaçların gerçekleştirilebilmesindeki temel nokta ise her iş biriminin kendi sorumluluğunu üstlenmesi ve işini en iyi şekilde yapma gayretini göstermesindedir. Böylece üretim sürecinin sonunda çıktılarının kontrolünü beklemek ya da kabul edilebilir müsamaha sınırları içinde kalmak için uğraşmak yerine, tüm kayıplar ortadan kaldırılabilir⁸³. Ancak yönetim sistemi buna uygun zemini yaratacak kalitede olmalıdır.

TKY felsefesinde örgütsel başarıya ulaşmanın temelinde, bireysel başarı isteğinin harekete geçirilmesi ile sürekli gelişmenin sağlanabileceği vardır. İşletme hedefleri doğrultusunda çalışanların başarı isteğini harekete getireci kavram da motivasyondur.

1.2.5 Toplam Kalite Yönetiminin Özellikleri

Bu başlık altında TKY'nin tanımı ve temel kavramlarından hareketle belirgin bazı özelliklerine dikkat çekilmesi uygun görülmüştür. Şöyle ki bu özellikler TKY'nin bir felsefe olduğunu ve tüm organizasyonlarda uygulanabileceğini belirtmektedir. Dolayısıyla her organizasyon bunu bünyesine alırken kendi özelliklerini yansıtacaktır. TKY'nin özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁸⁴:

- ✓ TKY müşteriye esas alan ve müşteri ihtiyaçlarını belirleme ve bu ihtiyaçları karşılama temeline dayanmaktadır.
- ✓ Uygulamaya yöneliktir ve uygulama sonuçları ölçülebilir.
- ✓ TKY uzun süreli bir faaliyettir. Sonuçların alınması yönetimin kararlılığını gerektirmektedir.
- ✓ İnsan odaklıdır ve kalite kültürü oluşturmayı amaçlamaktadır.
- ✓ İnsanların amaçlar doğrultusunda motivasyonunu gerektirmektedir.

⁸³ Zengin, **Ön.ver.**, s.46.

⁸⁴ T.R.Narasimhan, Elaine Trotter, (1999), "The Application of TQM Tools in a Strategic Business Plan", **Center of Quality of Management Journal**, Vol. 8, Number.3, s.3.

- ✓ Ekip çalışmasını ve müşteri memnuniyeti için sürekli gelişmeyi gerekli görmektedir.
- ✓ TKY sadece sanayi işletmelerine değil tüm çalışma alanlarına ve örgütlerine uygulanabilmektedir⁸⁵. Dolayısıyla hizmet işletmelerine de uygulanabilecektir.

Toplam Kalite Yönetimine geçiş işletmeler için zorlu bir aşamadır. Çünkü köklü değişiklikleri gerektirmektedir. Örneğin artık geçmişle ilişkinin kesilmesi, geleneksel çalışma yöntemlerinin en temelden yeniden gözden geçirilmesi, her şeye sıfırdan başlanıyormuş gibi hareket edilmesi gerekmektedir. Bu da mevcut düzen içinde oldukça zor ve büyük bir irade gücünü ve istekliliğini gerektirmektedir.

1.2.6 Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri

Toplam kalite yönetimi yaklaşımının doğuşu ve gelişiminde “Kalite Uzmanları” olarak anılan DR. Edward Deming, Joseph M. Juran ve P. B. Crosby önemli bir yere sahiptir. Toplam kalite yönetimi alanında geliştirilen model ve uygulamaların büyük bölümü bu üç kalite düşünürünün etkisi altında oluşmuştur.

Bu üç uzman tarafından geliştirilen toplam kalite yönetimi ile ilgili temel ilkeler aşağıda açıklanmaktadır.

1.2.6.1 Yönetimin Desteği

Deming kendi tecrübelerine dayanarak üretim sürecindeki aksaklıkların %94’ünün sistemden kaynaklandığını bu yüzden sorumluluğun doğrudan yönetime ait olduğunu ileri sürmektedir⁸⁶. Buna göre genel kanının aksine hatalar insan kaynaklı olmaktan çok kurulu sistemden kaynaklanmaktadır. Bu yüzden de personelin hatasız çalışmasını beklemekten çok varolan sistemin ve yönetim anlayışının gözden geçirilmesi önemli olmaktadır.

⁸⁵ Hülya Tütek, (1996), “TKY’nin Dünü, Bugünü, Yarını”, **Yönetim ve Ekonomi**, (Manisa: Celal Bayar Üniversitesi), Sayı.2, s.243.

⁸⁶ Yerli, **Ön.ver.**, s.245.

Ürünün veya hizmetin kalitesi; çalışma organizasyonunun, çalışma şeklinin ve en önemlisi de ne şekilde karar alındığının bir sonucudur⁸⁷. Yönetimin hakim olduğu bu alanlara müdahale edilmediği sürece yapılacak kalite iyileştirme çabaları kaçınılmaz şekilde daima yüksek maliyetli olacaktır. Bu sebeple kalite konusunda öncelikle yönetimin ikna edilmesi gerekmektedir.

Kalite kavramının teknik bir konu olmaktan öte yönetime ait stratejik bir konu olduğunun anlaşılmasından sonra ancak tepe yönetim gereken sorumluluğu üstlenerek işletmeyi bu yönde yönlendiren çalışmalarda etkin olabilir. Aşağıda yönetimin bu yöndeki çalışmalarına anlamlı örnekler verilmektedir⁸⁸.

- Yöneticinin imzası ve şahsi tarifi ile güçlendirilmiş yeni veya güncelleştirilmiş işletme politikaları,
- Kalite konusunda üst yönetimde harcanan ‘zaman’ (bu konunun ele alınacağı toplantılar, düzenli olarak toplanan komiteler, kalite konusundaki iç toplantılara seminerlere katılım, önemli müşterileri ziyaret vb.),
- Yönetimin, sürecin iyileştirilmesi ve faaliyet programları hakkında düzenli olarak bilgilendirilmesi,
- Tepe yönetim toplantılarının gündemine kalite konusunun düzenli ve sürekli olarak girmesi,
- Önceliklerin belirlenmesi, motive etme yeteneğinin kullanılması, organizasyon yapısının harekete geçirilmesi.

Yukarıda da açıklandığı gibi toplam kalite yönetimi her şeyden önce işletme üst yönetiminin kalite konusunda kararlı olmasının gerektiğini önermektedir. Dolayısıyla kalitenin organizasyon geneline hakim olabilmesi için yönetimin desteği ve kararlılığı önemlidir.

⁸⁷ Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

⁸⁸ Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

1.2.6.2 Müşteri Memnuniyeti

İster mal ister hizmet işletmesi olsun, üretimde müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına uygunluk, toplam kalite yönetiminin özünü ve temelini oluşturmaktadır. TKY anlayışında müşteri, kalitenin belirlenmesinde en etkin karar vericidir. Kalite konusunda müşterinin temel önceliği vardır.

Kalite, müşteri beklenti ve isteklerini karşılamak ve bu beklenti ve isteklerin ötesinde mal ve hizmet sunmaktır. Bir başka anlatımla kalite eşittir müşteri memnuniyeti olarak değerlendirilmektedir.

Oluşturulan mal ve hizmet üretim standartlarında hizmetin özelliği yanında müşteri istekleri de dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte Deming istenen kaliteyi oluşturmada karşılaşılan temel güçlüğün, müşterinin gelecekteki istek ve beklentilerinin ölçülebilir karakteristikler haline getirilerek bunların üretim sürecine yansıtılması olduğunu belirtmektedir⁸⁹. Müşteri hiçbir zaman yeterince tanınmadığı için işletmeler kendi müşterilerinin ihtiyaçlarını araştıran ve yorumlayan yöntemlere önem vermeli ve bu konuda köklü bir revizyona gitmelidir⁹⁰. Bu sayede pazarı ve müşteri davranışlarını daha iyi gözleyen şirketler kaliteli mal ve hizmet sunmada daha avantajlı olacaklardır.

Juran'a göre bir mal veya hizmetin öngörülen tüm spesifikasyonlara uygun olarak üretilmiş olması onun her zaman kullanıma ve amaca uygun olduğu anlamına gelmeyebilir. Bu yüzden kalite, kaliteli bir mal veya hizmetin dizaynını-tasarımını da içine alan tüm süreçleri kapsamalıdır. Bunun için Juran kaliteyi "kullanıma ve amaca uygunluk" olarak tanımlamaktadır. Bu anlamda daha tasarım aşamasında sunulan ürün veya hizmetlere değer katmaya önem verilmelidir.

İşletmelerin geleceği için müşterilerin devamlı tatmin edilmesi gerekmektedir. Müşterilerin değişen ihtiyaçlarına cevap verebilmek için işletmeler dinamik yapıda olmalıdırlar. Böylece varlıklarını sürdürebilirler. Bunun için tüm kontrollerde müşteri temel referans alınmalıdır. Müşteri açısından kesin yarar sağlamayacak her şey elimine edilmelidir⁹¹.

⁸⁹ Yerli, **Ön.ver.**, s.244.

⁹⁰ Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

⁹¹ **Aynı.**

Kalite, müşteri memnuniyetinin sağlanması ile mümkün olduğuna göre bunu başarmada temel konu müşterinin kim olduğuna karar verilmesidir. Müşteri genel anlamda “senin işine bağlı olan herkes” olarak tanımlanmakta ve bu süreç “kalite zinciri” olarak adlandırılmaktadır⁹².

Kalite zincirini oluşturan müşteri tanımı yalnızca sunulan ürün veya hizmetten faydalanan son kullanıcı veya alıcı değil aynı zamanda üretim sürecine dahil olan çalışanları da kapsamaktadır. Dolayısıyla son müşteriye gösterilen özen ve ilgi her seviyedeki çalışma arkadaşlarına da gösterilmelidir.

Özellikle hizmet sektörünün emek yoğun olması, kaliteli hizmet için iç müşteri memnuniyetine özel önem vermeyi gerektirmektedir. İşinden memnun olan çalışan bu memnuniyetini sunduğu hizmete yansıtacaktır. İşletmenin kendi personeli olan iç ilişkilerinde bir düşüş olması durumunda çıktı olarak istenen kaliteli hizmetin sunulamayacağı düşünülmektedir⁹³. Tıpkı mamul üretiminde kalitesiz hammadde kullanımı ile kaliteli ürünün üretilmeyeceği gibi.

1.2.6.3 Hata Önleme

Toplam kalite yönetiminde bütün iş bir süreç olarak düşünülmektedir. Amaç bu sürecin sonunda standart bir çıktının sağlanmasıdır. Bir başka ifadeyle müşteri tatminini belli bir seviyede sağlayan kaliteli ürünlerin üretilmesinin sağlanmasıdır. Süreçte meydana gelen sapmalar çıktının istenilen kalitede olmasını önler. Genel ve özel olmak üzere iki tip sapma vardır⁹⁴. Bunlar belli istatistik tekniklerle belirlenebilir. Genel sapmalar, beklenen ve kontrol edilebilen sapmalardır, önceden tahmin edilebilirler. Sistemde gelişme sağlayabilmek için sistem gözden geçirilmeli ve genel sapma oranı aşağıya çekilebilmelidir.

Normal limitlerin dışına çıkan her iş özel sapma olarak adlandırılır. İş en iyi o işi yapan bilir felsefesinden hareketle, meydana gelen özel sapmaların çözümünde iş sürecinde yer alan personelden yararlanılmalıdır. Özel sapmalara sebep olan ve yönetim tarafından fark edilmeyen sebepler bu şekilde görünür kılınabilir.

⁹² Yerli, **Ön.ver.**

⁹³ Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

⁹⁴ Yerli, **Ön.ver.**

Toplam kalite yönetimi yaklaşımında kalite kontrol, üretim sürecinin sonunda uygulanan faaliyetleri değil üretim aşamasındayken olabilecek sapmaların önlenmesini amaçlamaktadır.

Crosby hatalı üretime sebep olan her türlü faktörü kalitenin maliyeti olarak tanımlamakta ve toplam kalite yönetimi anlayışı içinde bu hataları önleyici adımlarla sıfır hatalı üretime ulaşılmasının hedeflenmesini önermektedir⁹⁵. Hata önleyici tedbirler Crosby'e göre maliyetinin çok üzerinde bir getiri sağlayacaktır. Bu düşünceyle en meşhur kitabının başlığını "Kalite Bedava" olarak koymuştur.

1.2.6.4 Kalite Tüm Çalışanların Katılımını Gerektirir

En önemli Amerikan firmalarından birinin genel müdür yardımcısı, kalitenin sağlanması konusunda önemli üç faktör nedir? sorusuna, büyük bir yalınlık ve içtenlikle 'insan, insan ve yine insan' şeklinde cevap vermiştir⁹⁶.

Kalite herkesin sorumluluğudur. Bu anlayışın organizasyona hakim olması, işletmenin tüm fonksiyonlarının katılım ve sorumluluk alması ile planların faaliyete geçirilmesi kolaylaşacaktır. Bununla birlikte hergünkü işleri iyi/daha iyi yapmak felsefesi ile hareket eden bir organizasyonda, organizasyonun belirli bir noktasında üstesinden gelinebilecek problemlerin çözümünün, problemin kaynağında olacağı muhakkaktır. Bu açıdan katılımcılık, yerinden yönetim karar politikası, yaygın bilgi dolaşımı vb. ile problemlere süratle müdahale etme imkanı doğacaktır⁹⁷.

Katılımcı yönetim politikaları çalışanlarda sahiplenme duygusu yaratacak ve her konuda daha üretken olmalarını sağlayacaktır⁹⁸. Örneğin denetim çalışmalarında kullanılan form, belge ve dökümanlar oluşturulurken, denetim planları hazırlanırken veya sürecin herhangi bir aşamasında şirket çalışanlarının katkısı çalışmaları etkin ve verimli kılacaktır.

⁹⁵ Yerli, **Ön.ver.**

⁹⁶ Koç Topluluğu Bizden Haberler, **Ön.ver.**

⁹⁷ **Aynı.**

⁹⁸ Süleyman Yükçü, (1997), "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi", **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğler Kitabı, TÜRMÖB Yayınları**, s.272.

1.2.6.5 Sürekli Gelişme

Önceden de belirtildiği gibi kalite; bir süreçtir ve süregelen bir gelişmeyi kapsar. Sürekli gelişme kavramı da süreçlere yöneliktir. Sonuçlar iyileştirilmek isteniyorsa, o sonuçları sağlayan süreçlerin iyileştirilmesi gerekmektedir⁹⁹. Kalite, sürekli olarak hem girdi hem de üretim süreçlerinde iyileştirme ve gelişmeyi gerekli kılmaktadır. Rekabet ortamı ve müşterinin beklentilerindeki değişme ve gelişmeler, sürekli olarak kalite hedeflerinin yenilenmesini ve daha iyi kalite için doğru yönde çabalamayı gerektirmektedir. Çabaların sonucunda iyiye ulaşıldığında onun da daha iyisinin olduğu görülecektir. Dolayısıyla iyinin iyisi her zaman vardır ve kalite bitmeyen sürekli bir yolculuktur.

Toplam kalite yönetimi bir işin daha iyi ve kaliteli olarak nasıl yapılacağına sürekli olarak sorgulandığı bir ortam yaratır¹⁰⁰. Sürekli gelişme herkesin katılımını gerektirir. Sürekli gelişme sürecinde spesifik problemlerin çözümü için, işletme içinde oluşturulan çeşitli çalışma gruplarından (fonksiyonlararası oluşturulan proje ekipleri, kalite çemberleri vs.) yararlanılabilmektedir. Ancak iyileşmede süreklilik, problem çözümünde sistemli, düzenli ve sürekli uygulamalar ile mümkün olabilir.

Mevcut teorik çalışmalar, uygulama tekniklerindeki artış ve uygulama alanlarındaki genişleme dikkate alındığında toplam kalite yönetiminin önemli bir gelişim içinde olduğu görülmektedir. Örneğin Kanji ve Asher tarafından yapılan çalışmalarda yüz (100) ayrı toplam kalite yönetimi tekniği olduğu açıklanmakta ve bu tekniklerin her geçen gün arttığı belirtilmektedir¹⁰¹.

Toplam kalite yönetiminin imalat sektörü dışında kalite ihtiyacı içinde olan hemen hemen her sektör ve işletme tarafından da uygulanabilen bir yönetim anlayışı olduğu anlaşılmıştır. Önceleri yalnızca üretilen ürünlerin karakteristiklerine uygulanan kalite kontrol teknikleri günümüzde bankacılık, iletişim, konaklama, sağlık, eğitim ve muhasebe gibi hizmet işlemlerine uygulanabilmektedir¹⁰². Bununla birlikte hizmet sektörüne toplam kalite yönetiminin uygulanmasında imalat sektörüne göre bazı

⁹⁹ Aynı, s.269.

¹⁰⁰ Yerli, **Ön.ver.**

¹⁰¹ Yerli, **Ön.ver.**, s.242.

¹⁰² Bozkurt, (1995), **Ön.ver.**, s.171.

farklılıklar olmaktadır. Bu farklılıklar hizmet üretiminin özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Gelişen ekonomilerde diğer tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe dünyasında da kalitenin geliştirilmesine yönelik beklentiler artmaktadır. Bu beklentilerin yanında yaşanan bazı spesifik faktörler de muhasebecileri kaliteyi sağlama ve geliştirme konusunda adım atmaya zorlamaktadır. Dolayısıyla böyle bir yaşam felsefesinin kalitesiz üretime tahammülü olmayan denetim hizmetlerine de uyarlanması kaçınılmaz olacaktır.

BÖLÜM II

HİZMET SEKTÖRÜNDE KALİTE VE MUHASEBE DENETİMİNDE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Bağımsız denetim mesleği hizmet sektörü içerisinde yer almaktadır. Toplam kalite yönetimi mamül üretiminde kalite ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak doğmuş ve gelişmiştir. Hizmet sektörünün gelişmesine bağlı olarak hizmetlerde de kalite ihtiyacı ortaya çıkmış ve mamül üretimindeki başarılı uygulamaları sebebiyle Toplam Kalite Yönetimi, hizmet sektöründe de kalite ihtiyacını gidermeye yönelik bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.

2.1 Hizmetin Tanımı, Özellikleri, Türleri, Hizmet Kalitesi ve Hizmette Toplam Kalite Yönetimi

Bu kısımda hizmetin tanımı ve hizmet üretimini mamül üretiminden ayıran özellikleri, hizmet kalite ilişkisi konuları incelenmektedir.

2.1.1 Hizmetin Tanımı

Hizmet kavramının sistematik bir biçimde ve teknik boyutuyla ele alınışı 1700'lü yıllara rastlamaktadır¹⁰³. O günden günümüze gelişen hizmet kavramı bugün için iki farklı boyutta ele alınmaktadır. Bunlardan birincisi, işletmelerin temel faaliyet alanları kapsamında ürettikleri çekirdek üründür. Buna göre hizmet; elle tutulamayan, koklanamayan, üretildiği gibi tüketilen, kalite açısından standart hale

¹⁰³ Zengin, **Ön.ver.**, s.46.

getirilemeyen, *soyut unsurlardır*. İkincisi ise; işletmeler tarafından tüketicilere sunulan mallara yönelik *destek hizmetlerdir*¹⁰⁴.

2.1.2 Hizmet Üretimini Özellikleri ve Hizmet Üretimini Mamul Üretiminden Ayıran Özellikler

Hizmetler, ürünlere göre farklı özelliklere sahiptirler. Hizmet alanında yapılacak çalışmalar için bu farklılıkların ve hizmetlerin özelliklerinin bilinmesi önemlidir. Bu özellikler hem hizmet pazarlamasının hem de hizmet yönetimi disiplinlerinin gelişmesinde önemli rol oynamaktadırlar¹⁰⁵. Aşağıda bu özellikler belirtilmektedir¹⁰⁶.

1) *Hizmetler Soyuttur*: Hizmet üretimi elle tutulamayan, gözle görülemeyen soyut etkinliklerdir. Hizmetten yararlananların beş duyu organı ile fikir edinmeyeceği türden mallardır. Hizmetten sağlanan yarar deneyim sonucunda açığa çıkar. Bu anlamda hizmetlerin soyut olma özelliği; hizmetin satın alındıktan sonra tüketicinin kullanım hakkını edineceği tecrübeyi ya da tüketimini anlatır¹⁰⁷.

Kullanıcı soyut malın kalitesi hakkında fikir edinmek için somut ipuçları bulmaya çalışır. Bunun için hizmetin verileceği yer, hizmeti verecek insanlar, kullanılacak teçhizat, sembol veya fiyat gibi unsurlardan yararlanır. Pazarlama açısından bakıldığında hizmetin kalitesinin belirtilmesinde bu unsurlara önem vererek hizmet kalitesinin görünür özelliklere kavuşmasına önem verilmelidir. Denetim şirketlerinin ofis düzenlemelerinde kaliteli şık mobilyalar kullanmaları, kullanılan teknolojik araçların kaliteli ve dikkat çekici özelliklerinin olması, çalışanların kıyafet seçiminin işin ciddiyetine, uzmanlığına uygun olması gibi.

2) *Hizmetler Stoklanamaz*: Hizmetler genellikle insan davranışlarından oluşan faaliyetlere ilişkin bir süreçtir. Hizmetler ileride kullanılmak amacıyla önceden çok sayıda üretilemez ve saklanamaz¹⁰⁸. Hizmetler stoklanamadığından, hizmet sunan

¹⁰⁴ Osman M. Karatepe, "Bir Hizmet Kalitesi Yardımıyla Hizmet Kalitesi Oluşumuna Yönelik Kavramsal Bir İnceleme", **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, Aralık 1997, s. 88.

¹⁰⁵ Uyguç, **Ön.ver.**, s.12.

¹⁰⁶ A.Parasuraman, V.A.Zeithaml, L.Berry, (1985), "A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications For Future Research", *Journal of Marketing*, s.49.

¹⁰⁷ M.Mithat Üner, (1994) "Hizmet Pazarlamasında Pazarlama Karmaşı Elemanları Değişiklik Gösterir mi?", **Pazarlama Dünyası**, Yıl 8, Sayı 43, s.3.

¹⁰⁸ Karatepe, **Ön.ver.**, s.110.

kaynaklarla talebin koordinasyonunda sorunlarla karşılaşılır. Bu durum kaynakların etkin kullanımında problemlere sebep olur. Örneğin denetçilerin boş(atıl) kalmaları adam/saat ölçüsünde bir kayba, artı bir maliyete sebep olmaktadır. Çünkü denetçinin bilgisi, tecrübesi, düşünce sistematigi, karar verebilme ve inisiyatif kullanabilme yetisi o kişi ile birlikte dir. Bir dönemde biriktirilerek sonraki dönemlerde kullanılamaz. Her hizmet onu gerektiren zamanda yerine getirilebilir. Zamanında kullanılamayan enerji boşa gider ve maliyet oluşturur.

3) *Hizmetin Üretimi ve Tüketimi Aynı Zamanda Gerçekleşmektedir:* Hizmetler ürünler gibi önce üretilip sonra satılmaz. Hizmetler üretilirken satılır. Mamül üretimi genelde müşteri tarafından görülmez ve mal üretildikten sonra satılır. Hizmetin üretilmesi, satın alınması, kullanılması ve değerlendirilmesi ise aynı zamanda yapılır.

İşletme ile müşteri süreç boyunca iletişim halindedirler ve müşteri üretim sürecini görmekle birlikte bu sürece de dahil olur¹⁰⁹. Örneğin denetim esnasında belge ve ilgili kayıtların müşteri tarafından sağlanması, kayıtlara geçerken yapılan yorumlamaların açıklanması, yorumlama ve düzeltmelerde, karşılıklı müzakerelerde müşterilerin durumu gibi. Dolayısıyla hizmet üretiminde hizmeti üreten ile müşteri arasında yüzyüze bir ilişki olmaktadır.

4) *Hizmetlerin Bir Yaşam Süresi Yoktur:* Ürünler mevcut özelliklerini belli bir süre için koruyabilmektedirler. Bu sebeple üretim ve son kullanma tarihleri mevcuttur. Bu süre bakım ve onarım ile uzatılabilir. Hizmetlerin ise sadece oluş ve sunum süreleri vardır. Örneğin denetim hizmetlerinin sunum süresi yapılan ön incelemeler neticesinde tespit edilerek adam/saat olarak denetim sözleşmesinde belirtilmektedir.

5) *Hizmet Üretim Süreci Emek Yoğundur:* Emek yoğun işletmelerde daha az teknik araç, gereç, makine ve teçhizat kullanılır. Buna karşın insan emeği, harcadığı zaman, çaba, uzmanlık bilgisinin maliyeti oldukça yüksektir. Örneğin denetçi bilgisayar vb. yardımcı araçları kullanmakla birlikte hizmetin temelini onun emeği oluşturur.

6) *Hizmetler Talebe Göre Yapılır:* Hizmetler sürekli ve programlanmış olmak üzere iki farklı talebe göre sunulur. Elektrik, su, telefon gibi hizmetler sürekli talebi; banka,

¹⁰⁹ B.H.Booms, M.J.Bitner, (1981), "Marketing Strategies and Organization Structures for Service Firms", (Chicago: In Marketing of Services, eds; J.Donnelly v.d.), ss.47-51.

ulaşım, tedavi, gibi hizmetler de programlanmış talebi oluřturmaktadır¹¹⁰. Denetim hizmetlerinin gerçekleşmesi de müşteri işletme tarafından gelen talep doğrultusunda mümkün olabilmektedir. Müşteri işletme hizmet talep eder, hizmeti sunacak olan denetim işletmesi ise talebe uygun cevap verip veremeyeceğini değerler ve talebi kabul veya red eder.

7) *Hizmet Kalitesi Denenmeden Belirlenemez*: Müşteri satın alacağı hizmetten memnun kalıp kalmayacağını hizmeti satın almadan bilemez. Hizmet kalitesi müşteri beklentileri ile fiili hizmet performansının karşılaştırılmasıyla oluřur¹¹¹. Müşterinin hizmet kalitesini ölçmesi, test etmesi hizmet gerçekleştikten sonra mümkün olabilir. Burada hizmeti sunan işletmenin imajı, referansları, yöneticilerinin tutumu beklenen kalite düzeyini etkiler.

8) *Hizmet Sunumu Değişken ve Heterojendir*: Hizmetin kalitesi; hizmetin verildiği ortama, kullanılan araçlara, oluşum zamanına ve hizmeti sunan kişi veya kişilere bağlıdır. Emek yoğun bir sektör olması sebebiyle hizmet kalitesi hizmeti sunan kişinin taşıdığı özelliklerden birinci derecede etkilenir. Bu durum aynı hizmeti sunan kişiden kişiye değişebileceği gibi, aynı kişinin farklı zaman, mekan ve durumlarda da farklı seviyelerde hizmet sunabileceği anlamına gelmektedir. Bu, kişinin moral durumu, iş yükü, müşterinin hizmetlerle ilgili olarak işbirliği yapma derecesi ve kişilik özellikleri gibi çeşitli faktörlerden etkilenir¹¹².

İşletmeler ve hizmetten yararlananlar için önemli olan verilen hizmetin kalitesinin yüksek olması ile birlikte kalitede belli bir alt limitin sağlanması ve belli bir istikrarın korunmasıdır. Hizmette heterojenliği gidermek ve standart sağlamak için alınabilecek en önemli tedbir hizmet sunanlar arasındaki tutarlılığın sağlanması olabilir. Bunun için personel seçiminde, eğitilmesinde, işe alıştırma programlarının uygulanmasında, kalite için bilgilendirilmesi ve motive edilmesinde, denetimin sağlanması ve kontrolünde özen gösterilmelidir.

¹¹⁰ A.C. Rosander, (1989), "The Quest for Quality in Services", (USA:ASQC Quality Pres.), s. 43.

¹¹¹ Zengin, **Ön.ver.**, s.48.

¹¹² İsmet Mucuk, (1999), **Pazarlama İlkeleri**, (İstanbul: Türkmen Kitabevi), s.325.

9) *Hizmet ve Beklentiler Ölçülemez:* Hizmetler, fiziksel ürünlerin nitelikleri gibi ölçülemezler. Hizmetler dinamik yapıdadırlar, her müşterinin özellik ve beklentilerine göre oluşturulurlar ve hizmetin etkinliğinin ölçümü genellikle subjektiftir. Bununla birlikte hizmetin ölçümü için belli kıstaslar kullanılabilir. Bu objektif ve subjektif özelliklere örnek olarak şunlar verilebilir: Objektif özellikler; ölçümler, saymalar, formüller, sorunlar, kontrol şemaları, kusurlar, hatalar, boşa geçen zaman, gecikme zamanı, maliyet, yöntemler, süreçler, veri toplama teknikleri, ürün ve benzerlerinden oluşur. Subjektif özellikler ise insan davranışı ve sinir sisteminin reaksiyonlarıdır. Bunlar; hisler, duygular, beklentiler, motivasyon, tatmin, tercihler, davranışlar, ümitler, hedefler, korkular, idealler, nezaket, değerler, algılamalar, amaç ve benzerlerinden oluşur.

Örneğin denetim hizmetleri için; denetim kanıtlarının elde edilmesinde kullanılacak tekniklerin özellikleri ve uyumluluğu kalitenin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılabilir. Çünkü belirli tekniklerin yardımı ile sağlanan denetim kanıtları, finansal tablolarda yer alan değerlerin doğruluğu konusunda verilecek kararlarda doğrudan yol gösterici olmaktadır. Toplanan kanıtların kalitesi denetim görüşünün kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle bu ölçüler kesinlikle doğru olmak zorundadır aksi takdirde değerlendirme yanlış olabilir. Denetim hizmetlerinde kalite ölçüsü olarak kullanılacak kanıtların yeterli, doğru ve güvenilir olması önemlidir.

10) *Hizmet Sektörlerinden Bazıları Diğerlerine Göre Kritik Önemdedir:* Sürekli taleplere hizmet eden kamu kurumları %100 güvenilir çalışmak zorundadır. Dolayısıyla kamu kuruluşlarının hizmetleri için yüksek kalite beklentisi olduğu açıktır. Aynı şekilde bir kamu hizmeti niteliğinde olan denetim hizmeti de büyük kitleleri etkilemektedir. Halka açık şirketlerin finansal tablolarının borsalarda yayınlanması küresel ekonomiler için bilgi kullanıcılarının da küreselliğini doğurur. Dolayısıyla denetim hizmetleri için de yüksek kalite beklentisi oluşmaktadır. Bir başka açıdan, yine buna paralel olarak kalitesizlik maliyeti de önemli boyutlara ulaşmaktadır bu da kalitenin sağlanması için tetikleyici bir sebep olmaktadır.

11) *Hizmet Üretiminde Merkezi Yerleşim Söz Konusu Olmaz:* Hizmet müşterinin ayağına götürülmelidir. Denetim hizmeti için de bu geçerlidir. Denetim şirketleri

müşterini bulunduğu bölgeye yakın olarak örgütlenmelidir. Çünkü yapılan çalışmaların büyük bölümü müşteri işletmede gerçekleşmekte, iletişim, koordinasyon, destek, gözetim, ulaşım ve maliyet gibi sebeplerden dolayı müşterilere yakınlık önemli olmaktadır. Uluslar arası denetim firmalarının dünya üzerinde pek çok ülkede şubelerin olması veya bir şirketin müşteri potansiyeli yüksek şehirlerde şubelerinin olması gibi.

12) Fiyatlandırma Değişkendir: Hizmeti talep eden müşterinin özellikleri, istekleri, beklentileri, başvuru zamanı vb. pek çok kriter fiyatın değişken olmasına sebep olmaktadır. Örneğin denetim sözleşmesinde fiyatın belirlenmesi için yapılan çalışmalar ile; denetlenecek müşteri işletmenin risklilik seviyesi, denetim çalışmasının ilk olup olmaması, başvuru zamanının çalışma süresinin kısıtlama durumu vb. belirlenir ve fiyat bu verilerin değerlendirilmesi neticesinde oluşturulur.

13) Bilgisayar Sistemlerinin Özel Kontrollere İhtiyacı Vardır¹¹³: Bilgisayar sistemlerinin iki büyük hata kaynağını önlemek için (veri girişi ve bilgisayar programı), özel kontroller gereklidir. Muhasebe kayıtlarının bilgisayar üzerinden denetimi gelişen teknoloji ile yaygınlaşmaktadır. Yapılan denetimlerde bilgisayar sistemlerinden kaynaklanan hataların belirlenip önlemlerinin alınması kalite için önemlidir.

14) Süreç Kontrolü Kaliteyi İyileştirmek İçin Kullanılmalıdır¹¹⁴: Hizmet işletmelerinde süreçler insanlar tarafından gerçekleştirilir ve bu nedenle süreç kontrolü üretim işletmelerinden farklı olmaktadır. Buna göre;

- İşlerin daha az zamanda yapılmasının nedeni, işgörenlerin daha akıllıca çalışmaları olabilir.

- Daha düşük bir hata oranının nedeni, daha iyi olan veya iyileştirilmiş bir yöntemdir.

- Daha çok sayıda kabul edilebilir işlerin yapılması daha iyi prosedürler ya da iyileştirilmiş yöntemlerin kullanılması sonucu olabilir.

Hizmet sektöründe kalitesizlik maliyetinin ve kalite sorunlarının nedenleri arasında insan hataları ve kusurları, boşa geçen-kayıp zamanlar, kabul edilemeyen insan

¹¹³ Bozkurt, (1995), **Ön.ver.**, s.182.

¹¹⁴ Aynı, s.183.

davranışları, çok yüksek bir fiyat, müşteri şikayetleri, kayıp müşteriler, kusur, güvenli olmayan koşullar veya uygulamalar yer alabilir.

2.1.3 Hizmet Sektörünün Gelişmesi ve Kalite İhtiyacı

Alvin Tofler, “Üçüncü Dalga” isimli eserinde dünya ekonomisinin günümüzde üçüncü dalga olarak nitelendirdiği “hizmetlere ve enformasyon teknolojilerine dayalı olarak gelişeceğini” savunmaktadır. Tofler’a göre ekonomideki birinci dalgayı “tarım devrimi” ve ikinci dalgı da “sanayi devrimi” yaratmıştır¹¹⁵.

Hizmet sektörünün büyüyerek ülke ekonomilerinde büyük paya sahip olması, hizmet sektörünün ülke ekonomisindeki ağırlığı, o ülkenin gelişmişlik ölçüsü olarak anlam kazanmasına yol açmıştır¹¹⁶. Dolayısıyla gelişmiş ülke olmanın ölçütü hizmet sektörünün gelişmişliğidir. Günümüzde turizm, telekomünikasyon ve finans sistemi başta olmak üzere hizmet sektörünü oluşturan diğer alt dallarla etkileşim içinde olmayan bir alan bulmak zordur. Bu hizmetler gelişmiş ülkelerin Gayri Safi Milli Hasıllarında önemli payı almaktadır.

Ülkenin, dünya ekonomisi ile bütünleşme düzeyi geliştikçe hizmet sektörünün hem iş hem de yaratılan değer açısından önemi artmaktadır¹¹⁷. Böyle olunca da piyasadaki yoğun rekabet, hizmet işletmelerini amaçlarını gerçekleştirebilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için, kaliteli hizmet üretmeye zorlamaktadır.

İmalat sektöründen sonra kalitenin stratejik önemi hizmet sektöründe ve müşteri hizmetleri konusunda da vurgulanmaya başlamış, araştırmacılar ve hizmet işletmeleri hizmet kalitesini tanımlama, ölçme ve hizmette kaliteyi artırma çalışmalarına başlamışlardır.

2.1.4 Hizmet Kalitesinin Tanımı ve Fonksiyonları

Önceleri yalnızca mal üretimiyle ilgili bir kavram olarak düşünülen kalite, günümüz piyasa koşullarında hizmet üretim ve sunumu açısından da son derece önemli bir kavram haline gelmiştir.

¹¹⁵ Alvin Tofler, (1981), “Üçüncü Dalga”, Çeviren: Ali Seden, (İstanbul: Altın Kitaplar Yayınları), s.29.

¹¹⁶ Zengin, **Ön.ver.**, s43.

¹¹⁷ Mucuk, **Ön.ver.**, s.322.

Kalite; kamu, özel, mamül ya da hizmet üreten, kar amacı olan veya olmayan her türlü organizasyona uygulanabilir. Kalite, temelde insan davranışlarından ve bunun sonuçlarından oluşur. Kalite, insanların neyi ne şekilde yaptıklarına, aldıkları karar veya önlemlere, ürettikleri ürünlere, verdikleri hizmetlere, ortaya koydukları verilere ve davranışlara uygulanır¹¹⁸.

Bununla birlikte hizmet kalitesi ile ilgili birden çok tanım yapılabilir. Buna göre hizmet kalitesi¹¹⁹;

- insanların performanslarını hatasız olarak gerçekleştirmeleridir.
- güvenilir olmaktır.
- nazik davranmaktır.
- zamana uygunluktur.
- müşterinin parasının değerini almasıdır.
- Her türlü hatanın ortadan kaldırılmasıdır.

Hizmet kalitesi iki boyutlu kabul edilmektedir. Birincisi; hizmetin müşteriye düzenli olarak sunulmasındaki kalite düzeyidir. İkincisi ise; problemlerin veya istisnaların olması durumunda, takınılan tavrın verilen hizmetin kalite düzeyidir. Her iki boyutta da sunulan hizmetin kalitesi, toplam hizmet kalitesini oluşturacaktır¹²⁰. Öyle ki bir sorun-problem ortaya çıktığında işletmenin ilgili müşteri ile kişisel ilişkisi daha yoğun olacaktır. Bu durumda müşteri ile işletme temsilcisi arasındaki etkileşim ve işletmenin problemi çözmedeki etkinliği, hizmet kalitesinin algılanmasında oldukça önemli olmaktadır¹²¹.

Hizmetlerle ilgili şikayetlere ve problemlere etkin çözümler bulmada takip edilen prosedürün ve olaylara yaklaşım tarzının kalitesinin önemini anlayan işletmeler bir adım önde olacaklardır. Çünkü problemleri durumlarda, işletmenin yaklaşım tarzı müşteriyi normal koşullarda gösterilen ilgiden daha çok etkileyecektir.

¹¹⁸ Bozkurt, (1995), **Ön.ver.**, s.175.

¹¹⁹ Zengin, **Ön.ver.**, s.49.

¹²⁰ Ayşe Öztürk, (1996), “ Hizmet İşletmelerinde Kalite Boyutları ve Kalitenin Arttırılması”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı 2, s.66.

¹²¹ Öztürk, **Ön.ver.**, s.66.

Bununla birlikte problemlerin yaşandığı durumlarda, katlanılan kayıplar sebebiyle, verilen hizmetlerin önemi de daha iyi anlaşılmaktadır. Aynı şekilde Enron Olayından sonra denetimin önemi daha iyi anlaşıldı denilebilir. Önceden rutin kontroller olarak algılanırken, skandalların yaşanması ile uğranılan zararların büyüklüğü, denetim hizmetlerine gereken önemin verilmesi gerekliliğinin önemini gözler önüne sermiştir. Bu anlamda kamu otoritesi devreye girerek getirdiği yeni düzenlemelerle denetim kalitesini sağlamaya ve yükseltmeye çalışmaktadır. Aynı zamanda denetim hizmetinden yararlananların, denetim müşterilerinin de bu konuya ilgisi artmıştır.

Hizmet üretiminde, üretimin büyük oranda çalışanların kurdukları dolaysız ilişkilerle gerçekleşmesi, hizmet kalitesinin belirlenmesinde çalışanın performansının önemini göstermektedir¹²².

Yukarıda verilen özelliklerde de görüldüğü gibi mamulü hizmetten ayıran en önemli özellik, çıktının somutluğu ve standartlaştırılabilmesinin daha kolay olmasıdır. Dolayısıyla fiziksel ürünler için kalite, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk olarak tanımlanabilmektedir. Bununla birlikte hizmet çıktıları soyut ve standart olmayan özelliktedir ve birey veya bireyler dizisinin nitelikleri ve davranışlarına bağlıdır. Hizmet çıktıları için kalite tanımı ise herbir müşteri beklentisinin karşılanması ve bir ölçüde bunun aşılmasıdır¹²³.

Müşterinin bir hizmeti almadan önce hizmetin kalitesinin ne olduğu konusunda bir değerlendirmede bulunması zordur. Bu nedenle müşteri öncelikle alacağı hizmetin kalitesi hakkında yer, çalışanlar, ekipman, iletişim araçları, şirket imajı, semboller ve fiyat gibi görebildiği fiziki delillere bakarak bir yargıda bulunmaya çalışır. Bu sebeple hizmet sunan şirketlerin görünmeyen özelliklerini bu sayılan unsurları kullanarak görünür hale getirmeye çalışması önemlidir. Burada önemli olan müşterinin hizmet kalitesini hangi fiziki göstergelere bakarak değerlendirmekte olduğunun tespit

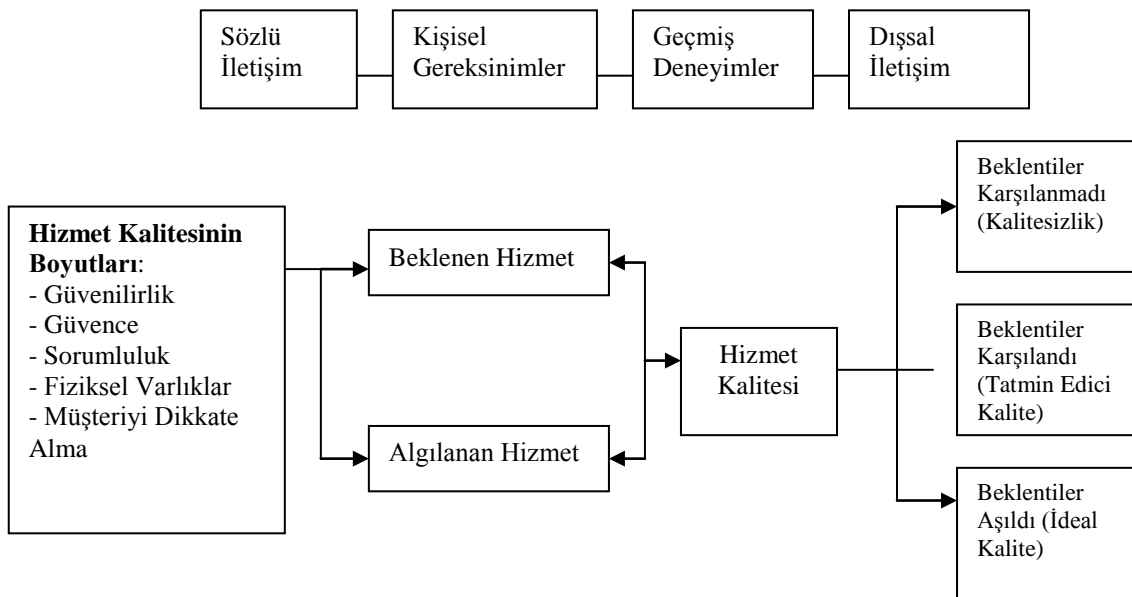
¹²² Zengin, **Ön.ver.**, s.50.

¹²³ Ülkü Ergun, (1999), “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği”, **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı.2, s.32.

edilmesidir¹²⁴. Örneğin iyi bir ofis düzeni onun kaliteli hizmet sunan bir şirket olduğu izlenimini uyandırmaktadır.

Hizmet çıktıları için kalite tanımı ürün kalitesine göre daha soyut kalmaktadır. Çünkü hizmetin kalitesi, hizmeti alan müşterinin ihtiyaç ve beklentilerinin doğru şekilde karşılanması ve hatta bunun ötesinde bir sunumun olması ile mümkün olabilir. Çıktının somut olmaması veya üretim sürecinin kontrol edilememesi, standardın korunamaması, değişken oluşu, kaliteyi ölçmeyi güçleştirmektedir. Bir başka deyişle müşteri algılamalarının anlaşılması, müşteri memnuniyetinin tespiti güç olmaktadır.

Müşterinin algıladığı hizmet kalitesi; müşterinin hizmet ile ilgili beklentileri ve algıladığı hizmet performansı arasındaki fark ile ölçülmektedir. Bunun için geliştirilen Servqual Ölçeği Şekil 4'te şema yardımı ile gösterilmektedir¹²⁵.



Şekil 4: Servqual Ölçeği.

¹²⁴ Yerli, **Ön.ver.**, s.245.

¹²⁵ V.A.Zeitham, A. Parasuraman, I.Berry, (1990), **Delivering Quality Services**, (Newyork: The Free Press).

Yukarıda da belirtildiği gibi servqual ölçeğinde; müşteri beklentileri ile müşteri tarafından algılanan hizmet performansı arasındaki fark, müşterinin toplam hizmet kalitesini nasıl değerlendirdiğinin ölçüsünü verir.

Hizmet kalitesi, müşteri beklentilerinin karşılanması olarak tanımlandığında önemli olan bu müşteri beklentilerinin belirlenmesidir. Müşteri tarafından tanımlanan kaliteye ulaşmada alıcının beklenti düzeyinin karşılanması hatta daha yüksek seviyelerin tutturulabilmesi gerekmektedir

Müşterinin hizmetin kalitesini nasıl algıladığı önemlidir. Hizmetin soyut olması ve değişkenlik göstermesi, müşterinin algılarını ölçmeyi zorlaştırmaktadır.

Hizmet kalitesinin müşteri tarafından nasıl algılandığını belirleyen başlıca iki yöntem söz konusudur. Bunlardan ilki “teknik kalite” (çıktı kalitesi) olup, müşterinin hizmet işletmesinden elde ettiği sonuçtur ve oldukça objektif ölçülerle değerlendirilebilir. Diğeri ise “fonksiyonel kalite” olup, hizmetin nasıl sunulduğu ile ilgilidir ve müşterinin subjektif değerlendirmelerine bağlıdır ¹²⁶.

Hizmet kalitesinin her iki açıdan da başarılı olarak algılanmasında rol oynayan faktörler:

-Profesyonellik ve uzmanlık; hizmet kalitesi, hizmeti sunan kişinin taşıdığı özelliklerle bağlantılıdır.

-Tavır ve Davranışlar; personelin bilgisi ve nezaketi ile güven uyandırması.

-Ulaşılabilirlik ve esneklik,

-Güvenilirlik ve doğruluk; söz verilen hizmetin sorumluluk bilinci içinde tam olarak yerine getirilmesi yeteneği.

-Düzeltilme ve telafi,

-Şirketin ünü

Bu temel faktörler aynı zamanda şirketin imajını da olumlu etkilemektedir.

¹²⁶ Yerli, **Ön.ver**, s.246.

2.1.5 Hizmet Kalitesinin Boyutları

Hizmet kalitesi kavramını somutlaştırabilmek için hizmet kalitesini oluşturan boyutların belirlenmesi önemlidir. Hizmet kalitesinde meydana gelebilecek bir artış, hizmetin çeşitli boyutlarında meydana gelecek kalite artışlarının bir bileşimi olacaktır¹²⁷.

Kalite anlaşılması zor, oldukça karmaşık bir kavram olmakla birlikte kalitenin boyutları da birbirinden kolaylıkla ayırt edilememektedir¹²⁸. Kalite boyutları birbiri içine geçen, bir kenarından diğeri ile ilişkili karmaşık özelliklere sahiptir ve kolaylıkla ayrıştırılamamaktadır.

Christian Gronroos, bir hizmetin toplam kalitesinin üç bileşenden oluştuğunu açıklamıştır¹²⁹. Bu bileşenler teknik kalite, fonksiyonel kalite ve firma imajıdır. Teknik kalite; müşterinin hizmet işletmesinden elde ettiği sonuçtur ve oldukça objektif ölçülerle değerlendirilebilir. Fonksiyonel kalite; hizmetin nasıl sunulduğu ile ilgilidir ve müşterinin subjektif değerlendirmelerine bağlıdır. Dolayısıyla teknik kalitenin ölçülmesi, fonksiyonel kaliteye göre daha kolaydır.

Hizmetlerin teknik kalitesi, kaliteyi güvenceye alacak sistemlerin, prosedürlerin ve tekniklerin uygulanması ile sağlanabilmektedir¹³⁰. Bu anlamda yapılan standartlaştırma çalışmaları, ISO 9000 standartları vb. çalışmalar kalitenin bu teknik kısmıyla ilgilidir. Oysa Toplam Kalite Yönetimi çalışmaları bunun da ötesinde diğer iki kalite boyutuna da önem vermekte ve ilişkilere de önem vererek hem fonksiyonel kaliteye hem de firma imajına ağırlık vermektedir. Böylece yapılan TKY çalışmaları üretilen hizmetin toplam kalitesini sağlamaya yönelik olmaktadır.

Örneğin bir denetim şirketinin ISO 9000 kalite belgesi alması veya yeni bilgisayar programları alması teknik kalitenin artırılmasına yöneliktir. Bununla birlikte fonksiyonel kalitenin, başka bir ifadeyle müşteriye nasıl hizmet edildiğinin objektif olarak ölçülmesi, standartlaştırılması daha zordur. Örneğin denetim şirketinde görevli

¹²⁷ Zengin, **Ön.ver.**, s.50.

¹²⁸ Uyguç, **Ön.ver.**, s.1.

¹²⁹ Zengin, **Ön.ver.**, s.51.

¹³⁰ Aynı, s.51.

denetçilerin müşterilerle etkileşimlerini kontrol etmek zordur. Bununla birlikte insan ilişkilerine dayalı olduğu için fonksiyonel kalite, müşterinin önyargılarından, algılamalarından daha çok etkilenir.

Hizmet sektöründeki gelişme, hizmet işletmelerini de mal üreten işletmeler gibi, müşteri tatminini sağlayarak hem ulusal hem de uluslararası pazarlarda paylarını arttırabilmek amacıyla, sundukları hizmetlerin kalitesi boyutunda farklılık yaratmaya zorlamaktadır¹³¹.

2.1.6 Hizmette Kalite Problemleri

Hizmet sektöründe sorunun varlığını gösteren bazı belirtiler vardır. Kalite, müşteriler tarafından her zaman açık bir biçimde belirtilememekte, kalite sorunları bir takım şikayetlerle ifade edilmektedir¹³². Bunlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir¹³³:

- hata oranı çok yüksektir,
- boşta geçen zaman çok fazladır,
- gecikme süresi uzundur,
- yoğun bir hata ortaya çıkmıştır,
- temel prosedürde bir bozulma belirlenmiştir,
- yaşam ömrü çok kısadır,
- maliyet çok yüksektir, şikayet çok fazladır, kritik ya da kontrol düzeyi aşılmıştır,
- gayri resmi çalışma ortaya çıkmıştır,
- kaynaklar israf edilmektedir,

¹³¹ Karatepe, **Ön.ver.**, s.108.

¹³² Uyguç, **Ön.ver.**, s.1.

¹³³ Rıdvan Bozkurt, (1993), "Hizmet Endüstrilerinde Toplam Kalite Kontrol Uygulamaları", **Önce Kalite**, s.10.

2.1.7 Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi

Hizmet üretimi ve sunumu, fiziki mallara göre bazı farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar toplam kalite yönetiminin hizmet işletmelerine uygulanmasında farklı yaklaşımların geliştirilmesini gerekli kılmaktadır..

Hizmetlerin fiziki mallara göre üretimi ve sunumu farklı özellikler taşımaktadır. Bundan dolayı toplam kalite yönetimi prensip ve tekniklerinin hizmet üreten şirketlere uygulanmasında bazı farklı yaklaşımların geliştirilmesi zorunlu olmuştur. Dolayısıyla hizmet sunan denetim şirketlerinde toplam kalite yönetimi uygulamalarında da bu farklılık göz önünde tutulacaktır.

Hizmet üretimi de bir süreçtir ve müşteri ile hizmet sunan personel arasında hizmetin niteliğine göre birebir etkileşim söz konusu olmaktadır. Müşteri ile personel arasındaki etkileşimi açıklamak üzere hizmet sunum sürecinde girdi olarak kabul edilen üç eleman belirtilmektedir. Bunlar müşterinin kendisi, malzeme ve bilgidir¹³⁴. Müşteri; doğrudan kendisine sunulan hizmeti alanları, malzeme; bakım, onarım, depolama gibi durumlar ile ilgili belgeler, dosyalama sistemi ve benzerlerini, bilgi ise derleme ve değerlendirme sonucunda sunulan düşünce, görüş ve fikirleri ifade etmektedir. Bilgi en soyut hizmet türüdür. Hizmet üretim sürecinin sonucunda bilgi rapor, kitap veya mektup gibi bir fiziki varlığa dönüşmektedir. İşin uzmanlık seviyesi arttıkça kullanılması gereken bilginin niteliği artmakta ve kapsamı da genişlemektedir. Bu açıdan kalitenin en fazla bilgi işleme ve değerlemeye dayalı olduğu hizmetlerin başında, muhasebe, finansal hizmetler, hukuk ve danışmanlık hizmetleri gelmektedir¹³⁵.

Hizmet sektörünün öneminin artması ve rekabetin de yoğunlaşması ile kaliteyi tanımlama, ölçme ve artırma çalışmaları da başlamıştır. Bu hizmet sektörlerinden biri de finans sektörü ile birlikte, muhasebe ve denetim hizmetleridir. Ülke ekonomilerinin dışa açılması ve büyümesi, sermaye piyasasının ve akabinde borsanın gelişmesi, ilgili hizmet sektörlerine olan ihtiyacı arttırmış ve bu sektörlerin de gelişmesine sebep olmuştur.

¹³⁴ Yerli, **Ön.ver.**, s.246.

¹³⁵ Aynı, s.246.

Toplam kalite yönetiminin muhasebe şirketlerince uygulanması nispeten yeni bir olgudur¹³⁶ (yüksek rekabet ve azalan kar marjları sebebiyle). Kalite, yüksek rekabetin yaşandığı muhasebe ve denetim hizmetleri pazarında alternatif bir strateji olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe hizmetlerinin kendine has özellikleri yanında toplam kalite yönetiminin bu alandaki uygulamalarının kısıtlı olması, toplam kalite yönetiminin denetim şirketlerinde uygulanması ve başarısı konusunda tereddütlü yaklaşımlara sebep olmaktadır¹³⁷. Bununla birlikte toplam kalite yönetimi kavramları konusunda tam bir görüş birliğine varılamamış olması, tanımlamaların çok fazla olması ve netlik kazanmamış olması da uygulama konusunda iletişimsizlik ve tereddütlere sebep oluşturmaktadır. Örneğin Price Waterhouse'un bir ortağı "Toplam kalite yönetimi ve onun etrafındaki kavramları anlamak hayatımızın bir yılını aldı ve hala anladığımızdan emin değiliz" demektedir ve bu serzeniş kavramlar konusundaki karmaşayı gözler önüne sermektedir¹³⁸.

2.2 Muhasebe Denetiminde Kalite ve Toplam Kalite Yönetimi

Bu ikinci kısımda muhasebe denetimi hizmetlerinde kalite, kalite ihtiyacı ve kalitenin korunup, geliştirilebilmesi için denetim hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi konuları yer almaktadır.

Günümüz hizmet işletmelerinde, hizmet sektörünün gelişmesine bağlı olarak, hizmet kalitesini geliştirmeye yönelik çalışmalar yoğunlaşmıştır. Muhasebe ve denetim alanında meydana gelen gelişmeler; yaşanan olaylar skandallar sonucu sektöre olan güvenin zedelenmesi, yeni yasal gereklilikler, yoğun rekabet koşulları vb. denetim şirketlerini kalitenin sağlanması yönünde yeni adımlar atmaya zorlamaktadır. Çünkü farklı ve istenen seviyede hizmet üretebilen işletmeler ancak rekabet avantajı sağlayabileceklerdir.

¹³⁶ Aynı, s.242.

¹³⁷ Aynı, s.243.

¹³⁸ Aynı, s.243.

2.2.1 Denetim Alanında Kalitenin Arttırılması Zorunluluğunun Nedenleri

Bir hizmet işletmesinin başarısı onun kaliteli hizmet sunumuna bağlıdır. Kaliteye verilen önem yoğun rekabet ortamında farklılaşmayı da beraberinde getirecektir¹³⁹. Aynı hizmeti veren iki ayrı denetim şirketi aynı ücreti uyguluyorsa, hizmetin yapıldığı yer ve zamanın ikisi için de aynı olduğu varsayılırsa, hizmet kalitesi bu şirketlerin rakiplerinden farklılaşmasını ve tercih edilmesini sağlayacak olan tek unsur olarak görülmektedir.

Denetim hizmetlerinin artan önemi ve etki alanının genişlemesi dikkate alındığında, hizmet üretiminde kalite ihtiyacı kaçınılmaz olmaktadır. Stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde denetim hizmetlerinde meydana gelen kalite ihtiyacı pek çok faktörden etkilenmektedir. Aşağıda ele alınan faktörlerin önem dereceleri ülkeden ülkeye değişim göstermekle birlikte genel eğilimi göstermesi açısından önemlidir¹⁴⁰.

2.2.2.1 Muhasebe Denetimi Alanında Artan Rekabet

ABD ve İngiltere’de yapılan pazar araştırmaları muhasebe sektörünün yavaş büyüdüğünü ve yoğun rekabetin yaşandığını göstermektedir¹⁴¹.

Yoğun rekabet ortamında kar marjlarının düşmesi muhasebe şirketlerini pazarlama faaliyetlerine yöneltmiştir. Muhasebe mesleğinde reklam konusundaki kesin kuralların da esnetilmesinin etkisiyle reklam harcamalarında artış görülmüştür. Örneğin Ernst&Young, Arthur Anderson ve KPMG 1995 yılında İngiltere’de sadece gazete ve dergi ilanları için 8 milyon sterlin harcamışlardır¹⁴².

Muhasebe şirketleri aynı zamanda azalan kar marjlarının olumsuz etkilerini ürün yelpazesini genişleterek de azaltmaya çalışmışlardır. Muhasebe alanının dışında kalan bu hizmetler danışmanlık olarak adlandırılmıştır.

Bu gelişmelere karşın, muhasebe dışı danışmanlık hizmetlerinin artan önemi beraberinde diğer tecrübeli danışmanlık şirketleriyle rekabeti de gündeme getirecektir. Dolayısıyla muhasebe şirketlerinin stratejilerini belirlerken temel düşüncenin daha

¹³⁹ Mucuk, **Ön.ver.**, s.329.

¹⁴⁰ Yerli, **Ön.ver.**, s.249.

¹⁴¹ Yerli, **Ön.ver.**, s.249.

¹⁴² Aynı, s.249.

kaliteli hizmet sunarak temel muhasebe hizmetlerinde rekabet gücünü kaybetmemek olması gerekmektedir. Sonuçta rekabet ortamında ayakta kalmayı başaran şirketler, verilen hizmet kalitesi ile müşteri memnuniyeti sağlayan şirketler olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında denetim şirketlerinin asıl faaliyet konularına yoğunlaşmaları ve yüksek rekabet ortamında toplam kalite yönetimini sistemlerine dahil etmeleri kaçınılmaz olacaktır.

2.2.2.2 Kalite Yönetiminin Zincir Etkisi

Toplam kalite yönetimi prensiplerini uygulayan organizasyonlar kalite zincirini oluşturmada gerek içeriden gerekse de dışarıdan aynı kalite anlayışını beklemektedirler. Bu anlamda denetlenen işletme toplam kalite anlayışı ile hareket ederek denetim şirketi seçerken de bu konuda kendisini temsil edebilecek şirketi seçmeye gayret etmektedir. Bir başka şekilde toplam kalite yönetimi uygulayan şirketler aynı şeyi tedarikçilerinden, satıcılarından da beklemektedir. Bu da toplam kaliteye talep yaratmaktadır. Öyle ki toplam kalite yönetimi uygulayan şirketlerin oluşturduğu arz zinciri sürekli olarak büyümektedir. Hizmeti etkileyen her kesimden aynı anlayış beklenmektedir. Bunlar denetim hizmetleri açısından; meslek örgütleri, avukatlar, danışmanlar, muhasebeciler, eğitim kurumları, sermaye piyasası kurumları vb. şeklinde belirtilebilir.

Toplam kalite yönetimini uygulayan işletmeler başlangıçta, müşteri memnuniyetini göz önünde bulunduklarından, ağırlıklı olarak üretimde kaliteye önem vermişlerdir. Üretim süreçlerinde iyileşme çabaları ağırlık kazanmıştır. Muhasebe bölümünün hazırladığı finansal bilgiler vitrinlere yansiyarak doğrudan doğruya müşteriye etkilemediğinden! TKY uygulamalarında muhasebe bölümü sona bırakılmıştır. TKY çalışmaları sistem bazında yapıldığından, muhasebe bölümü de sistemin önemli bir halkasını oluşturduğundan gereken önem verilmelidir. Üretilen ürün veya hizmetin kalitesi için hammaddenin ve işçiliğin kalitesi kadar finansal kararların kalitesi ve bunun için gerekli bilgilerin kalitesi de önemlidir.

Toplam Kalite Yönetimi uygulamaları aynı zamanda kapalı bir zincir oluşturmaktadır. Denetim şirketleri de toplam kalite yönetimini uygulamaya başladıklarında hizmet riskini azaltmak için aynı kalite anlayışını müşteri işletmelerde de aramaya başlayacaklardır.

2.2.2.3 Müşteri Beklentilerindeki Artış

Pek çok ülkede muhasebe hizmetlerinin kalitesi ve müşterilerin beklentileri konusunda araştırmalar yapılmaktadır. Ülkemizde de bu alanda yapılan çalışmaların sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu çalışmaların önemli bir kısmı da denetim çalışmaları ile ilgilidir. Bu çalışmaların birleştikleri temel noktalardan biri çok yoğun fiyat rekabetinin yaşandığı ve denetim şirketini değiştirmenin maliyetinin astronomik olduğu durumlar dışında denetim hizmetinin güvenilirlik ve imaj çerçevesinde tanımlanabilecek kalitesi şirket seçme ve değiştirme davranışlarında en önemli faktördür¹⁴³. Etkin bir denetimin olabilmesi için denetleyen ile denetlenen arasında bilgi aktarımının istenilen kalitede olması gerekir.

Enron Olayı ile patlak veren skandallar neticesinde denetim hizmetlerine duyulan güven önemli ölçüde zedelenmiştir. Bununla birlikte yine anlaşılmıştır ki kamuoyuna bilgi sağlayan mevcut düzen müşteri ihtiyaçlarını karşılayabilir olma özelliğini yitirmiştir. Mevcut piyasa koşulları ve müşteri ihtiyaçları değerlendirildiğinde belirlenen ihtiyaçlar şu şekilde belirtilmiştir:

Topluma sunulan verilerin her an erişilebilir nitelikte, yıllık ve üç aylık veriler ile birlikte, önemli bilgilerin sürekli ve güncel sunulmasını sağlayacak bir sistemin geliştirilmesi ve uygulamaya konulması.

Standartların oluşturulmasında daha hızlı davranılması ve yıllık raporlarda kullanılan muhasebe kavram ve ilkelerinin yeterli şekilde açıklanması ve uygulamada denetim komitelerinin daha aktif davranmalarının sağlanması.

Bu ihtiyaçlar gözönüne alındığında her an ulaşılabilir nitelikte olan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında denetime önemli görevler düşmektedir. Gelişen teknoloji ile internet ortamında denetim kavramları gündeme gelmektedir.

Finansal raporlar, özellikle piyasada işlem gören işletmelerle ilgili analizlerin yapılmasına imkan veren bilgileri içermektedir. Bağımsız denetim ise bu bilgiler üzerinde yapacağı incelemeler ile piyasalarda şeffaf ve tarafsız işleyen elverişli bir ortam yaratılmasını sağlayacaktır. Bununla birlikte ülkemizde yapılan ve sermaye

¹⁴³ Yerli, **Ön.ver.**,s.246.

piyاسasında işlem gören bireysel yatırımcıların bağımsız denetim raporlarına verdikleri tepkiyi ölçen bir araştırmaya göre¹⁴⁴; bireysel yatırımcıların raporlarda belirtilen denetçi görüşüne inanma oranları, bireysel yatırımcının meslek ve öğrenim durumuna göre farklılık göstermekle birlikte, oldukça düşüktür. Bu yatırımcılar denetim raporunda belirtilen görüşlere inanmadıkları için yatırım kararlarını bu raporları okumadan vermektedirler. Yine aynı çalışmada ülkemiz bireysel yatırımcılarının bağımsız denetimden faydalanmamalarının sebebi olarak; yatırımcıların bunun sağlayacağı aydınlanma olgusunun farkında olmamaları veya bunu gözardı etmekte oldukları ileri sürülmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetinden haberdar olunmaması veya bunun faydalarının bilinmemesi veya doğruluğuna inanılmaması sözkonusu ise her iki durum için de bağımsız denetimde kalite sorunu olduğu kabul edilebilir. Çünkü bu şekilde bağımsız denetim yatırımcılar açısından bilgilendirici ve koruyucu fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Bu durumda bunun sebepleri araştırılmalı ve gereken tedbirler alınmalıdır. Yukarıda bahsi geçen çalışmada bireysel yatırımcıların daha bilgili olmasını sağlamak için kamuoyunu aydınlatma araçlarının, hazırlanan finansal tabloların ve denetim raporlarının, daha basit ve sade bir dille hazırlanmasını sağlamak gerektiğinden bahsedilmektedir.

Denetimden beklenen kalitenin sağlanmasında müşteri isteklerinin takip edilmesi ve ihtiyaçların karşılanması için neler yapılması gerektiği belirlemek önemli olmaktadır.

İş dünyasında 1990'ların yeni yönetim akımı olan Toplam Kalite Yönetimi anlayışının işletmenin temel işlevlerinden biri olan muhasebe hizmetlerini de kapsamı kaçınılmaz olmalıdır. TKY uygulamasını bünyelerinde tam anlamıyla gerçekleştiren denetim müşterileri, kendi tarzlarına uygun kalitede hizmeti denetim şirketlerinden de istemekte ve beklemektedirler

¹⁴⁴ Usul , **Ön.ver.**, s.109.

2.2.3.4 Denetim Şirketleri Aleyhine Açılan Davalar, Artan Kamu Beklentileri

Piyasaların etkinliğinin artırılması amacıyla halka açık işletmelerle ilgili daha çok bilgi sunulması yönünde baskılar oluşmaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdiği ve gerçekleştireceği bütün faaliyetler hakkında yeterli, zamanlı ve doğru bilgi sunumu talep edilmektedir. Öyle ki yönetim üzerinde oluşan baskılar ile işletmeler kamunun da değerlendirebileceği biçimde hareket etmeye ve hissedarların ve kreditorlerin onaylamadığı faaliyetleri yapmamaya çalışmaktadır. Bu gelişmeler denetim faaliyetlerini etkilemekte, işletmeler üzerinde oluşan baskı, denetimin bağımsız ve kaliteli olması ihtiyacını pekiştirmektedir¹⁴⁵.

Finansal tablolardan farklı sebepler ve farklı amaçlarla faydalanmak isteyen, yatırımcılar, kredi kurumları, sermaye piyasası kurumları gibi çeşitli finansal bilgi kullanıcılarının özellikle son yıllarda denetim faaliyetleri ile ilgili olarak memnuniyetsizliklerinin dozunun arttığı görülmektedir. Özellikle denetim şirketleri, denetçiler ve denetlenen şirketler aleyhine açılan davaların sayısındaki artış denetim alanındaki kalitesizliğin göstergesi olarak kabul edilebilir¹⁴⁶. Bu davalar kalitesizlik göstergesi olmakla birlikte denetimde kalitesizlik maliyetindeki artışı da beraberinde getirmektedir.

ABD’de Enron Olayı gibi son yıllarda sayıları çoğalan muhasebe ve denetim skandalları üzerine 2001 yılında yürürlüğe konan 3763 sayılı Sarbanes-Oxley Kanunu’nun amacı, finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyerek kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin yükseltilecek yatırımcıları koruma altına almaktır. Kalite zinciri ölçeğinde bunu sağlamada denetime de önemli görevler düştüğü açıktır.

ABD’de Enron, Global Crossing ve Kmart krizlerinin ardından WorldCom, Tyco ve Xerox gibi uluslararası işletmelerin de iflaslarıyla birlikte yatırımcıların mali piyasalarla ilgili endişeleri oldukça artmıştır. Yaşanan iflaslar nedeniyle, ilgili işletmelerdeki finansal güçlüklerle ve iflas ihtimallerine karşı kamunun bilgilendirilmesi

¹⁴⁵ Çelen, **Ön.ver.**

¹⁴⁶ Lertzan Kavut, (2002), “Ulusal ve Uluslar arası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü, Yönetim Dergisi**. Yıl:13, Sayı:41, Ocak, s.7.

ve uyarılmasında birinci dereceden sorumlu olarak kabul edilen denetim şirketlerinin rollerinin yeniden tanımlanması ve muhasebe alanında reformların yapılması ile birlikte etik standartların belirlenmesi gibi konular gündeme gelmiştir.

İflas eden işletmelerin birçoğunda muhasebe düzensizliklerinin zamanında kamuya duyurulmamış olması ve yatırımcıların bu yüzden zarar görmesi, muhasebe alanında reform yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu da 2001 yılında yürürlüğe konan 3763 sayılı Sarbanes-Oxley Kanunu'nu meydana getirmiştir. Bu “Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Reformu ve Yatırımcının Korunması Hakkındaki” kanunun amacı, finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyerek kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin yükseltilerek yatırımcıları koruma altına almaktır. Kalite zinciri ölçeğinde bunu sağlamada denetime de önemli görevler düştüğü açıktır.

Bu kanunun önemli maddelerinde şunlar yer almaktadır. Denetim şirketlerinin aynı işletme için hem denetim yapması hem de danışmanlık hizmeti vermesini yasaklamaktadır. Bu şekilde denetim başarısızlıklarının önemli bir sebebi olarak gösterilen çıkar çatışmalarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Ancak ne SEC'in önerileri ne de Oxley Yasası denetçilere bu doğrultuda bir bağımsızlık garantisi vermemektedir.

Bu gerçek iyi bir denetimin katlanılması gereken bir zahmet bir zorunluluk değil uğruna para ödenmeye degecek bir iş olduğudur¹⁴⁷. Önem verilen ve bunun için para ödenen bir işin de kaliteli olması beklentisi yüksek olmaktadır.

2.2.3.5 Yasal ve Mesleki Düzenlemeler

Finansal raporlama ve denetim konularında yapılan düzenlemeler, toplum çıkarlarının korunması ve yatırımcıların aydınlatılması amacını taşımaktadır. Bununla birlikte muhasebe ve denetim alanında yaşanan krizler sonucunda oluşturulan yasal düzenlemeler ve standartlar, denetim şirketlerinin de faaliyetlerini gözden geçirmeleri ve kurumsal yapılarını geliştirme ihtiyacını gündeme getirmiştir.

Kaliteli denetim için ekonominin iyi ve doğru işlemesi de önemlidir. Ekonomide kayıt dışılık en aza indirilebilmelidir. Bilindiği gibi kayıt dışılık, gerçekte yapılmış olan

¹⁴⁷ Barker, **Ön.ver.**

ve ekonomik değer ifade eden her türlü olay ve işlemin tamamının kayıtlara geçirilmemiş olması veya eksik geçirilmiş olması anlamındadır. Ekonominin önemli bir kısmının kayıt dışı kalması ve bu duruma çözüm bulunamaması dolayısıyla bu kayıtları denetleyecek olan denetim firmalarını da zor durumda bırakmakta, kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaşması denetim kalitesini de olumsuz yönde etkilemektedir. Bundan zarar görecektir kesim ise yine açıklanan bilgilerin doğruluğu ve tamlığı konusunda güven ihtiyacı içinde olan ilgililer kesimi ile birlikte en nihayetinde yine toplum ve ülke ekonomisi olacaktır

Ekonominin iyi işlemesi denetim mekanizmasının iyi işlemesini de etkileyen temel oluşumlardır. Ekonominin işleyişini etkileyen yasaların ve uygulamaların yeterli olması ve ekonomiyi destekleyip hareketini kısıtlamaması önemlidir. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına yönelik uygulama ve çalışmalar denetimin de ister istemez kontrol altına alınmasını ve etkinliğinin artmasını sağlayacaktır. Şöyle ki kayıt altına alınan ekonomilerde yapılan her türlü işlem ve olayın kayıtlara doğru bir şekilde geçirilmesi söz konusu olacaktır.

Denetim şirketleri kurumsal yönetim anlayışlarını geliştirerek beklentilere cevap verebilecek esnekliğe kavuşulabilir ve beklenen kaliteye ulaşabilirler.

Denetimde kalitenin sağlanması ve geliştirilebilmesine yönelik çalışmaların yapılabilmesi için öncelikle denetim kalitesi kavramına açıklık getirmek uygun olacaktır.

2.2.2 Muhasebe Denetiminde Denetim Kalitesi Tanımı

Daha önce de belirtildiği gibi bu çalışmada denetim hizmeti ile bağımsız muhasebe denetim hizmeti ifade edilmektedir. Denetim şirketleri de Sermaye Piyasası Kanunu'nda belirtilen gerekli koşulları sağlayan ve bağımsız denetim hizmeti sunan bağımsız kuruluşlardır. Denetçiler de yine belli yasalar vb. yükümlülükler çerçevesinde bağımsız denetim şirketlerinin denetimle görevlendirdiği her kıdem ve üvündaki denetim elemanlarıdır¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Sermaye Piyasası Kanunu ile İlgili düzenlemeler; 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış, Seri:X ve 16 Nolu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", m.2.

Bağımsız muhasebe denetimi hizmeti, “bir işletmenin finansal tablolarında kamuoyuna açıklanan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) ile ilgili yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir yargıya ulaşmak amacıyla bağımsız bir denetçi tarafından yapılan bir değerlendirme süreci¹⁴⁹” olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanıma göre denetim kalitesi ile ifade edilmek istenen ise denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliğidir. Dolayısıyla denetim hizmetinden beklenen de yapılan çalışmaların tarafsız, güvenilir ve kaliteli olmasıdır¹⁵⁰.

Denetim mesleğinde, denetim çalışmalarının kalitesinden söz edebilmek için denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kuralların belirtildiği Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) kendi içinde üç ana grupta toplanmaktadır ve toplam on adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar genelde kaliteli bir denetim sürecinin çerçevesini belirleyen standartlardır. Daha önce özet olarak verilen bu standartlar aşağıda açıklanmaktadır¹⁵¹:

Genel Standartlar:

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgilidir. Bu gruba giren denetim standartları şunlardır:

1. Denetim faaliyeti yeterli mesleki eğitim, deneyim ve yeteneğe sahip uzman kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Büyük işletmelerde gittikçe karmaşık hale gelen muhasebe sistemi ancak uzman denetçiler tarafından anlaşılıp değerlendirilebilir.
2. Denetçi veya denetçiler denetim görevi ile ilgili tüm konularda, bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.
3. İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

¹⁴⁹ Woolf, **Ön.ver.**, s.3.

¹⁵⁰ Ergun, **Ön.ver.**, s.159.

¹⁵¹ David N. Ricchiute, (1992), **Auditing**, South-Western Publishing Co., s.25.

Çalışma Sahası Standartları;

1. Denetim faaliyeti iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar uygun bir şekilde gözetilmelidir.
2. Denetim faaliyetinin planlanması için gerekli testlere temel oluşturacak örneklem kütlesinin belirlenmesi için , işletmenin iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
3. İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin (soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar) uygulanarak yeterli kanıtlar elde edilmelidir. Aksi halde denetlenecek unsurun, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek mümkün değildir¹⁵².

Raporlama Standartları;

1. Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.
2. Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
3. Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.
4. Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı şu dört farklı görüşten birini içermelidir: olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş. Her halde denetçinin ismi ile finansal tablolar arasında bir ilişki varsa rapor, denetçinin incelemesinin niteliği ve varsa aldığı sorumluluğun derecesi hakkında çok belirgin bir açıklama getirmelidir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu denetimin tanımından da anlaşılacağı gibi denetim faaliyetini denetim standartlarına uygun olarak yürütmek ve sonuçta bağımsız, doğru ve güvenilir bir görüşe varmaktır. Denetçi yapacağı denetimle standartları

¹⁵² Türker, **Ön.ver.**

birleştirek denetimin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamakta¹⁵³ bu da denetim kalitesine olumlu etkide bulunmaktadır.

Denetim sürecinin tümünde veya bir bölümünde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ve Kalite Kontrol Standartlarının gözardı edilmiş olması verilen denetim hizmetinin ve sonuçta ortaya çıkan denetçi görüşünün kalitesini olumsuz yönde etkileyecektir¹⁵⁴. Bununla birlikte Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kaliteli bir denetimin çerçevesini çizen asgari ölçüde uyulması gereken kurallardır¹⁵⁵.

Denetim kalitesi, “denetlenen işletmenin muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve aslına uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” olarak da tanımlanabilmektedir¹⁵⁶. Bununla birlikte bu olasılık bir başka ifadeyle denetim kalitesi, denetçinin mesleki yeteneği, deneyimi ve uzmanlık derecesinden etkilenecektir¹⁵⁷.

Ülkelerin ekonomik ilişkilerinin gelişmesi, ulus ötesi şirketlerin oluşması, gelişen teknolojinin dünya ülkelerini birbirine yakınlaştırması ve birbirini etkilemesi sonucu bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmış ve denetim daha da önemli hale gelmiştir. Bu da bilginin güvenilirliğinin sağlanmasında uluslararası standartların oluşturulmasını ve denetim hizmetlerinin Uluslararası Denetim Standartlarına uygunluğunun beklenmesini getirmiştir. Denetim hizmetine duyulan ihtiyacın artması paralelinde kalite ihtiyacını da getirmektedir.

Denetim şirketlerinin standartlara uygun, müşteri beklentilerine duyarlı kaliteli hizmet sunmaları, yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmelerini ve üst sıralarda yer almalarını getirecektir. Hizmet kalitesini bütünsel bir bakış açısıyla değerlendirmeleri ve buna yönelik bir yapılanmanın sağlanması ile kalitenin tutarlılığı ve sürekliliğinin sağlanması mümkün olabilecektir.

¹⁵³ Kardeş, **Ön.ver.**, s.10.

¹⁵⁴ Kavut, (2002), **Ön.ver.**, s.8.

¹⁵⁵ Güredin, (2000) **Ön.ver.**, s.26.

¹⁵⁶ L. DeAngelo, (1981), “Auditor Independence, Low Bailing and Disclosure Regulation”, **Journal of Accounting and Economics**, 3, s115.

¹⁵⁷ Kavut, (2002), **Ön.ver.**, s.8.

Kaliteyi müşteri beklenti ve isteklerini karşılamak olarak tarif ettiğimizde çok geniş bir yelpazede kaliteyi değerlendirmemiz gerekecektir. Müşteri istekleri; güvenilirlik, maliyette etkinlik, zamanlılık, ulaşılabilirlik gibi farklı şekillerde oluşabilmektedir. Bu sebeple denetim kalitesini daha iyi ifade edebilmek için müşteri olarak kabul edilen kesimin kimliğinin tespiti önemlidir.

2.2.3 Denetim Hizmetlerinde Müşteri Kavramı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğde¹⁵⁸; “bağımsız denetim yaptırmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu ile anlaşma yapmış olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumları” müşteri olarak ifade edilmektedir.

Toplam kalite anlayışına göre ise verilen hizmetin oluşumuna ve kalitesine etki eden herkes onun müşterisi olarak kabul edilir. Dolayısıyla müşteri, sunulan hizmeti etkileyen ve bundan etkilenen herkeştir.

Sunulan hizmetin müşterisinin kim olduğunu belirlemenin en etkin yolu sunulan hizmetin kimi etkilediğini belirlemektir¹⁵⁹. Ürünün veya hizmetin etkilediği her kişi veya kuruluş bir müşteridir. Bununla birlikte müşteri, “senin işine bağlı olan herkes” olarak da tanımlanmakta ve bu süreç “kalite zinciri” olarak adlandırılmaktadır¹⁶⁰. Bu açıdan denetim hizmetinin müşterisi dar anlamda denetim şirketi ile denetim sözleşmesini imzalayan müşteri işletme iken geniş anlamda, denetim hizmetinden yararlanan bilgi kullanıcıları ile hizmetin oluşum sürecine dahil olan herkeştir.

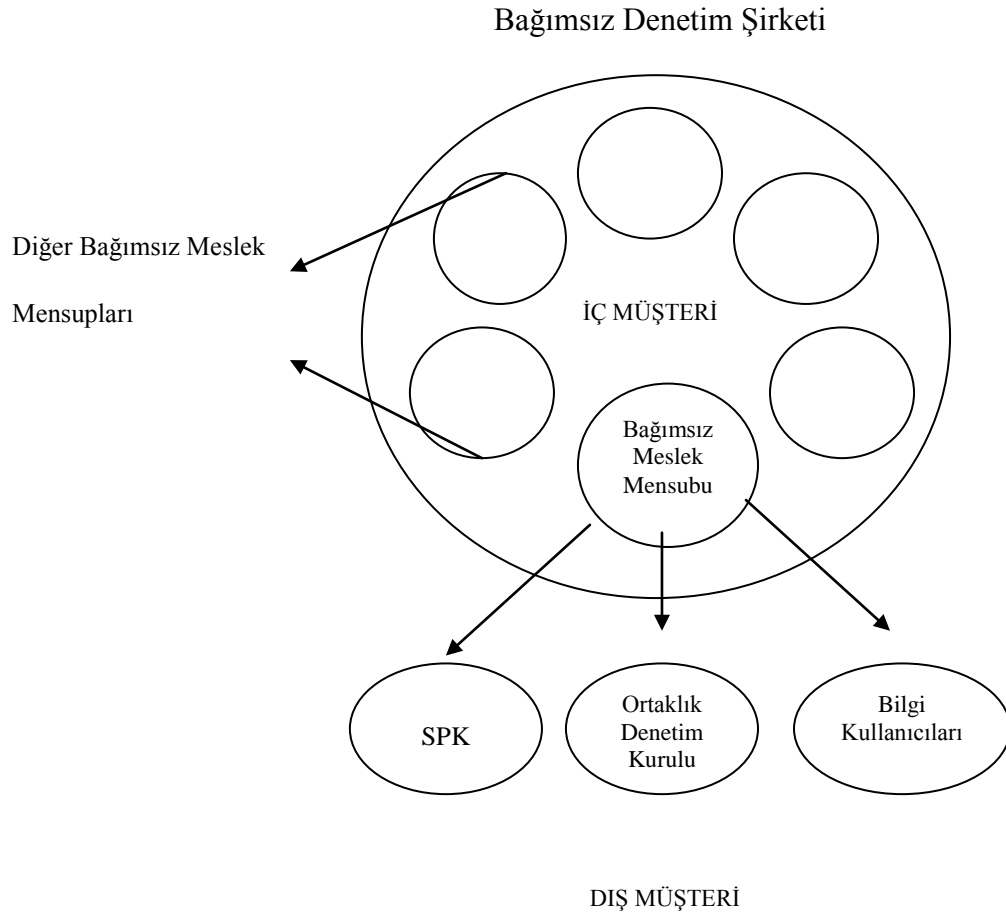
Müşteri kavramı iç ve dış müşteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bağımsız çalışan denetçiler için aynı şirkette çalışan diğer meslek mensupları iç müşteri, şirket dışındaki ortaklık denetim kurulları, Sermaye Piyasası Kurumları, Vergi Otoritesi ve benzeri kuruluşlar ile bilgi kullanıcıları dış müşteri durumundadır¹⁶¹. Şekil 6’da denetim hizmetlerinin iç ve dış müşterileri şematize edilmektedir.

¹⁵⁸ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16.

¹⁵⁹ Yükçü, **Ön.ver.**, s.272.

¹⁶⁰ Yerli, **Ön.ver.**, s.245.

¹⁶¹ Yükçü, **Ön.ver.**, s.283.



Şekil 6: Denetim Mesleğinin İç ve Dış Müşterileri

Denetim faaliyetlerinde, denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişki, diğer meslek dallarından farklıdır. Genel anlamda mesleği yürütenler (doktor, avukat, danışman vb.) müşterilerin çıkarları yönünde hizmet verirler. Denetim hizmetleri ile ilgili olarak ise denetimin tüm aşamalarında denetim şirketi çalışanlarının ve denetim ekibinin, müşteri işletmenin istek ve çıkarları doğrultusunda değil, kamunun çıkarları doğrultusunda titiz bir çalışma gerçekleştirmelerinin önemli bir kalite niteliği olduğu vurgulanmaktadır¹⁶². Bu sebeple denetim mesleğinde, yapılan sözleşme ile finansal tabloları incelenen müşteri işletmenin çıkarları değil, kamuda bu raporları kullanacak olan ilgililerin çıkarları ön planda tutulmaktadır.

¹⁶² Uyguç, **Ön.ver.**,s.72.

2.2.4 Denetimde Kalite Zinciri

Denetim faaliyeti bir kamu hizmeti niteliğindedir. Buna göre denetim müşterisi, yönetim açısından denetim şirketini seçen ve denetim ücretini ödeyen işletmeler olmakla birlikte, denetim hizmetinden asıl olarak faydalananlar ve yarar bekleyenler, denetim raporlarındaki bilgiyi kullananlar, genel anlamda kamudur. Bu açıdan denetçinin müşteri işletmeden bağımsız olması ve tarafsızlığını koruyabilmesi verilen hizmetin kalitesi açısından temel koşuldur.

Üretilen nihai ürünün veya sunulan hizmetin kalitesi, kalite zincirini oluşturan her bir halkanın kaliteli olmasını gerektirmektedir. Denetim hizmetinin oluşum sürecine katılan ve hizmetin kalitesini etkileyen tarafları beş grup altında toplamak mümkündür¹⁶³:

1. *Mali tabloları düzenleyenler*: Mali tabloların düzenlenmesinde sorumlu olanlar, denetlenen işletmenin üst yönetimi, mali işler bölümü ve iç denetim bölümü olarak adlandırılabilir,

2. *Denetlenen işletme ile ilgilenenler*: Üçüncü taraflar bir başka ifadeyle denetlenmiş tablolardan yararlanan işletme dışı taraflar, bilgi kullanıcıları. Örneğin; mevcut ve gelecekteki yatırımcılar, devlet, kredi kurumları, araştırmacılar ve diğerleri,

3. *Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçiler*: Denetim ekibi ve denetim şirketi,

4. *Muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili kurumlar*: Muhasebe standartları Kurulu (Accounting Standarts Board), Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board), Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TÜRMOB) vb.

5. *Kamu yararına düzenlemeler ve işlemler yapan yasal kurumlar*: Sermaye Piyasası Kurulu, mahkemeler, menkul kıymet borsaları.

Müşteri işletmelerin bağımsız denetim konusundaki bilinç düzeyleri, yürütülen faaliyetlerin düzeyini etkilemektedir. Örneğin bağımsız denetim hizmeti hakkındaki bilinç eksikliği, verilen hizmetin düzeyini de olumsuz yönde etkileyen bir faktör

¹⁶³ Steve G. Sutton, C.James Lampe, (1991), "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagement", Accounting and Business Research, Vol.21, No:83, ss.275-288.

olmaktadır¹⁶⁴. Bu işletmeler için verilen hizmet yasal zorunluluklar nedeniyle yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olmaktan öte bir anlam ifade etmeyecektir. Oysaki bunun, yerine getirilmesi gereken bir yasal yük olmaktan öte kendilerine her konuda destek sağlayan bir faaliyet olarak görebilme bilincinin işletmelerde yerleşmesi, kaliteli bir denetime olan talebi arttırarak sözkonusu bu faaliyetin düzeyini geliştirebilecektir. Burada kaliteye talebin olması kadar kalite talebinin yaratılması da önemlidir.

Denetim şirketleri başta olmak üzere, verilen hizmetten yararlanan tüm kesimlerin bu konuda bilinçlendirilmesinden ilgili meslek odaları, ilgili kamu kurum ve kuruluşları da sorumludurlar. Gerek müşteri işletmenin gerekse bilgi kullanıcılarının bu konudaki bilinç düzeylerinin yükselmesi ile kaliteli denetim hizmetine verilen önem artacaktır. Sonuçta da kamuoyu tarafından denetim şirketlerine kaliteli hizmet sunumu konusunda baskı oluşacaktır

2.2.4.1 Meslek Mensuplarında Kalite

Genel olarak denetlenmiş mali tablo kullanıcıları, denetimi yapan denetçiyi tanımazlar. Ancak denetçinin, genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen niteliklere sahip olduğunu ve çalışmasını bu standartlara uygun olarak yaptığını bilir ve buna inanırlar. Sonuçta bilgi kullanıcıları denetçinin bildirdiği görüşe güvenirlir.

Mesleğin 3568 sayılı yasa ile belli bir düzene kavuşması ve mesleğe kabul koşullarının belirlenmesi ile meslek kontrol altına alınmaya çalışılmıştır. Denetçilerin mesleğe kabul koşullarını sağlayarak meslek ünvanını almaları, onların yasalarca istenen yeterlilikte olduklarının bir kanıtı olarak kabul edilir. Buna göre meslek ünvanına sahip denetçi işini doğru ve kaliteli yapabilecek yeterliliktedir. Bir başka deyişle bu unvan, sertifika işinin erbabı olduğunu belirtir. Sertifikalı olma zorunluluğu mesleğin ve dolayısıyla denetim hizmetlerinin gelişimini de beraberinde getirmektedir. Mesleğin doğru standartlar, yasa ve kurallar ve belli bir meslek ahlakı ile gelişimi sağlanabilecektir.

Güven unsuru üzerine temellenmiş denetim mekanizması da son yıllarda gündeme gelen skandallarla bu güveni yitirmeye başlamıştır. Denetim sistemine

¹⁶⁴ Ergun, **Ön.ver.**, s.173.

duyulan güvensizlik dolayısıyla piyasalara da yansımakta piyasalardaki güven ortamını da zedelemektedir. Denetime olan güvenin azalması ile bilgi kullanıcıları yukarıda verilen örnekte olduğu gibi denetim sonunda varılan kanının verilen bilginin güvenilirliğinin sağlanmasında denetimin de farklı şekillerde, ek maliyetlere katlanarak, test edilmesini talep eder hale gelmişlerdir.

Meslek mensuplarında kalitenin özellikle özel koşullar bölümü içinde hizmet kalitesinin boyutları ile ilişkilendirerek aşağıdaki şekilde ele alınabilir¹⁶⁵.

<u>BOYUT</u>	<u>TANIM</u>	<u>KOŞULLAR</u>
<u>Erişilebilirlik</u>	Denetim müşterisinin, ilgili meslek mensubu ile temas kurabilme derecesini belirler. Bu kriter meslek mensubu ile ilişki kurma kolaylığını ve yaklaşılabirlik ölçüsünü içerir.	Hizmet, telefonla kolaylıkla erişilebilir olmalıdır. Hatlar meşgul olmamalı, müşteri beklemeye alınmamalı. Uygun çalışma saatleri tasarlanmalıdır. Hizmet noktası için uygun yer oluşturulmalıdır.
<u>Zamanlılık</u>	İşin, denetim müşterisinin tanımladığı, beklediği zaman çerçevesinde tamamlama derecesini gösterir.	Yapılan planlamada belirtilen sürelerle uygun çalışmaların yapılabilmesi. Denetim sözleşmesinde belirtilen zamanda işin tamamlanması.
<u>Tamlık</u>	Hizmetin bütününe tamamlanma derecesini açıklar.	Denetim raporunda gerekli açıklamalar yer almalı, eksik bırakılmamalı.
<u>Doğruluk</u>	Hizmetin iş gereklerine uygun olarak gerçekleştirilme derecesini açıklar. Öngörülen fonksiyonların hassasiyetle gerçekleştirilme derecesini belirler.	Yapılan çalışmaların belirtilen standartlara, yönetmeliklere, yasalara, ilgili etik kurallara vb. uygunluğu.
<u>Profesyonellik</u>	Meslek mensubunun denetim müşterisi ile çalışırken gösterdiği davranışın profesyonellik derecesini açıklar.	Kibarlık, saygı, güleryüz, denetim müşterisini ciddiye alma, içten davranma, işine sahip olma, işine saygı duyma gibi davranışlar.
<u>Güvenirlilik</u>	İnanırlık ve dürüstlük özelliklerini açıklamaktadır. Bu kriter denetim müşterisinin en çok ilgilendiği şeylere içtenlikle sahip olmayı içerir.	Meslek mensubunun söyledikleri ile yaptıklarının uyumu bu kriter çerçevesinde değerlendirilebilir

¹⁶⁵ Cemal Yükselen, (2002), "Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama", İstanbul: İSMMMO Yayın No:39.

<u>Güvenlik</u>	Riskten, tehlikeden ve kuşkudan uzak olmanın derecesini belirler. Bu kriteri şöyle örneklebiliriz. - fiziksel güvenlik ortamı, - parasal güvenlik ortamı, - gizlilik.	Soyulma tehlikesi ve önemli evrakların ortadan yok olma tehlikesi var mı? Mükelleflerle olan ilişkilerim bize özel mi? Gizlilik ilkesine uyuluyor mu?
<u>Anlaşılabilirlik</u>	Sunulan hizmetin ve mükellefin anlaşılması ve algılaması için gösterilen çabanın derecesini açıklar. Bu kriter, mükellefleri, anlayacakları bir dilden konuşarak bilgilendirmek ve onları dinlemek anlamına gelmektedir. Bu meslek mensubunun kullandığı dili değişik denetim müşterilerine göre ayarlayabilmesi anlamına da gelebilir.	Hizmetin kendisini açıklamak Hizmetin maliyetinin ne olacağını açıklamak Maliyetle hizmet ödünleşmesini açıklamak Denetim müşterisine her hangi bir problemin halledilmek üzere ele alınacağı konusunda güven vermek.
<u>Süreklilik</u>	Değişik nedenlerle oluşan yanlış algılamaların ve hataların bulunması, belirlenmesi ve ortadan kaldırılarak düzeltilmesi için yapılan çabanın derecesini açıklar.	Denetim müşterisinin algılanması için gösterilen çalışmalar.
<u>Esneklik</u>	Denetim müşterisinin beklentilerinin, hizmetin özelliklerinin değişmesi durumunda yeni koşullara uyum gösterebilme derecesini açıklar.	Beklentiler müşteriden müşteriye farklı olacaktır ya da aynı müşterinin değişik zamanlarda beklentileri farklılık gösterebilecektir.
<u>Ortam</u>	Hizmetin oluşturulduğu ortamın psikolojik ve sosyal durumunu açıklamaktadır.	Çalışanların birbirleri ile olan ilişkilerinin niteliği ve düzeyi, birbirlerine gösterdikleri davranış özellikleri ve bunların sonucunda ortaya çıkan örgütsel kimlik
<u>Görünüm</u>	Hizmetin oluşturulduğu ortama ilişkin fiziksel görünüm durumunu açıklamaktadır.	Fiziksel donanım, Personelin görünümü, Hizmet vermede kullanılan araç ve gereçler Bürolardaki diğer müşterilerin görünümü
<u>Tepkisellik</u>	Meslek mensubunun denetim müşterisine tepki gösterme derecesini belirler. Çalışanların hizmet vermeye istekli ve hazır olmalarının ölçüsünü açıklar.	Sözleşme belgelerini hemen yollamak, Denetim müşterisine geri dönebilme Anında hizmet verebilme (görüşmeleri hemen ayarlayabilme)

Şekil 5: Hizmet Kalitesinin Boyutları

2.2.4.2 Denetim Şirketlerinin Kalitesi

Denetim hizmetlerinin kalite boyutları içinde bağımsız denetim hizmeti veren denetim şirketlerinin kalitesinden de sözedilebilmektedir. Denetim hizmetlerini sunmak amacıyla kurulmuş şirketlerin kalitesi içine meslek mensuplarının kalitesi, büro kalitesi ve en önemlisi de yönetim ve personel kalitesi dahil edilebilmektedir. Büro kalitesi, büro standartlarını düzenleyen çeşitli yönetmelik veya meslek kararları kapsamında ele alınabilir.

Diğer ekonomik alanlarda olduğu gibi denetim alanında da şirketler arasındaki kalite farklılıkları; o şirketin kuruluş koşulları ve organizasyon yapısından oldukça etkilenmektedir. Örneğin mesleki gelişmeyi ve üretkenliği artırmak amacıyla politika ve prosedürlerin saptanması ve bunlara uyulması kalite için vazgeçilmez bir unsurdur.

Kalite için organizasyon yapısına ve ilgili yönetim süreçlerine doğrudan müdahale edebilecek olan yönetimin kendisidir. Bu bakımdan kalite konusundaki çalışmaların başlatılabilmesi yönetimin bu konudaki bilincinden ve istekli tavrından etkilenecektir. Etkin liderlik anlayışı ile yönetilen şirketler, kaynaklarını, süreçlerini ve planlarını etkili bir şekilde yöneterek başarılı sonuçlar elde edebileceklerdir.

2.2.4.3 Meslek Örgütlerinin Kalitesi

TKY her kademenin ve ilgili tüm çalışanların katılımını gerektirmektedir. Toplam Kalite Yönetimi anlayışı uyarınca meslek örgütleri de verilen hizmetin kalite halkalarından birini oluşturmaktadır.

Muhasebe ve denetim standartları ilgili meslek örgütlerinin üstün çaba ve gayretleri ile oluşturulmaktadır. Geniş katılımın sağlanması için üyelere de standart oluşturma sürecinde görüş ve öneriler alınmaktadır. Mesleğin anayasası niteliğindeki standartların kalitesi hizmet kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

Denetim hizmetinin yorumlama yönü ağır basan düşünsel bir faaliyet olması sebebiyle, hizmetin sunumunda denetçiler arasında bazı farklılıklar olabilmektedir. Uygulamada meydana gelebilecek bu tür farklılıkların en aza indirilmesinde, yoruma

açık konuları azaltacak ve doğru kararlar alınmasını sağlayacak “muhasabe ve denetim standartlarının” iyi şekilde belirlenmesi gerekmektedir¹⁶⁶.

Meslek odalarının kaliteli işleyişi, mesleğin kendi iç denetimini sağlamada da önemli bir rol üstlenmektedir.

Bilginin zamanlılığı ve güvenilir olması yatırımcı açısından son derece önemlidir. Enron Olayı’nda yaşananların mali boyutu oldukça yüksek olmuştur. Enron şirketinin iflası ve yatırımcılarının kaybının büyüklüğü yanında bir de yine dünya çapında faaliyet gösteren bir denetim şirketinin iflasını gündeme getirmiştir. Dolayısıyla kalitesizliğe tahammülü olmayan denetim hizmetleri için yapılan kalite yatırımlarının maliyeti bu anlamda oldukça düşük kalacaktır.

Konu ile ilgili olarak Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı Harvey Pitt bir demecinde şu açıklamada bulunmuştur¹⁶⁷; “Halihazırdaki finansal raporlama ve kamuyu aydınlatma sistemleri günün oldukça gerisinde kalmıştır. Mevcut üç aylık ve yıllık bazda yapılan açıklamalar oldukça bayat olarak topluma sunulmaktadır. Bu anlamda, yatırımcıların güven altına alınmaları ve finansal tabloların güvenilirliğinin yeniden sağlanmasında kamu ve özel sektörün ortaklaşa çözüm önerileri üretmesi ihtiyacı açıktır”.

Ülkemizde denetimde kalitenin sağlanması konusunda TKY uygulamalarının yaygınlaştırılması açısından bilgilendirici seminerler düzenlenebilir. Şirket yöneticilerine, çalışanlarına bu felsefenin öğretilmesi bakımından TÜRMOB veya meslek odaları meslek mensuplarına yönelik TKY konusunda seminerler düzenleyebilirler¹⁶⁸. TKY bilincinin yaygınlaşması buna talep yaratılması açısından bilgilendirici toplantıların önemi açıktır.

Yoğun rekabet ortamında kaliteli bir denetim çalışması standartlara uygunluğun ötesinde bir anlam taşımak zorundadır. Bu da genel anlamda müşteri memnuniyetinin sağlanması ile mümkün olabilecektir.

¹⁶⁶ Ergun, **Ön.ver.**, s.174.

¹⁶⁷ Harvey Pitt, (2001), **Wall Street Journal**, (11 Aralık. 2001).

¹⁶⁸ Yükçü, **Ön.ver.**, s.271.

2.2.5 Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Kaliteli hizmetin sunulabilmesi ve müşteri tatmini sağlamak için müşteri beklenti ve isteklerinin belirlenmesi ve buna uygun hizmet tasarımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yapılan işin kalitesinden söz edebilmek için, o işin oluşumuna katkısı olan herkesin kaliteli bir ‘denetim’ konusundaki görüş ve beklentilerinin tespiti önemlidir.

Denetim kalitesini etkileyen faktörler genel olarak şu başlıklar altında toplanmaktadır¹⁶⁹:

1. Denetim şirketinin büyüklüğü ve denetçi sayısı ile ilgili özellikler,
2. Denetim ekibinin özellikleri,
3. Denetçilerin mesleki yeterlilik düzeyleri ve sektör tecrübeleri,
4. Denetim çalışmasının planlanması,
5. Denetim şirketi aleyhine açılan dava sayısı,
6. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemlerinin etkinlik derecesi,
7. Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde incelenmesi ve değerlendirilmesi,
8. Kanıtların toplanması,
9. Denetim ücreti,
10. Denetçilerin mesleki özen ve titizliği.

Denetim şirketinin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda araştırmacılar, büyük denetim şirketlerinin daha küçük denetim şirketlerine göre daha yüksek denetim ücretleri aldıklarını belirlemişlerdir¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.4.

¹⁷⁰ Thomas C. Wooten, (2003), “Research About Audit Quality”, **The CPA Journal**.

DeAngelo'nun teorisine göre; daha büyük şirketler itibarlarını tehlikeye atmamak için, denetimde daha yüksek performans göstermektedirler. Bununla birlikte büyük şirketler daha nitelikli elemanları da cezbetmektedirler.¹⁷¹.

Bununla birlikte bir başka teoriye göre, aslında büyük firmalar ile diğerleri arasında denetim kalitesi konusunda gerçek anlamda bir fark yoktur ancak mevcut algılama piyasada tanınan ve şöhret sahibi büyük firmaların yüksek kaliteye sahip olacağı şeklindedir¹⁷². Sonuç olarak tüm bu açıklamaların ışığında denetim şirketinin büyüklüğü ile kalite arasında bazı ilişkilerin olduğu görülmektedir.

Denetim faaliyeti ile ilgili olarak yapılan işin kalitesini belirleyecek en önemli etken denetçilerin görüşleri olmakla birlikte bu süreci etkileyen mali tabloları düzenleyenler ile hizmetten etkilenen yatırımcıların da görüşleri önemlidir. Denetim kalitesinin davranışsal boyutlarının incelendiği araştırmalarda, Carcello ve diğerleri (1992) tarafından yapılmış, mali tabloları düzenleyen, denetçiler ve yatırımcıların kaliteli bir denetimin nitelikleri konusundaki algıları tespit edilerek, gruplar arasında denetim kalitesini etkileyen ortak nitelikler olarak¹⁷³;

1. Denetim ekibi ve denetim şirketinin denetlenen işletme hakkında bilgi ve deneyim düzeyi,
2. Denetim ekibi ve denetim şirketinin denetlenen işletmenin bağlı bulunduğu sektör hakkında bilgi düzeyi,
3. Bağımsız denetim hizmetinin yanı sıra çeşitli konularda denetlenen işletmenin bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilme derecesi,
4. Denetim şirketi ve denetçilerin hem taşımaları gereken nitelikler açısından hem de faaliyetlerini yerine getirirken genel standartlara uygunluk derecesi,
5. Denetçilerin faaliyetlerini sürdürürken, mesleki açıdan şüpheci ve titiz bir tutum izlemelerini ve denetimin her aşamasında aktif olarak görev almaları koşulunu,

¹⁷¹ DeAngelo , **Ön.ver.**, s.191.

¹⁷² Wooten, (2003), **Ön.ver.**,s.192.

¹⁷³ Lerzan Kavut, (2001), "Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri", **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü, Yönetim Dergisi**". Yıl:12, Sayı:40, s.8.

algıladıkları belirlenmiştir.

Kavut yaptığı bir araştırmada, kaliteli bir bağımsız denetimin niteliklerini on ana grup altında toplam kırk (40) maddede toplamıştır. Bunlardan yönetim ve personel politikaları ile ilgili olanlar aşağıdaki gibidir¹⁷⁴;

- a. İşe alınacak denetçilerin asgari niteliklerini gösteren yazılı bir işe alma yönergesinin olması,
- b. Denetim şirketinde pozisyonlarla ilgili niteliklerin ve terfi koşullarının önceden belirlenmiş olması,
- c. Maksimum çalışma süreleri ile ilgili bir politika ve buna uyulması; denetçilerin günlük ve haftalık çalışma saatleri (fazla mesailer dahil) ile ilgili bir politikanın belirlenmesi ve bu politikalara özel durumlar dışında uyulması önemlidir.
- d. Denetçilerin, yılda en az bir defa mesleki bilimsel toplantılara ve çalışmalara katılması,
- e. Denetim ekibinin oluşturulması için yazılı olarak saptanmış politika ve prosedürlerin olması,

Bunların yanında denetim kalitesi göstergesi olarak;

- Denetim konularına ilişkin yazılım programlarından etkin olarak yararlanılması,
- Denetim ekibi ile müşteri işletmenin yöneticileri ve iç denetçileri arasındaki iletişim sıklığı,
- Bir denetim şirketinin piyasadaki itibarı ve ününün, kalite göstergesi olması: Bir denetim şirketinin piyasadaki itibarı ve ününü etkileyen önemli faktörlerin başında verilen hizmetlerin kalitesi gelmektedir. Ancak bu görüşe yapılan araştırma sonucuna göre uluslar arası bağlantısı olmayan şirketler katılmamaktadır¹⁷⁵.
- Yasal ve teorik bilgileri içeren kapsamlı bir kütüphaneye sahip olunması belirtilebilir.

¹⁷⁴ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.6.

¹⁷⁵ Aynı,s.20.

2.2.6 Toplam Kalite Yönetimi Prensiplerinin Denetim Hizmetlerine Uygulanabilirliği

Toplam kalite yönetimi anlayışında kalite sunulan ürünün veya hazırlanan denetim raporunun kalitesi olmaktan öte tüm organizasyonu kavrayan bir kavram olmaktadır. Bu anlayış çerçevesinde kalite, hizmetin sunumunda emeği geçen herkesin işidir. Dolayısıyla daha fazla kalite kontrol standardı oluşturmak, kontrol elemanlarını artırmak, standartları yükseltmek, cezaları arttırmak vb. yaptırımlar, alınan önlemler toplam kalite yönetimi felsefesi içinde kalitesizliğe karşı etkin çözümler değildir¹⁷⁶. Kalitenin organizasyonun geneline hakim olması esastır ve bu yaklaşımın yerleşmesinde toplam kalite yönetimi prensiplerine uygun hareket etmek önemlidir.

Hizmetler konusunda kalite kontrolü, kalite yönetimi ve TKY ile ilgili pek çok öneri geliştirilmiştir. Uyguç, yabancı literatürde yer alan çalışmaların ışığında, hizmet işletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için uyulması önerilen konu başlıklarını ve açıklamalarını aşağıdaki gibi belirtmektedir¹⁷⁷.

1. Müşteri beklentilerini yönetin.
2. Kalite faktörlerini belirleyin.
3. Hizmeti tasarlayın ve standartlar geliştirin.
4. Personeli yönetin.
5. Müşteriyi yönetin.
6. Hizmetin görülebilir kaynaklarını yönetin.
7. Kalite kültürünü yaratın.
8. Performansı ölçün ve değerlendirin.

TKY sisteminin hizmet işletmelerinde sağlıklı şekilde uygulanabilmesi için önerilen bu sekiz madde Uyguç'un açıklamaları ile birlikte aşağıda denetim hizmetleri ile ilişkilendirilerek açıklanacaktır.

¹⁷⁶ Yerli, **Ön.ver.**,s.243.

¹⁷⁷ Uyguç, **Ön.ver.**, s.89.

1. Müşteri beklentilerini yönetin¹⁷⁸:

Müşteri beklentilerinin yönetilmesi konusunda aşağıdaki faaliyetlerin yapılması önerilmektedir:

a. Müşterilere hizmet paketi hakkında bilgi verilmesi ve beklentilerinin belli bir düzeyde tutulmasına çalışılmalıdır. Abartılı bilgi vermek müşterilerin beklenti düzeyini yükseltir ve sunulacak hizmet ile ilgili vaatlerin yerine getirilmemesi de kaliteyi düşürür.

Her denetim işinin mevcut standartların yanında, kendi içinde belli bir minimum zamana ihtiyacı vardır. Bu zaman meslek mensupları tarafından ayrıntılı planlar ve tecrübeler doğrultusunda belirlenebilir. Denetim hizmetlerinde yaşanan yoğun rekabet ortamı şirketleri daha kısa sürede etkin denetim yapmaya yönlendirmektedir. Çünkü denetim ücreti adam/saat üzerinden hesaplanmakta ve süre kıaldıkça fiyat da düşmektedir. Zaman planlamasında zaman kısıtının baskın olması ya işin belirtilen zamanda tamamlanmasını engelleyecek veya hizmet kalitesini olumsuz etkileyecektir. Her iki durum da kalitesizliği ortaya koyacaktır.

b. Kalite, müşteri isteklerine uygunluk olduğundan müşterilerin satın alma davranışlarında etkili olan faktörleri, tercihlerini, değerlendirmelerini ve önerilerini öğrenmek için araştırma yapılmalıdır.

c. Müşterilerin kültürel özelliklerini (davranışlarını, alışkanlıklarını) etkileyen dış faktörler tanınmaya çalışılmalıdır.

Denetim hizmetlerinde müşteri bireysel müşteri değil kurumsal müşteridir. Bu anlamda işletmelerin kültürel yapıları dikkate alınabilir.

d. Müşteri olmayan kişi/firmalara ilişkin araştırma yapılarak, bunların işletmenin hizmetlerinden neden faydalanmadıkları öğrenilmeli ve potansiyel müşteriler işletmeye kazandırılmalıdır.

¹⁷⁸ Aynı. s.90.

Denetim standartları açısından denetim şirketleri bir başka şirketin müşterisine hizmet verme teklifinde bulunulamaz. Ancak burada bahsedilen husus bir iş teklifinden ziyade müşteri beklentilerinin belirlenmesini içermektedir.

e. Müşteri şikayetleri dikkate alınmalıdır. Müşteri ile işletme arasında ortaya çıkan sorunlar kaynağına inilerek zamanında düzeltilmelidir. Benzer hataların ya da sorunların tekrar ortaya çıkmasını önlemek için problemin kaynağı tespit edilerek gereken düzeltici önlemler alınmalıdır¹⁷⁹.

2. Kalite faktörlerini belirleyin¹⁸⁰:

Müşterinin belirlediği hizmet performansını ve kalitesini doğrudan etkileyen faktörler tanımlanmalıdır.

a. Hizmet işletmesi öncelikle sektörün kalite belirleyicilerini tanımlamalıdır. Hizmete yönelik kalite tanımının yapılması ve kalite kriterlerinin belirlenmesi, kalite konusunda şeffaflık sağlayacaktır. Denetim kalitesini etkileyen faktörler başlığı altında denetim hizmetlerinde kalite faktörleri belirtilmiştir.

b. Belirlenen kalite faktörleri içinde müşterinin en çok önem verdiği özellikler belirlenmeli ve öncelik bu kalite özelliklerine verilmelidir. Hizmet paketinin özellikleri arasına bunların alınması ve aynı zamanda müşterinin de bunu fark etmesi sağlanmalıdır.

3. Hizmeti tasarlayın ve standartlar geliştirin¹⁸¹: Hizmet üretim ve sunum süreçlerinin tasarlanmasında, müşterilerden gelen bilgiler ışığında belirlenen kalite faktörlerinin dikkate alınmasıdır. Bunun sağlanmasında aşağıdaki konular dikkate alınmalıdır.

a. Hizmetler daha tasarım aşamasında amaca uygun olarak düzenlenmelidir. Tasarım, müşteri talep ve beklentileri ile uyumlu olmalıdır. Denetim hizmetlerinde planlama aşamasında müşteri beklentileri dikkate alınmalıdır. Planlama denetim hizmetlerinin en önemli aşamasıdır. Tüm beklentiler planlamaya yansıtılmalıdır.

¹⁷⁹ Aynı, s.90.

¹⁸⁰ Aynı, s.90.

¹⁸¹ Aynı, s.90.

Denetim hizmetlerinde müşteriler genellikle denetim raporlarında olumlu görüş bildirilmesi ve düşük hizmet bedeli için zaman sınırlaması konularında baskı oluşturabilmektedirler. Müşteri beklentileri önemlidir ancak denetim kalitesini olumsuz etkileyecek bu tür beklentiler dikkate alınmamalıdır. Çünkü denetim hizmetlerinde asıl sorumluluk bilgi kullanıcılarına yani kamuya karşıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlık hizmetin temel karakteristikleridir.

b. Sunulan hizmetlerin tasarımı şeffaf olmalı; aşamaları belirgin ve esneklik özelliği olan tasarımlar ile kalite sorunları azalabilir.

Denetim sürecinde planlama aşamasından sonra prosedürlerin oluşturulmasında ayrıntıya girilmektedir. Denetim ekibine yönelik görev dağılımları, sorumluluklar açık bir biçimde belirtilmelidir. Bu açıklık kaliteli bir denetim çalışması için önemlidir.

c. Hizmeti oluşturan her bir parça veya aşama için süreçler oluşturulmalı. Toplam kalite için her bir süreç en iyi sonucu verecek şekilde tasarlanmalıdır.

Denetim hizmetleri de çeşitli süreçlerden oluşmaktadır. Denetim sürecinin her bir aşaması; planlama, yürütme, kontrol ve raporlama aşamaları üzerinde ayrıntılı olarak durulmalıdır.

d. Belirlenen her sürecin gerektirdiği temel kaynaklar, beceri ve yetenekler açık şekilde tanımlanmalıdır.

Denetim standartlarında da kalitenin belli bir seviyede sağlanabilmesi için ilgili tanımlara yer verilmişti. Bu standartlarla birlikte denetim şirketleri kendi politikalarını oluşturmalıdır. Böylece denetim ekipleri sağlıklı şekilde oluşturulabilir. Yetki ve sorumluluklar etkin şekilde belirlenebilir.

e. Oluşturulan süreçlerde meydana gelebilecek hata kaynakları araştırılmalı. Duruma uygun planlar geliştirilmelidir. Bunun için risk analizleri yapılmaktadır. Denetim riski ölçülebildiği ölçüde hata kaynakları tespit edilebilir ve gereken önlemler zamanında alınabilir.

f. Mümkmn olduğu kadar hizmet paketinin standart tarifleri yapılmalıdır. Standardizasyon hizmet kalitesinin kontrolünü kolaylaştırır¹⁸². Her bir denetim konusu işletme kendi içinde özeldir. Bununla birlikte denetim hizmetlerinde özellikle sektörlere ve konularına göre standart hizmet paketleri oluşturulabilmektedir.

Ancak özellikle hizmetlerde standardizasyona gitmek her zaman mümkün olamamaktadır. Bu gibi durumlarda da oluşturulan stratejilere uygun ve rekabet avantajını kaybetmeyecek şekilde uygun hizmet sunulmasına çalışılmalıdır¹⁸³.

Müşterilerin istek ve beklentileri izlenmelidir. Bunun için her bir denetim işinden sonra müşteri memnuniyeti ölçülebilir. Memnun olunan ve olunmayan hususlar öğrenilebilir. Hazırlanan anketler ile potansiyel müşterilere ulaşılarak istek ve beklentilerindeki değişiklikler tespit edilebilir. Bu şekilde müşteri beklentilerinde meydana gelen değişimler hizmet süreçlerinin ve sistemlerinin değişmesini gerektirir. Değişime uyum sağlamak için esnek yapılanma önemlidir. Çünkü günümüzde artık hızlı balık yavaş balığı yemektedir. Kim değişikliklere daha çabuk adapte olur, gerekleri yerine getirebilirse o kazanır.

4. Personeli yönetin¹⁸⁴: Özellikle hizmet sektöründe, hangi alanda faaliyet gösteriliyor olunursa olunsun, temel üretim unsuru insandır. Personelin memnuniyetini sağlayan organizasyon yapısı ve yönetim uygulamalarındaki başarı, işteki performansın ve kalitenin de artmasında etkili olacaktır¹⁸⁵. Nitekim kendinden ve işinden memnun olan, işini ve kendini seven kişiler işlerini daha kaliteli yapabileceklerdir. Bununla birlikte kuruluşu adına hizmet üretecek olan çalışanların tek bir beyin gibi düşünüp hareket etmesi de sağlanmalı bu yönde şirket kültürü oluşturulmalıdır.

Personelin yönetimi için izlenebilecek adımlar aşağıdaki gibidir¹⁸⁶;

a. İşletmeye uygun personel istihdam edilmelidir. Çalışanın işinden memnun olabilmesi için, en başta doğru işe uygun elemanın seçimi ve bununla birlikte işletmeye uygun kişilerin seçilmesi önemlidir.

¹⁸² Aynı, s.91.

¹⁸³ Aynı, s.91.

¹⁸⁴ Aynı, s.96.

¹⁸⁵ Aynı, s.91.

¹⁸⁶ Aynı, s.91.

b. Personel, işin özelliklerinden çok organizasyonun genel kuralları, prensipleri konusunda eğitilmelidir. Mevcut firma kültürü oryantasyon uygulamaları ile personele benimsetilmelidir.

c. Tüm hizmet personeli, şimdiki ve gelecekteki rolleri ile ilgili olarak belirlenen beceri ve yetenekleri konusunda eğitilmelidir. Denetim hizmetlerinde sürekli eğitim esastır.

d. Özellikle müşteri ile yüzyüze gelerek hizmet veren personel için kişiler arası ilişkiler konusundaki becerilerinin gelişmesine yönelik eğitim verilmelidir.

e. Mesleki ve teknik bilgi ve becerilerini geliştirmeye yönelik verilen eğitimlerin yanında personele uygun ve yeterli araç, gereç ve teçhizat sağlanmalıdır.

f. Verilen eğitimler arasında problem çözme yeteneğini geliştirmeye yönelik eğitimler de olmalıdır. Bu aynı zamanda iş zenginleştirmeyi de özendirilmelidir.

g. İşe alma politikaları, işin gerektirdiği beceri ve yetenekleri de dikkate alınmalıdır.

Denetim elemanlarında aranan beceri ve yetenekler; iyi insan ilişkileri geliştirebilen, konuşma ve yazma dili etkili olan, teknoloji ile barışık, analitik düşünebilen, hızlı karar verebilen, hafızası güçlü, uzun çalışma saatlerine dayanıklı, ekip çalışmasına uygun vb. olmalıdır.

h. İşin gereklerine göre bireyler ve departmanlar arasında takım çalışmasından yararlanılmalıdır.

Denetim işi de mesleğin özelliği sebebiyle takım çalışmasını gerektirmektedir. En az üç denetçiden oluşan denetim ekipleri işletme kayıtlarının denetimlerini gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte özellikle problem çözme konusunda da takım çalışmalarından etkin şekilde yararlanılabilir. Bireyler arası olabileceği gibi departmanlar arası da takımlar oluşturulabilir. Bu takımlar kalite çemberleri de olabilir.

i. Hizmetlerde kalite, liderlik ve iletişim birbirinden ayrılmaz faktörlerdir¹⁸⁷. Kaliteli hizmet üretimi için çalışanların yeterli teknik ve mesleki bilgi ve becerilere

¹⁸⁷ Aynı, s.92.

sahip olmalarının yanında yönetim tarafından desteklenmeye, teşvik edilmeye, dürüst ve gerçekçi yönetime ihtiyaçları vardır.

Denetim standartlarında denetim ekibinde yer alan yardımcılardan gözetimi söz konusudur. Yeterli gözetimin yanında denetçiler hizmet konusunda yardımcılara cesaret vermeli, güven aşılmalı, destek olmalıdır. Bu şekilde etkin ve sağlam gelişme sağlanabilir.

j. Personele, mümkün olduğunca karar verme yetkisi verilmelidir. Bu sayede çalışanlar aynı zamanda sorumluluk da üstlenerek inisiyatif kullanma becerisini kazanabilirler. Müşterilerin hizmete yönelik rica mahiyetindeki taleplerini yerine getirebilirler, ortaya çıkabilecek sorunları büyümeden çözümlenebilecek kararlar alabilir, duruma uygun davranarak esneklik kazanabilirler.

k. İşletmenin organizasyon yapısı az kademeli olmalıdır. Bu sayede iletişim kanalları kısalmaya etkin ve hızlı iletişim mümkün olabilecektir. Hem personel arasında hem de müşterilerle daha yakından ilgilenilme olanağı bulunacak, ulaşılabilirlik artacaktır.

5. Müşteriyi yönetin¹⁸⁸: Müşteri yönetiminde amaç, müşterinin rolünü belirlemek, davranışlarını ve performansını yönetmektir¹⁸⁹.

Müşteri yönetimi uygulamalarına başlamadan önce sunulan hizmetin özelliği belirlenmelidir. Bunun için de öncelikle aşağıda verilen sorulara cevap bulunmalıdır¹⁹⁰;

1- “İşletme hizmete olan talep zamanını etkileyebiliyor mu?”; Örneğin işletmeler yoğun talep olan dönemleri dengeleyebilmek için tarifelerde dönemsel indirimlere gidebilmekte, daha az yoğun olan dönemlere talep yaratabilmek için özendirici reklam ve kampanyalar düzenleyebilmektedirler. Burada amaç yoğun talepleri dengeleyerek hizmet kalitesinde tutarlılığı sağlayabilmektir. Denetim şirketleri hizmete olan talebin zamanını etkileyemeyebilirler. Ancak zamanın etkin kullanımı için dönem başında denetim sözleşmesi imzalanmasını teşvik edebilirler. Böylece denetim faaliyeti tüm yıla yayılacak ve dönem sonlarında yığılma ortadan kalkacaktır.

¹⁸⁸ Aynı, s.93.

¹⁸⁹ Aynı, s.93.

¹⁹⁰ Aynı, s.93.

2- “Müşteriler, hizmet veren personelin yaptığı işe ilgi gösteriyor mu ve iş hakkında bilgi sahibi mi?”; Ülkemizde halka açık şirketler ve borsada işlem gören şirketler için hazırladıkları finansal tabloların bağımsız denetimi zorunludur. Ülkemizde bağımsız denetim olgusunun yeterince tanınmadığı dönemlerde işletmeler için bağımsız denetim işi yalnızca yasal zorunluluklar sebebiyle katlanılması gereken bir külfet olarak görülüyordu. Hizmetin tanınması ve öneminin kavranması bilinçli müşteri kitlesini oluşturmaktadır. Bilinçli müşterilerin hizmet konusundaki kalite talepleri yüksek olacaktır dolayısıyla bundan hizmet kalitesi olumlu etkilenecektir.

3- “Hizmet sunu sisteminin düzenini ve etkinliğini bozan az sayıda da olsa, müşteri var mı?”; Her sektörde olduğu gibi denetim hizmetlerinde de böyle müşteriler mevcuttur.

Müşteri yönetiminde başarılı olabilmek için yerine getirilmesi önerilen hususlar aşağıda belirtilmektedir¹⁹¹;

a. Müşteri, hizmet üretim ve sunu süreci boyunca nasıl davranacağını bilmelidir. Hizmet sunumu sırasında, ne yapacağını bilmeyen veya hizmet personelinin isteklerine göre davranmayan müşteriler, hizmet kalitesini olumsuz etkileyeceklerdir.

Müşteri işletme denetçiler tarafından istenen her türlü belge ve bilgileri vermek zorundadır. Bu belgeleri vaktinde hazırlamak ve temin etmek işletme yetkililerinin sorumluluğundadır. Hizmeti kalitesi açısından müşterilerin hizmet sunumundaki rolleri kesin bir şekilde belirlenmeli ve müşteriye bu konuda bilgi verilmelidir. Denetim sözleşmesi sırasında müşteri işletme verilecek hizmet konusunda bilgilendirilmelidir.

b. Müşteri yönlendirilmelidir. Bunun için yönlendirme araçlarından (levha, işaret, resim, harita vb.) ve personelden (danışma masaları veya danışma merkezleri) yararlanılmalıdır. Müşteri işletmeye geldiğinde nereye nasıl müracaat edeceğini bilmeli, danışma masaları olmalı, etkin bir şekilde yönlendirilmeli, web sayfalarından ilgili kişilerin isimleri ve iletişim bilgileri bulunabilmeli, telefondaki sekreter işletmenin faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olmalı ve müşterileri ilgili bölüme veya kişiye doğru şekilde yönlendirebilmelidir. Kapıdaki güvenlik görevlisinden sekreterine kadar herkes

¹⁹¹ Aynı, s.93.

aynı olumlu tavır ile görevini yerine getirmelidir. Bunun olmaması müşteri memnuniyetsizliği yaratabilmektedir.

Müşteri, hizmet veren personel eli ile eğitilebilir. İşletme tarafından düzenlenen seminerler, eğitim programları vb. ile sunulan hizmetler tanıtılabilir. Ayrıca müşterilere hizmetten nasıl yararlanacaklarını gösteren kılavuz veya rehberlerden yararlanılabilir¹⁹².

6. Hizmetin görülebilir kaynaklarını yönetin¹⁹³: Hizmetler genellikle soyut faaliyetlerden oluşmaktadır. Hizmet kalitesinin algılanabilir olması için görünür fiziksel özelliklerden yararlanılmalıdır. Bunun için fiziksel araç, gereç ve teçhizat ile fiziksel ortamın özelliklerinden yararlanılabilir. Örneğin denetim işletmelerinin büyüklüğü aynı zamanda kalite faktörü olarak değerlendirilmektedir. Aynı şekilde ofis düzenlemesi, mekanın fiziksel koşulları ile personelin görünüşü kalite algılamasını etkilemektedir. Denetçiler kıyafetlerinde genellikle siyah-beyaz renkleri tercih etmektedirler çünkü bu renkler işin gereği olan ciddiyeti temsil etmektedir. Aynı şekilde kullanılan bilgisayarların, iletişim araçlarının, kullanılan malzemelerin vb. özellikleri ve niteliği kalite algılamasını etkilemektedir. Bu fiziksel özelliklerin etkin yönetimi sunulacak hizmet ile birlikte firma imajını da olumlu etkileyecektir.

Hizmete uygun teknolojik araçların kullanımı, hizmet sırasında ortaya çıkabilecek hataları en az düzeye indirir ve zamandan tasarruf sağlar. Aynı zamanda¹⁹⁴;

- a. Maliyetler düşer verimlilik artar.
- b. Kalite kontrol kolaylaşır.
- c. Kalite Standardları yükseltilebilir.
- d. Müşteriye daha çabuk ulaşılabilir, iletişim kurulabilir.
- e. Müşterinin kalite algılaması olumlu etkilenir.
- f. Özellikle soyut hizmetlerde müşterinin risk algılaması azalır.

¹⁹² Aynı, s.94.

¹⁹³ Aynı, s.94.

¹⁹⁴ Aynı, s.94.

Denetim hizmetlerinde de teknolojik araç ve gereklere yoğun olarak yararlanılmaktadır. Bu da yukarıda belirtilen yararları beraberinde getirmektedir.

Toplam Kalite Yönetimine uygun sistemi kurmak ve işletme başta yüksek maliyetlere katlanmayı gerektirecektir. Bunun için de işletmenin yüksek fonlara ihtiyaç duyabileceği açıktır. Ancak sistemin kullanım faydası maliyetini kısa sürede geri ödeyecektir.

7. Kalite kültürünü yaratın: Kaliteli hizmet üretebilmek, kalitenin sürekliliğinin sağlanabilmesi kalite kültürünün mevcut hizmet anlayışına dahil edilmesini gerektirmektedir¹⁹⁵.

Kalite kültürünün hizmet kültürüne dahil edilebilmesi için¹⁹⁶;

a. Üst yönetim, tüm çalışanların sürekli gelişme kültürünü benimsemeleri için destek olmalı ve bu konuda örnek olmalıdır. Örneğin ilgili sektördeki gelişmeleri takip edebilmeleri için eğitim programları düzenlemeli veya bu konuda düzenlenen eğitim faaliyetlerine, sempozyumlara vb. katılımlarını sağlamalıdır.

b. Üst yönetim kalitede katılımcı yönetim tarzını benimsemeli ve bunu personeli motive eden bir araç olarak kullanmalıdır. Yaratıcılıkları desteklemeli bu onlara değer verildiğini gösterir ve verimlilikleri artar.

c. Belirgin kalite standartları oluşturulmalıdır. Bu standartlara uygun nitelikte personel istihdam edilmeli veya mevcut personeli bu standartlara uygun hale getirecek eğitimlerden geçirmelidir. Periyodik olarak iç kontrol yapılarak standartlara uyulup uyulmadığı belirlenmelidir. Başarılı olanlar ödüllendirilmeli, standarttan farklılık gösterenler tekrar eğitilmeli veya ayıklanmalıdır.

8. Performansı ölçün ve değerlendirin: Hizmetlerde TKY'nin sürekliliği ve başarısı için hizmetlerde performans ölçme ve değerlendirme çok önemlidir¹⁹⁷. Bu

¹⁹⁵ Aynı, s.94.

¹⁹⁶ Aynı, s.95.

¹⁹⁷ Aynı, s.95.

çalışanlar üzerinde sürekli itici bir güç oluşturur. Performans ölçümünün sağlanması için getirilen öneriler aşağıdaki gibidir¹⁹⁸;

- a.** Hizmet tasarımında hizmet paketinin somut ve soyut özellikleri açık olarak saptanmalıdır.
- b.** Müşteri beklentilerini belirlemek ve standartları oluşturmak için fokus grup çalışmaları yapılmalıdır. Bununla birlikte kalite çemberleri, periyodik anket çalışmaları, piyasa araştırmaları, gelişmelerin takip edilmesi, yaratıcılığın teşvik edilmesi, katılımın sağlanması ve desteklenmesi ile de bu çalışmalar desteklenmelidir.
- c.** Hizmet standartları açık, kesin, gerçekçi ve ölçülebilir olarak hazırlanmalı ve ilgili müşteri ve personele bildirilmelidir.
- d.** Hizmet standartlarına ulaşıp ulaşılmadığını anlamak için geri bildirim mekanizması oluşturulmalıdır. Bunun için her denetim işinden sonra müşteri memnuniyet anketleri uygulanabilir, şikayet servisleri kurulabilir vb.
- e.** Geri bildirim gelişmeyi destekleyen bir fırsat olarak görülmelidir. Olumsuz tüm geri bildirimler izlenerek uygun şekilde düzeltilmelidir.
- f.** Geri bildirim ile belirlenen problemlerin çözüm yollarını ve getirilen önerileri değerlendirmek için takım çalışmasından yararlanılmalıdır.
- g.** Mevcut performans durumu, mevcut piyasa koşulları ve rekabet ortamı ile karşılaştırılarak, benchmarking yapılarak değerlendirilmelidir.
- h.** Ölçme ve değerlendirme sırasında ortaya çıkan bütün güçlükler kaydedilmeli, analiz edilerek düzeltici önlemler alınmalı gerekirse prosedürler yeniden gözden geçirilmelidir.
- i.** Personelin performans standartları ölçülebilir ve elde edilebilir olmalıdır. Bu şekilde çalışanlar yönetimin beklentilerini bilebilir ve bu yönde tatmin sağlayacak çalışmalarda bulunabilir. Yönetim de gerçekleşen performans durumunu izleyebilir. Bununla birlikte denetçiler arasındaki terfi ve atamalar da bu performans değerlemelerinden etkilenmektedir.

¹⁹⁸ Aynı, s.96.

BÖLÜM III

MUHASEBE DENETİMİNDE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ANLAYIŞINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA DENEMESİ

Bu bölümde, toplam kalite yönetimi ilkeleri ışığında ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin durumunu tespiti yönelik anket uygulamasının değerlemesine yer verilecektir.

3.1 Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Ülkemizdeki Gelişimi

Ülkemizde ilk yasal ve zorunlu denetim faaliyeti 1987 yılında bankalarda uygulanmaya başlanmıştır¹⁹⁹. Daha önceki yıllarda denetim faaliyetleri ülke içindeki ve dışındaki yatırımcıların özel istekleri doğrultusunda yapılmakta idi.

13.12.1987 ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik” ile ülkemizdeki halka açık şirketlerin denetimi 1989 yılından itibaren zorunlu hale gelmiştir.

Başta yatırımcılar olmak üzere işletmeyle ilgilenen tarafların güvenilir finansal bilgilere ulaşmalarını sağlamayı amaçlayan Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na bağlılıkları nedeniyle halka açık ortaklıkların ve borsa şirketlerinin bağımsız denetim yaptırılmalarını zorunlu kılmıştır.

Gelişmiş ülkelere göre ülkemizdeki denetim hizmetlerinin geçmişi çok yenidir. Bu sebeple özellikle ilk yıllarda ülkemizde bağımsız denetim hizmetleri çoğunlukla yabancı denetim şirketlerine veya onların ülkemizdeki temsilciliklerine yaptırılmakta idi. Günümüzde ise yerli sermaye ile faaliyet gösteren denetim şirketlerimiz mevcuttur.

¹⁹⁹ Türker, (2002), **Ön.ver.**

3.2 Araştırma Metodolojisi

“Muhasebe Denetiminde Toplam Kalite Yönetimi ve Bir Uygulama Denemesi” başlıklı çalışmanın uygulama bölümünü bir anket çalışması oluşturmaktadır. Anket, ülkemiz Sermaye Piyasası Kurulundan Bağımsız Denetim yapma yetkisi almış denetim şirketlerine uygulanmıştır. Uygulanan anket, denetim şirketlerinin yönetim ve organizasyon yapılarının ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin Toplam Kalite Yönetimi anlayışı çerçevesinde değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

3.2.1 Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı

Sermaye Piyasası Kurulundan Bağımsız Denetim yapma yetkisi almış denetim şirketlerinin yönetim ve organizasyon yapılarının ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin Toplam Kalite Yönetimi anlayışı çerçevesinde değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla fax ve e-mail yolu ile ve elden olmak üzere anket yöntemi kullanılarak veri toplanmış, yüksek oranda cevap alabilmek amacıyla uygulamadan önce şirketlerle birebir telefon görüşmesi yapılmıştır. Bu görüşmelerde anketi cevaplayabileceklerin isimleri, e-mail ve posta adresleri ve fax numaraları temin edilmiştir.

Anket formu; şirketi adına anketi cevaplayan meslek mensubunun denetim şirketindeki pozisyonu, denetim şirketleri ile ilgili bilgiler ve Toplam Kalite Yönetimi ilkelerinin ilgili denetim şirketi ile ilişkilendirilmesine yönelik yargılar olmak üzere toplam kırk bir sorudan oluşmaktadır. Ayrıca numaralandırılmış soruların sonunda ilgili kurumlardan konuya ilişkin beklentilerin ve önerilerin belirtilmesi için bir bölüm oluşturulmuştur.

Veri toplanmasına geçilmeden önce soruların anlaşılabilirlik derecesini ve anket formunun güvenilirliğini belirlemek amacıyla; araştırma teknikleri, bağımsız denetim ve toplam kalite yönetimi konusunda uzman olan akademisyenler ve denetçiler kasıtlı örnekleme yöntemiyle belirlenmiş ve görüşmeler neticesinde önerileri doğrultusunda ankete son şekli verilmiştir.

Anketin ilk dokuz sorusu; çoktan seçmeli olarak hazırlanmıştır, sorunun özelliğine göre seçenek sayısı değişmektedir. On (10) ve kırk bir (41) soru aralığını kapsayan toplam otuz bir (31) soru toplam kalite yönetimi ilkelerinden hareketle hazırlanmış sorulardır. Bu soruların cevaplanmasında ve değerlendirilmesinde beşli Likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri bir (1) ile beş (5) arasında ölçeklendirilmiş ve tüm sorularda olumlu ifade ve yargılar kullanılmıştır. Bu anlamda;

1 = Kesinlikle Katılmıyorum

2 = Katılmıyorum

3= Kararsızım (Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum)

4= Katılıyorum

5= Kesinlikle Katılıyorum

şeklinde değerlendirilmiştir. Bir (1) puan en olumsuz ifadeyi, beş (5) puan da en olumlu ifadeyi yansıtmaktadır.

3.2.2 Örnekleme Süreci

Araştırma, Sermaye Piyasası Kanunu Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği, Seri:X, No:16 Madde 3'te belirtilen şartları taşıyan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi verilen kuruluşları kapsamaktadır.

“Madde 3: Kuruluş Şartları : (Değişik: Seri: X, No: 21 sayılı Tebliğ ile) Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının;

- a) Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
 - b) Ortaklarının 4'üncü maddede sayılan nitelikleri haiz gerçek kişilerden olması (4'üncü maddenin birinci fıkrasının (d) ve (f) bentlerindeki şartlar ortakların tamamı için aranmaz.)
 - c) Esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçi niteliğini haiz kişilere ait olması,
 - d) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
 - e) Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
 - f) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması,
- şarttır.²⁰⁰»

²⁰⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16.

“Madde 22 - (Değişik: 29/4/1992 - 3794/18 md.)

Sermaye Piyasası Kurulunun başlıca görev ve yetkileri şunlardır: 22/d) 1/6/1989 tarih ve 3568 sayılı Kanuna göre, denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunmak üzere oluşturacakları kuruluşlara ilişkin kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını, bu şartlara uyan sermaye piyasasında bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşları listeler halinde ilan etmek,²⁰¹”

Örneklemin ana kütesini, ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulundan Bağımsız Denetim yapma yetkisi almış bağımsız denetim şirketleri oluşturmuştur. Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Tebliği’nde listelenen ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun web sitesinde yayınlanan (<http://www.spk.gov.tr/msd/msd.htm>) yetkili bağımsız denetim şirketleri listesinde toplam seksen bir (81) kuruluş bulunmaktadır. Bu seksen bir kuruluşun; üç (3)’ü Bursa, beş (5)’i İzmir, on dokuz (19)’u Ankara ve elli dört (54)’ü de İstanbul merkezli faaliyet göstermektedir.

Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Tebliği’nde listelenen bu seksen bir (81) şirketten, altmış dört (64) adedinin halen bağımsız denetim hizmeti vermekte olduğu diğerlerinin ise denetim yapma yetkisi olmakla birlikte sadece tam tasdik ve farklı alanlardaki danışmanlık hizmetleri verdikleri belirlenmiştir. Araştırma kapsamına alınan bu altmış dört (64) bağımsız denetim şirketi araştırmanın ana kütesini oluşturmuş ve hepsine anket gönderilmiştir. Cevaplandırılan ve analize elverişli olan anket sayısı otuz sekiz (38)’dir.

3.2.3 Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin yönetim faaliyetlerinin, Toplam Kalite Yönetimi ilkeleri ile ilişkilendirilerek değerlendirildiği bu çalışmada, ankete katılan denetim şirketlerinin ve denetçilerin özelliklerini belirlemek ve araştırma sorularını değerlendirebilmek amacıyla frekans analizi yapılmıştır.

Ankette yer alan ifade ve yargılar; toplam kalite yönetiminin ilkeleri, bağımsız denetimde kalite kriterleri, denetim mesleğinin temel yapısını oluşturan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bağımsız denetimde kalite kontrol standartları, literatürde yer alan ilgili araştırmalar, denetim şirketlerinin web sayfalarında yayınladıkları kalite

²⁰¹ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

politikaları, misyon ve vizyonları vb. ile denetçilerden ve ilgili akademik çevreden edinilen bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır.

3.3 Araştırma Verilerinin Analizi

Ankete verilen cevaplar SPSS* 11.5 istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

Ankette aralıklı ölçek (Likert) kullanılan sorulara verilen cevapların büyük bir bölümünün normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir. Normal dağılım gösteren veya logaritması alınarak normal dağılıma yaklaştırılabilen değişkenlerin sayısı kısıtlı olmakla birlikte aralarında mantıklı ilişki kurulamamıştır. Cevaplandırılan ve analize elverişli olan anket sayısının sınırlı olması ve kısıtlar sebebiyle ankete katılan şirketlerin anketteki sorulara ne sıklıkta ve hangi derecede katıldıkları sayı ve yüzde olarak belirlenmiş ve ortaya çıkan frekans dağılımları yorumlanmıştır.

Toplam Kalite Yönetimi ilkeleri açısından denetim şirketlerindeki mevcut uygulamaların belirlenmesine yönelik sorular ankette 5'li Likert Ölçeği ile ölçülmüştür. Analizlerin anlamlılığını arttırmak amacıyla 5'li Likert Ölçeğine göre kodlanmış olan değişkenler 3'lü Likert şeklinde yeniden kodlanmıştır. Buna göre;

1 = Katılmıyorum

2= Kararsızım (Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum)

3= Katılıyorum

şeklinde değerlendirilmiştir.

3.3.1 Denetim Şirketlerinin ve Ankete Cevap Veren Denetçilerin Özellikleri

Tablo1, Tablo 2, Tablo 3, Tablo 4, Tablo 5 ve Grafik 1 ve Grafik 2 ankete katılan denetim şirketlerinin ve bu şirketlerde görev yapan denetçilerin özelliklerini göstermektedir^{202*}.

Tablo 1: Denetim Şirketlerinin Türü

Şirket Türü	Sıklık	Oran (%)
Yerli	19	50
Yabancı	19	50
Toplam	38	100

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan denetim şirketlerinin %50’si Uluslararası Bağlantısı Olmayan Bağımsız Denetim Şirketi, %50’si de Uluslararası Bağlantılı Bağımsız Denetim Şirketi’dir. Şirketlerin türlerine göre eşit dağılım olduğu görülmektedir. Bu çalışmada “Uluslararası Bağlantılı Bağımsız Denetim Şirketi” olarak anılan şirketler, uluslararası pazarlarda çalışan denetim şirketlerinin ülkemizdeki temsilcilikleri ve onlardan aldıkları patentle onların yönetim yordamlarını ve denetim teknolojilerini kullanan şirketlerdir²⁰³.

Tablo 2: Denetim Şirketlerinde Çalışan Denetçi Sayısı

	Yerli		Yabancı		Toplam	
Denetçi Sayısı	Sıklık	Oran (%)	Sıklık	Oran (%)	Sıklık	Oran (%)
5-10	11	58	2	10	13	34
11-20	4	21	4	21	8	21
21-30	2	11	6	32	8	21
31-40	1	5	3	16	4	11
41-ve üstü	1	5	4	21	5	13
Toplam	19	100	19	100	38	100

Tablo 2’de denetim şirketlerinde çalışan meslek mensubu sayısı yer almaktadır. Buna göre Uluslararası Bağlantısı Olmayan Bağımsız Denetim Şirketlerinde çalışan

* Tablo ve grafiklerde yer alması sebebiyle; Uluslararası Bağlantısı Olmayan Denetim Şirketleri için : yerli; Uluslararası Bağlantılı Bağımsız Denetim Şirketleri için de : yabancı ifadesi kullanılacaktır.

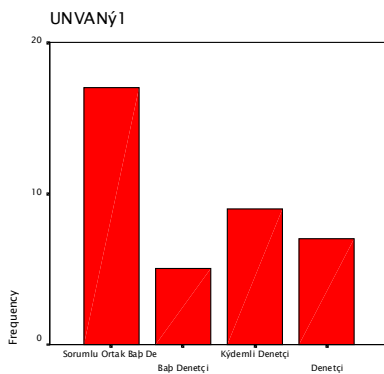
²⁰³ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.13.

sayısı % 58 oranında 5-10 aralığındadır. Denetim şirketlerinin Anonim Şirket şeklinde kurulmuş olması zorunluluğu vardır. Anonim şirket olması için de şirketin meslek mensubu en az beş (5) ortağa ihtiyacı vardır. Bu durum göz önünde tutulduğunda 5-10 aralığı küçük denetim şirketlerini tarif etmektedir. Uluslararası Bağlantılı Bağımsız Denetim Şirketlerinde çalışan sayısı % 32 oranında 21-30 aralığında toplanmıştır. Ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin çalışan sayısı bakımından genel görünümü küçük ve orta büyüklükteki şirketler oldukları yönündedir. Ancak %13'lük bir kısmı çalışan meslek mensubu sayısı açısından büyük şirket statüsündedir.

Kaliteli hizmet sunumu için yeterli sayıda denetim elemanı olmalıdır. Bu sayede kişi başı denetim sayısı optimum seviyede tutulabilir. Böylece kişi başı çalışma süresi ve çalışma programı uygun şekilde planlanabilir. Ayrıca çalışan denetçi sayısı kabul edilebilecek iş sayısı hakkında da bir fikir verebilmektedir. Dolayısıyla şirket büyüklüğü kriterlerinden biri de çalışan denetçi sayısı olmaktadır.

Tablo 3 : Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Pozisyonları

Denetçilerin Denetim Şirketindeki Pozisyonu	FREKANS (N)	ORAN (%)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	17	44,7
Baş Denetçi	5	13,2
Kıdemli Denetçi	9	23,7
Denetçi	7	18,4
Toplam	38	100



Grafik1:Denetçilerin Pozisyonları

Anketi cevaplandıran denetçilerin, denetim şirketlerindeki pozisyonları ile ilgili olarak yapılan sınıflandırmada Sermaye Piyasası Kanunu Bağımsız Denetim Tebliği Madde 6'da yer alan denetçi ünvanları esas alınmıştır.

“MADDE 6 – Denetçi Ünvanları: Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup başdenetçi unvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Başdenetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, *kıdemli denetçi* unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve *denetçi* unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kıdem gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst ünvana terfi ettirilemezler²⁰⁴.”

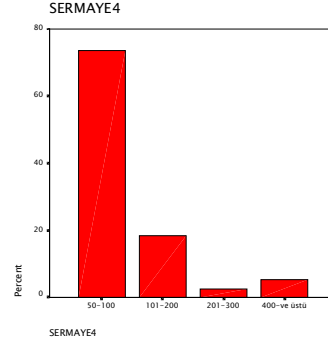
Araştırmaya katılan denetçilerin çalıştıkları şirketlerdeki pozisyonlarına göre dağılımları incelendiğinde % 44,7’sinin Sorumlu Ortak Baş Denetçi, % 13,2’sinin Baş Denetçi %23,7’sinin Kıdemli Denetçi ve % 18,4’ünün de denetçi pozisyonunda çalıştığı görülmektedir. Ankette denetçi yardımcısı ve diğer seçenekleri ise hiç işaretlenmemiştir.

Üst düzey sorumlu personel konularında uzmandırlar ve şirketlerinin yönetim politikaları hakkında da doğrudan bilgi sahibidirler. Bu bakımdan anketi cevaplayanların mevcut sorulara sağlıklı cevap verebilecek konumda oldukları kabul edilmektedir.

²⁰⁴ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

Tablo 4: Şirketlerin Ödenmiş Sermaye Tutarı

Sermaye	Sıklık	Oran (%)
50-100	28	73,7
101-200	7	18,4
201-400	1	2,6
400-ve üstü	2	5,3
Toplam	38	100

Grafik2:Şirketlerin Ödenmiş Sermaye Tutarı

Ankette bağımsız denetim şirketlerinin ödenmiş sermaye tutarları belirli aralıklarda alınmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Madde3'e göre bağımsız denetim kuruluşlarının Anonim Şirket şeklinde kurulmuş olması şartı aranmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre de Anonim Şirketlerin minimum sermaye tutarı 50 milyar TL olmak zorundadır. Bu sebeple seçeneklerin alt limiti olarak 50 milyar TL alınmıştır. Tablo 4'te de görüldüğü gibi ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin ağırlıklı olarak 50-100 milyar TL aralığında ödenmiş sermayeleri bulunmaktadır. Bu da sermaye açısından genel olarak şirketlerin küçük şirketler olduğunu göstermektedir.

Tablo 5: Şube Sayısı

Şube Sayısı	Sıklık	Oran (%)
1	7	18,4
2	22	57,9
3	2	5,3
4	3	7,9
5	1	2,6
6	1	2,6
diğer	2	5,3
Toplam	38	100

Denetim hizmeti ağırlıklı olarak müşteri işletmenin yerinde gerçekleştirilmektedir. İlgili bilgi, kayıt ve belgelerin incelemesi, işletmenin kalite kontrol sisteminin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması vb. çalışmalar müşteri işletmenin yerinde yapılmaktadır. Denetim şirketlerinin

ülke çapında ve/veya uluslararası düzeyde şubelerinin bulunması ulaşılabilirlik açısından önemlidir. Şube sayısı aynı zamanda şirketin büyüklük göstergesidir.

Tablo 5'te ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin %59,9 oranında iki (2) ve bunu takiben %18,1 oranında da bir (1) şube sayısına sahip oldukları görülmektedir. Şube sayısı içine faaliyet gösterilen merkez şube de dahil edilmiştir. Uluslararası denetim şirketleri dünya genelinde faaliyet göstermektedirler. Bunların çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren pek çok şube veya temsilcilikleri bulunmaktadır. Yerel yasa ve mevzuata uyum açısından da bu şekilde bir organizasyona gidilmektedir. Ülkemizde bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olan şirketlerin (halka açık şirketler, hisseleri borsada işlem gören şirketler vb.) dağılımı dikkate alındığında merkezileşme eğilimi olduğu görülmektedir. Bu açıdan biri merkez olmak üzere iki şubeli yapı ulaşılabilirlik açısından yeterli olabilmektedir. Ülkemizdeki denetim şirketleri de ağırlıklı olarak İstanbul merkezli kurulmuşlardır. Şube olarak da Ankara ve İzmir illeri tercih edilmektedir.

Şirket büyüklüğü bağımsızlığın korunmasında ve kalitenin sağlanmasında önemli bir faktör olmaktadır. Çünkü büyük denetim şirketlerinin, piyasadaki itibar ve ünlerini sürdürme istekleri, geniş bir müşteri kitlesine sahip olmaları ve müşteri kaybetme kaygılarının olmaması, onların kaliteli denetimden taviz vermemelerini sağlamaktadır²⁰⁵.

Bunun için şirketlerin kendi aralarında birleşmeleri ile giderek büyümeleri veya teknik bilgi, deneyim, uzmanlık gibi alanlarda güçlerini birleştirmeleri aynı zamanda iş hacimlerinin artmasını da sağlayacaktır.

3.3.2 Toplam Kalite Yönetimi İlkeleri Açısından Denetim Şirketlerinin Değerlendirilmesi

Aşağıda ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin durumu, toplam kalite yönetimi ilkeleri çerçevesinde ve ankette yer alan sorular kapsamında değerlendirilecektir.

²⁰⁵Aynı, s.9.

3.3.2.1 Yönetimin Desteği

Sunulan hizmetin kalitesi; çalışma organizasyonunun yapısından, çalışma şekli ve ne şekilde karar alındığından etkilenmektedir. Yönetim faaliyetlerinin tümü üretilen hizmetin kalitesini etkilemektedir. Yönetimin hakim olduğu bu alanlarda kalite anlayışının yer alabilmesi, yönetimin bunu kabul etmesine bağlıdır. Denetim şirketlerinin ortaklarından ve ilgili meslek mensuplarından oluşan yönetim, Toplam Kalite Yönetimi felsefesini bilir ve bunun yararına ve gerekliliğine inanırsa ancak uygulanmasına karar verebilir. Yönetimin, toplam kalite yönetimi konusunda ikna olması kalite iyileştirme çalışmalarının etkinliğini sağlayıp, maliyetleri kabul edilebilir seviyeye çekecektir.

“Müşteri ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda yasal gerekliliklerin yanısıra, kalite ve verimliliği arttırmak şirketimizin başlıca hedefidir.” sorusuna %92.1 (35) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Şirketimiz bünyesinde Toplam Kalite Yönetimi (TKY) felsefesinin yerleşmesi için yönetim (maddi ve manevi) her türlü desteği sağlamaktadır.” sorusuna % 78.9 (30) gibi bir oranla katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Bağımsız denetim faaliyetlerimizdeki yüksek kalite anlayışımız ve yönetim olarak bu yöndeki çalışmalarımız bize piyasada rekabet avantajı sağlayan önemli bir faktördür” sorusuna % 86.8 (33) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Son üç yıl içinde yaptığımız kalite geliştirme çalışmaları sonucunda verimliliğimiz artmıştır” % 65.8 (25) oranında katılıyorum ve % 23.7 (9) oranında da kararsızım cevabı verilmiştir.

TKY'nin etkin şekilde uygulanabilmesi önceden de belirtildiği gibi işletme üst yönetiminin kararlılığına ve çalışmasına bağlıdır. Kalitenin organizasyon geneline hakim olabilmesi yönetimin desteği ve kararlılığını gerektirir. Yönetimin bu konudaki desteği personelin amaçlar doğrultusunda motivasyonunu da sağlayacaktır.

Yapılan açıklamalar ışığında, yukarıdaki anket sorularına verilen cevaplar değerlendirildiğinde; ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin yönetiminde kalite bilincine sahip olduğu ve kalite çalışmalarının desteklendiği görülmektedir.

3.3.2.2 Müşteri memnuniyeti

“Müşterilerimiz, verilecek hizmetler konusunda bilgilendirilmektedir.” sorusuna % 92.1 (35) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Müşterilerin verilecek hizmetler konusunda bilgilendirilmesi, etkin bir denetim hizmetinin verilmesinde müşteri işletmenin desteğini sağlamanın yanında beklenen hizmet seviyesini de etkileyecektir.

“Şirketimizin kaliteli hizmet vizyonunu öne çıkaran tanıtım faaliyetlerimizi (paneller, sponsorluklar, tanıtım faaliyetleri vb.) programlı şekilde düzenlemekteyiz.” sorusuna % 44.7 (17) oranında katılıyorum, % 36.8 (14) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Denetim hizmetlerinde şirketlerin kendi reklamlarını yapmaları yasal olarak mümkün değildir. Ancak şirketler verilen hizmetler ile ilgili bilgilendirme toplantıları, paneller vb. düzenleyebilmektedirler. Üniversitelerin kariyer günlerine katılarak yine hizmetin tanıtımı yapılabilmektedir. Bu gibi etkinlikler mevcut veya potansiyel müşteriler ile insan kaynaklarını bilgilendirme amaçlıdır. Müşterilerin ve çalışanların hizmet konusundaki bilinç düzeyleri yükseldikçe kaliteye verilen önem de artacaktır.

Şirketlerin tanıtım ve eğitim faaliyetleri konusunda belli politikaları oluşturmaları ve bu anlamda programlı faaliyetlerin sürdürülmesinin maliyeti yüksek olmaktadır. Yukarıdaki soruya verilen cevaplara göre tanıtım faaliyetleri katılımcı şirketlerin % 44.7’lik kısmında gerçekleştirilmektedir. Bu durum ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin küçük ve orta büyüklükte şirketler olmalarından kaynaklanıyor olabilir.

“Müşterilerimizin hizmete ilişkin özel istek ve ihtiyaçları belirlenerek planlamaya dahil edilmektedir.” sorusuna % 73.7 (28) oranında katılıyorum, % 15.8 (6) oranında da kararsızım cevabı verilmiştir.

Kalite, talepleri karşılamak için esnek olmaktır. Müşteri memnuniyeti için daha planlama aşamasında beklentilerin dikkate alınması önemlidir. Bununla birlikte beklentilerin karşılanmasında zaman, kalite ve maliyet ilişkisi dikkate alınmalıdır.

“Müşterilerimize, denetim süresince (mevcut hataların düzeltilmesinde) sürekli destek sağlanmaktadır.” sorusuna % 94.7 (36) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Bağımsız denetim hizmeti ile birlikte denetlenen işletmenin çeşitli konulardaki bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilme derecesi de memnuniyet ölçüsünü etkileyecektir. Denetlenen işletme yöneticileri, denetim ekibi tarafından, işletmeyi etkileyecek olan muhasebe ve finansal raporlama konularındaki gelişmelerle ilgili bilgi verilmesini ve kendi iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması için yardımcı olunmasını beklemektedirler²⁰⁶.

“Ortaya çıkabilecek profesyonel, teknik ya da müşteri hizmetleri sorunları karşılıklı saygı ve anlayış içerisinde ele alınarak zamanında çözüme ulaştırılmaktadır.” sorusuna % 84.2 (32) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Hizmet kalitesi, hizmeti sunan meslek mensubu ile müşteriyle temas halinde olan çalışanların tutum ve davranışlarından da önemli ölçüde etkilenmektedir. Sorunların zamanında ele alınması ve çözüm yollarının araştırılmasının yanında, takınılan tavır da müşteri memnuniyetini etkilemektedir. Tabii burada müşterinin tavrı da önemli olmaktadır. Soruya verilen cevaplara göre denetim şirketleri bu konuya da gereken önemi göstermektedirler.

“Her denetim işinden sonra müşteri memnuniyeti ölçülmektedir.” sorusuna %76.3 (24) oranında katılıyorum, %15.8 (6) oranında da kararsızım cevabı verilmiştir.

TKY'nin amaçlarından biri de müşteri ihtiyaçlarının tatmini yolu ile şikayetlerin en aza indirilmesidir. Her denetim işinden sonra müşteri memnuniyetinin ölçülmesi ile ilgili beklentiler, eksiklikler ve geliştirilmesi gereken unsurlar tespit edilebilmektedir. Örneğin; yapılan anket veya görüşmelerde, denetim ekibinin müşteri işletme yönetimini

²⁰⁶ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.27.

ve personeli belli konularda gereksiz yere meşgul etmesi bir şikayet konusu olabilir. Kullandıkları muhasebe programı ile ilgili sürekli sorular sormaları, sektör hakkında yeterli bilgilerinin olmaması ve bu sebeple gereksiz tartışmaların yaşanması, denetçilerin olumsuz tavır sergilemeleri, zamanı etkin kullanmamaları vb. konularındaki şikayetler değerlendirilerek gerekli önlemler alınabilir. Bunun için denetim ekibinin oluşturulmasına ilişkin prosedürler gözden geçirilebilir, iç kontrol faaliyetleri artırılabilir, denetçiler için gerekli olan eğitim konuları tespit edilebilir.

“Web sitemiz ülkemizdeki müşterilerimizin bilgilendirilmesinde etkin olarak kullanılmaktadır.” sorusuna altı (6) şirket web sitelerinin olmadığını belirtmiştir. Ankete katılan diğer şirketlerin % 63.2’si (24) katılıyorum, %13.2’si (5) de katılmıyorum cevabı vermiştir.

Artık günümüzde internet ortamında olmayan şirketler yok sayılmaktadır. Bu sebeple şirketlerin web sitelerinin hazırlanması önemlidir. Şirketler online olarak müşterilerine zamanlı ve düşük maliyetli olarak ulaşabilmektedirler. İletişim için kullanılmasının yanında bilgilendirme anlamında da yaygın olarak kullanılabilir. Bu konuda önde gelen şirketler sitelerinde rutin olarak sirküler raporlar yayınlamakla birlikte bunları oluşturdukları e-mail gruplarına anında ulaştırabilmektedirler. Bu sayede müşterileri ile birlikte bu gruba dahil olan herkes muhasebe dünyasında olan gelişmelerden zamanında haberdar olabilmektedirler. Sirküler raporların hazırlanması denetim şirketinin günceli takip etmekte olduğunun da güzel bir kanıtı niteliğindedir. Müşterilerin gelişmelerden haberdar edilmeleri, hizmet kalitesine olumlu etkide bulunacaktır.

Denetim alanında meydana gelen gelişmeler göstermektedir ki artık beklentiler doğrultusunda denetim raporları internet ortamına da aktarılabilir. Bunun güvenliği ve güvenilirliği tartışılmakla birlikte yakın zamanda gerçekleşebilir görünmektedir. Ayrıca dünyada, anlık denetim beklentileri gündeme gelmektedir. Buna göre denetim raporlarının finansal tablolarla birlikte dönem sonlarında değil sık aralıklarla, hatta her zaman online olarak yayınlanması gerektiği görüşleri oluşmaktadır. Bunların hukuki yönleri vb. tartışılırken denetçilerimizin bilgisayar dünyasından uzak kalmaları mümkün görünmemektedir.

“Personelimizin memnuniyeti (iş tatmini) düzenli olarak (anket vb.ile) ölçülmektedir.” sorusuna %50 (19) oranında katılıyorum, %23.7 (9) oranında kararsızım ve %21.1 (8) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Müşteri hizmet üretim sürecine dahil olan herkes olarak tanımlandığında işletme personeli de müşteri olarak kabul görecektir. Müşteri memnuniyeti kalite için temel gerekliliktir. Uzman personel ile birlikte tüm çalışanların iş tatmininin düzenli olarak ölçülmesi ve elde edilen veriler ışığında beklentilerin (ücret, zaman planlaması, teknik araç gereç vb.) tespit edilmesi önemlidir. Çünkü TKY'nin bir amacı da moral ve verimliliğin artırılması yoluyla kalitenin sağlanmasıdır. Beklentiler ışığında buna cevap verecek düzenlemelere gidilmesi personel moralini yükselterek verimlilik artışını sağlayan önemli bir faktör olacaktır. İşinden memnun olan personel vereceği hizmete bunu yansıtacaktır.

“Meslek mensuplarımızın ücretleri, yoğun çalışma temposu içinde motivasyonlarını sağlayacak yeterliliktedir.” sorusuna %73.7 (28) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Denetçinin üzerine aldığı sorumluluğun önemi, çalışma koşullarının ağırlığı ile işin gerektirdiği uzmanlık bilgisi ve bağımsızlık olgusu dikkate alındığında uygun bir ücretin olması kaçınılmazdır. Yapılan araştırmalar denetçilerin konularında uzman olmaları ve öğrenmeye açık kendini geliştirebilen yapıları piyasada talep edilen olmalarına sebep olduğunu göstermektedir. Dışarıda her zaman iş bulma imkanlarının olması personel devrini bu meslek için yüksek kılabilmektedir. Dışarıdan talep olduğu için daha iyi koşullarda başka iş alanlarına kaymaktadırlar.

Bu durum aynı zamanda kamu denetçileri için de geçerli olmaktadır. Onca sınavlardan ve eğitimlerden sonra piyasada aranan elemanlar olmaları ve kamudaki maaşların yetersizliği²⁰⁷ bir süre sonra daha iyi imkanlar sağlayabilen özel sektöre geçmeyi kaçınılmaz kılmaktadır. Personel devrinin düşük tutulması onların maddi ve manevi her türlü memnuniyetlerinin sağlanması ile mümkün olabilecektir. Personel

²⁰⁷ Milliyet Gazetesi. (2004), “Düşük Maaş Denetçiyi Kaçırıyor” başlıklı ekonomi haberi, (<http://www.milliyet.com/2004/02/05/ekonomi/eko12.html>).

devrinin düşük tutulması aynı zamanda maliyetleri de düşüreceğinden önemli olmaktadır.

Yukarıdaki sorulara verilen cevaplar değerlendirildiğinde; ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin hizmet kalitesinin sağlanması açısından hem iç hem de dış müşteri memnuniyetine önem verdiği görülmektedir.

3.3.2.3 Hata Önleme

İşletmeler için kalite geleceğe yapılan en önemli yatırımdır. Kaliteye yapılan yatırımın maliyeti sonradan ortaya çıkacak hataların maliyetinden çok daha düşük olacaktır. Dünyanın ilk beş büyük denetim şirketinden biri olan Anderson'un bir denetim işindeki başarısızlığının şirketin iflasını gündeme getirmesi veya denetim hatasından kaynaklanan yanlış bilgilendirme sonucunda yatırımcıların uğradığı zararın boyutları düşünüldüğünde kaliteye yapılan yatırımların gerekli ve kaçınılmaz olduğu görülecektir. Yüksek kalitenin rekabet avantajı sağladığının bilincinde olan işletmelerin, kaliteye yaptıkları yatırımlar etkin bir rekabet stratejisi olarak da değerlendirilebilir.

“Potansiyel problem ve hata kaynakları belirlenmekte ve düzeltici/ önleyici faaliyetler yapılmaktadır.” sorusuna % 92 (35) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Hata kaynaklarının zamanında tespiti önemlidir. Kalite bir anlamda hata ortaya çıkmadan önlem almaktır.

“Şirket içinde kalite ve verimliliğin sağlanması için etkin bir kalite kontrol sistemi oluşturulmuştur.” sorusuna % 86.8 (33) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Toplam kalite yönetimi yaklaşımında kalite kontrol, üretim sürecinin sonunda uygulanan faaliyetleri değil üretim aşamasındayken olabilecek sapmaların önlenmesini amaçlamaktadır. Bu anlamda kaliteli bir denetim hizmetinin gerçekleştirilebilmesi; öncelikle denetim şirketi bünyesinde ve denetim faaliyetleri kapsamında, uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin oluşturulması ve uygulanmasını gerekli kılmaktadır

“Bağımsız denetim ile ilgili dava maliyetleri veya cezalar vb, denetim kalitesinin sağlanması konusunda denetim şirketlerini teşvik etmektedir.” sorusuna

%71 (27) oranında katılıyorum, % 15.8 (6) oranında kararsızım ve % 10.5 (4) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

“Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinde kalitenin sağlanması için yeni yasa maddeleri ve güvenlik önlemlerine ihtiyaç vardır.” sorusuna % 71 (27) oranında katılıyorum, % 18.4 (7) oranında kararsızım ve % 10.5 (4) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

“Sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili şirketlerin, yeterli kalitede denetim yapıp yapmadıkları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yeterli derecede kontrol edilmektedir.” sorusuna %31.6 (12) oranında katılıyorum, % 39.5 (15) oranında kararsızım ve % 21.1 (8) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

“Bağımsız denetim sözleşmesinden sonra karşılaşılan uyumsuzluklar, her zaman yasal işlemlere gerek kalmadan, müşteri işletme yöneticileri ile görüşülerek çözümlenebilmektedir.” sorusuna % 44.7 (17) oranında katılıyorum, % 42.1 (16) oranında da kararsızım cevabı verilmiştir.

Kaliteli bir denetim hizmeti piyasa ekonomisinin vazgeçilmez bir unsurudur ve denetim hizmeti tamamen güvenilirlik üzerine kuruludur. Denetim şirketi aleyhine açılan davalar, dava sonucu denetçi lehine bile olsa, güvenilirliği önemli ölçüde zedeleyecektir. Dava ihtimaline fırsat vermemek için müşteri seçim aşamasında gereken özenin gösterilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte son on yılda bağımsız denetçilerin aleyhine açılan dava sayısında önemli artışlar olduğu gözlenmektedir²⁰⁸. Yukarıdaki soruya verilen cevaplar da anlaşmazlık durumunda dava ihtimalinin yüksek olduğuna işaret etmektedir.

“Kalite anlayışımız dahilinde, müşteri seçim politikamız yazılı olarak oluşturulmuştur.” sorusuna % 57.9 (22) oranında katılıyorum, % 23.7 (9) oranında kararsızım ve % 15.8 (6) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

“Aldığı hizmetin kalitesine önem veren bilinçli müşteriler ile çalışmaya önem vermekteyiz.” sorusuna % 92.1 (35) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

²⁰⁸Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.3.

Denetim hizmeti alanında müşterinin bilinç düzeyinin yükselmesi, denetim hizmetlerinin kalitesi açısından olumlu bir durumdur. Çünkü bu halde müşteri işletme, hizmetin kaliteli gerçekleştirilebilmesi için üzerine düşen sorumlulukları bilmekte ve gereken yardımı sağlamaktadır. Ayrıca denetim hizmetleri konusundaki bilinç düzeyinin yükselmesi hizmet konusunda yüksek talep ve beklentileri de beraberinde getirecektir.

Yukarıdaki sorulara verilen cevaplardan hareketle katılımcı şirketlerin tamamına yakınının müşteri seçimine önem verdikleri ancak bunu aynı oranda yazılı ve standart şekle getirmedikleri görülmektedir.

İşletme bünyesinde kaliteye yönelik bir yapılanmanın oluşturulması önemlidir. Bunun ilk adımı da amacın belirlenmesi ile mümkündür. Bu da misyon ve vizyonun oluşturulmasını gerektirir.

“Şirketimizin misyon ve vizyonu yazılı olarak tanımlanmıştır.” sorusuna % 81.6 (31) oranında katılıyorum, % 10.5 (4) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

“Şirketimizin organizasyon şeması ve görev tanımları yazılı olarak belirlenmiştir.” sorusuna % 89.5 (34) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Organizasyon şemasının hazırlanması ve görev tanımlarının yapılmış olması şirketin kurumsal yapısına olumlu etkide bulunacaktır. Şema yardımı ile çalışanlar şirket içi sorumluluklarını ve konumlarını daha iyi analiz edebileceklerdir. Görev tanımları uygun işe uygun eleman seçimini de olumlu etkileyecektir.

3.3.2.4 Kalite Tüm Çalışanların Katılımını Gerektirir

Toplam kalite toplam katılımı gerekli kılmaktadır. Şirket bünyesindeki tüm çalışanların işlerini kaliteli yapması sunulan ürün veya hizmetin kaliteli olmasını sağlayacaktır.

Toplam kalite anlayışına göre herkes kendi sorumluluğunu üstlenmeli ve işini en iyi şekilde yapmalıdır. Bunu sağlamada uygun ortamı yaratacak bir yönetim sisteminin olması önemlidir.

Toplam Kalite Yönetiminin amaçlarından biri de iletişim alanında etkin yöntemler oluşturulmasıdır. İletişimin yoğunluğu ve kalitesi pek çok sorunun ortaya çıkışını önlemekle birlikte çözümünü de mümkün kılmaktadır. Gerek şirket içinde ilgili personel ve bölümler arasında gerekse de müşteri ile iletişim sorununun olmaması için yönetim gereken tedbirleri almalıdır.

Hem şirket içinde personel arasında hem de müşteri ile kurulan iletişimin kalitesi sunulan hizmetin kalitesini önemli şekilde etkilemektedir. Denetim ekibi ile denetlenen işletme yöneticileri arasındaki iletişimin etkinlik derecesinin de denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğu daha önce de belirtilmişti. Bu amaçla iletişim alanında etkin yöntemler oluşturulmalı ve geliştirilmelidir.

Ankete katılan şirketlerin, şirket içi iletişimde kullandıkları araçlar ve kullanım oranları dikkate alındığında; şirketlerin % 84'ü (32) internet, telefon ve faxı, % 79'u (31) yüzyüze görüşmeyi, % 73.7'si (28) rutin toplantıları, % 48'i (19) e-mail'i iletişim aracı olarak kullanmaktadırlar. Buradan da en yaygın kullanılan iletişim araçlarının internet, telefon ve fax olduğu yine önemli bir oranda da rutin toplantıların iletişim aracı olarak kullanıldığı görülmektedir.

Şirket içinde iletişim aracı olarak yüzyüze görüşme ve rutin toplantıların oranının yüksek olması iletişimin etkinliği açısından önemlidir.

Denetim hizmeti, denetlenen işletmenin yerinde gerçekleştirildiğinden denetçiler denetim dönemlerinde şirketlerinden uzakta ve/ veya başka şehirlerde olmaktadır. Bu gibi durumlarda iletişimin etkin olarak sağlanması internet üzerinden veya telefon ile mümkün olabilmektedir. Verilen cevaplar bu gibi uzaktan iletişim araçlarından yararlandığını göstermektedir.

İletişim aracı olarak internetin kullanılması müşteri ile iletişimde de önemlidir. İnternet aracılığıyla müşterilerin gelişmelerden düzenli olarak haberdar edilmesi

bilgilendirilmesi mümkün olabilmektedir. Günümüz koşullarında internet, maliyetinin düşük olması ve etki alanının genişliği dikkate alındığında önemli bir iletişim aracıdır.

Kalite için değişmeyi göze almak ve bunun için de esnek olmak önemlidir. Değişim ve gelişim için ekip çalışmalarının önemi büyüktür. Şirket bünyesinde oluşturulacak kalite geliştirme takımları, katılımcı yönetimin de temel ayağını oluşturmaktadır. Problem çözümünde, proje geliştirmede ekip çalışması yaklaşımının benimsenmesi, sunulan hizmet konusunda kusursuzluğa giden yolda önemli bir adımdır.

“Her bölümden temsilciler alınarak ‘kalite geliştirme takımları’ oluşturulmakta ve periyodik toplantılar yapılmaktadır.” sorusuna % 60.5 (23) oranında katılıyorum, % 23.7 (9) oranında kararsızım ve % 15.8 (6) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Yukarıdaki soruya verilen cevaplara göre denetim şirketlerinde kalitenin sağlanması için ekipler oluşturulmaktadır. Ekipler tarafından belli periyotlarla rutin toplantıların yapılması da süreç geliştirme konusunda çalışmaların olduğunu göstermektedir.

“Şirketimiz çalışanlarının katılımını sağlayan (kararlara katılımı, öneri sunmayı vb. destekleyen) bir organizasyon yapısına sahiptir.” sorusuna % 84.2 (32) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Buradan da denetim şirketlerinin büyük bölümünün katılımcı yapıyı destekledikleri görülmektedir. Kalite herkesin işidir, herkesin kendi işi konusunda bir görüşü vardır, çalışanlara bu şekilde değer verilmesi yaratıcılıklarının desteklenmesi kalite konusunda da sinerji yaratacaktır.

3.3.2.5 Sürekli Gelişme ve Eğitim

Kalite, süregelen gelişmelerin bir neticesidir ve hiç bitmeyecek bir yoldur. Şirketler arasındaki fark kimin daha önce kalite çalışmaları için yola çıktığı ile ilgilidir.

Sürekli gelişmenin sağlanmasının (süreç geliştirme, müşteri şikayetlerine göre gelişme sağlama vb.) verilen hizmetlerin kalitesi üzerinde önemli etkileri olacaktır.

“Denetim süreçlerimiz sürekli olarak gözden geçirilmekte ve kaliteli hizmet sunumu için süreç geliştirme faaliyetlerimiz süreklilik arz etmektedir.” sorusuna % 92 (35) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Müşteri şikayetleri dikkate alınarak düzeltici faaliyetler uygulanmaktadır.” sorusuna % 84.2 (32) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Müşterilerimize elimizdeki mevcut kadro ve kaynaklarımız ile elimizden gelen en iyi hizmeti sunmaktayız. Bundan daha iyi hizmeti sunmamız bugünkü mevcut kaynaklarımız dahilinde mümkün değildir.” sorusuna % 52.6 (20) oranında katılıyorum, % 26.3 (10) oranında kararsızım ve % 18.4 (7) oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Katılımcı şirketlerin yaklaşık olarak yarısı toplam kalite yönetimi çalışmalarının gündemde olduğunu belirtmiştir ve buradaki cevaplar da bu bilincin oluştuğunu göstermektedir. Çünkü toplam kalite yönetimi anlayışında mevcut durumdan memnun olmamak ve her zaman daha iyisinin yapılabileceği inancı vardır. Her zaman biraz daha verimli çalışılabilir, maliyetler kaliteyi koruyarak daha da aşağı çekilebilir, üretim süreci kısaltılabilir, üretim daha kısa sürede gerçekleşebilir vb. şekilde her zaman gelişme imkanının olduğu bilincinde çalışılır.

Kalite, değişmeyi göze almaktır. Değişim, bulunulan seviyeden memnun olmadan sürekli daha iyinin arayışı ile mümkün olmaktadır. Sorulara verilen cevaplar doğrultusunda denetim şirketlerinin sürekli gelişmeye önem verdikleri ve bu yönde çalışmaları olduğu görülmektedir.

Tablo 6 : Şirket Personeline Sağlanan Eğitimler

Personele Sağlanan Eğitimler	Sıklık	Oran (%)
Hizmet İçi (Mesleki Teknik)Eğitim	37	97
Sektör Eğitimleri	8	21
Kişisel Gelişim Eğitimleri	3	8
Kalite Eğitimleri	17	45
Teknoloji Eğitimleri	8	21

“Şirketimiz bünyesinde süreli yayınlar, yasalar, mevzuat, ilgili makaleler vb. barındıran zengin bir kütüphanemiz vardır.” sorusuna % 94.7 (36) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında, denetim faaliyetinin yeterli mesleki eğitim, deneyim ve yeteneğe sahip uzman kişi veya kişilerce yapılması öngörülmüştür. Genel anlamda mesleki yeterlilik ile eğitim ve staj yoluyla edinilen teknik bilgi düzeyi, sektörel ve mesleki deneyim, teknolojik uzmanlık ve değişen koşullara uyum sağlama yeteneği kastedilmektedir. Denetçinin, işletmenin karmaşık muhasebe sistemlerini algılaması ve karmaşık muhasebe konularını anlama yeteneği, denetim kalitesini gerçekleştirilmede kritik önemdedir. Nitekim Amerika’da yapılan bir araştırmada, denetim şirketleri aleyhine açılmış davaların %72’sinin, muhasebe ilkeleri ve denetim standartları ile ilgili, denetçi yorumlarındaki hatalardan kaynaklandığı tespit edilmiştir²⁰⁹.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunabilmek ve bu anlamda müşteri memnuniyetini sağlamak amacıyla sürekli eğitim anlayışına sahip olmalıdırlar. Denetçiler bu anlamda ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları vb. izlemek zorundadırlar. Denetim şirketleri de denetçileri bu yönde desteklemelidir. Denetim ekibini oluşturan denetçilerin gerekli mesleki deneyim ve yeteneğe sahip olmalarının yanında mesleki ve bilimsel çalışmalara yılda en az bir defa katılmalarının

²⁰⁹Yerli, **Ön.ver.**, s.256.

sağlanması denetim kalitesi açısından önemlidir. Denetçilerin mesleki gelişmelerini sağlamada etkin bir araç olarak kapsamlı bir kütüphane ve arşive sahip olunması²¹⁰ da önemlidir. Şirket bünyesinde oluşturulacak zengin içerikli ve sürekli yenilenen kütüphanenin yanında gerek şirket bünyesinde düzenlenecek gerekse de dışarıdan temin edilecek eğitimler ile denetçilerde sürekli gelişme sağlanabilmelidir.

Denetim mesleğinde eğitimin önemi açıktır. Mesleğe giriş aşamasında geçilen sınavlar ile eğitim ihtiyacı bitmemektedir. Meslek faaliyetlerindeki sürekli yenilik ve gelişmeler beraberinde sürekli eğitimi zorunlu kılmaktadır. Ankete katılan şirketlerin % 97'si personeline hizmet içi (mesleki teknik) eğitim sağlandığını belirtmektedir. Bunun yanında denetim faaliyetleri çok boyutlu eğitimi de gerekli kılmaktadır.

Denetçinin deneyim düzeyi ve sektörel uzmanlığı da denetim kalitesi açısından önemlidir. Denetçinin denetim tecrübesi arttıkça denetim sürecini kontrol gücü de artmakta; denetim plan veya programındaki değişiklik ihtiyacına daha doğru bir şekilde karar verebilmekte²¹¹ ve değişiklikleri daha iyi karşılayabilmektedir. Aynı şekilde denetçilerin sektörel uzmanlık derecesi arttıkça, sektörden kaynaklanan özel sorunları tespit etme ve ortaya çıkarma olasılığı da artmaktadır²¹².

Son yıllarda yapılan araştırmalara göre, denetim kalitesi ile denetçilerin sektörel uzmanlık dereceleri arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir²¹³. Dolayısıyla denetlenecek işletmelerin ilgili buldukları sektör hakkındaki uzmanlaşmanın önemi açıktır. Ankete katılan şirketlerin % 21'i (8) sektör eğitimlerinin verildiğini belirtmiştir. Oranın düşük olmasının yanında denetçiler zaman içinde tecrübeleri neticesinde sektörel uzmanlığı kazanabilmektedirler. Denetimin kalitesi açısından denetim ekipleri de bu uzmanlıklara göre belirlenmeye çalışılmaktadır.

Günümüzde internetin kullanım alanının genişlemesi ile pek çok ekonomik işlem artık internet üzerinden gerçekleştirilmekte, ticaret internet üzerinden yapılmaktadır. Böyle bir ortamda denetçilerin internette uzak kalmamaları, onların dünya gündemini takip etmesini, gelişmelerden haberdar olmasını vb. sağlayacaktır.

²¹⁰ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.28.

²¹¹ Aynı, s.8.

²¹² Kavut, (2000), **Ön.ver.**, s.8.

²¹³ Kavut, (2001), **Ön.ver.**, s.6.

Muhasebe kayıtlarının artık bilgisayarla yapıldığı ve kağıt defterlerin kullanılmadığı günümüzde denetçilerin de bilgisayardan uzak olmaları düşünülemez. İlgili muhasebe programlarının kullanımı konusunda denetçilerin bilgili olması sunulan hizmetin kalitesi açısından önemlidir. Bununla birlikte denetimin de bilgisayar üzerinden yapılmaya başlanması, denetçilerin bu özel denetim programları hakkında da bilgili olmalarını zorunlu kılmaktadır. Ankete katılan denetim şirketlerinin % 21’inde (8) teknoloji eğitiminin verildiğini belirtmiştir.

“Personelimiz iş ile ilgili teknolojik araç ve gereçlerden yeterince yararlanabilmektedir.” sorusuna % 94.7 (36) oranında katılıyorum cevabı verilmiştir.

“Şirketimizce bilgisayar destekli (bilgisayar içinden) denetim yapılmaktadır.” sorusuna % 68.4 (26) oranında katılıyorum ve % 21 (8) oranında katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Teknoloji eğitimlerinin düşük oranda kalması; meslek mensuplarının bilgisayar bilgisi olan denetçilerden oluşturulmuş olmasıyla da açıklanabilir. % 68.4 (26) oranında bilgisayar destekli denetim yapıldığı ve gerekli teknolojik araç ve gereçlerin yeterli olduğu ki bunun büyük bir kısmını bilgisayarlar oluşturmakta, denetçilerin teknoloji bilgilerinin var olduğu kabul edilebilir veya kendilerini bu konuda özel çabaları ile geliştirdikleri düşünülebilir.

Kaliteye ulaşabilmek müşterinin ne istediğinin belirlenmesinin yanında herkesin kaliteyi başarmak konusunda eğitilmesini gerektirmektedir. Kalite tek başına verilen çabalar ile oluşturulamaz. Nihai ürün veya hizmetin kalitesi herkesin katılımını gerektirir. Bunun için kalite eğitimleri düzenlenmelidir. Ankete katılan şirketlerin % 45’i çalışanlarına kalite eğitimi sağladıklarını belirtmişlerdir.

“Şirketimiz bünyesinde hizmet kalitemizi tescillemek için ISO 9000 Kalite Belgesi çalışmalarımız devam etmektedir.” sorusuna verilen cevaplara göre; anketi cevaplayan denetim şirketlerinin % 42’lik bölümü (16 şirket) evet cevabını vermiştir.

Kalite belgesi için çalışmaları devam eden şirketlerin sayısı ile kalite eğitimi sağlayan şirket sayısı arasında bir tutarlılık olduğu görülmektedir.

Denetim şirketinin büyüklüğünün, kaliteli hizmet konusunda önemli olduğuna daha önceki bölümlerde değinilmişti. Büyük denetim şirketlerinin bir avantajı da şirkete yeterli nitelik ve kalitede elemanı çekmesidir. Çünkü yeterli nitelikteki elemanları bünyeye çekebilmenin, koruyabilmenin ve de gerekli hizmet içi eğitimi sağlayabilmenin maliyeti çok yüksek olmaktadır. Bu maliyeti büyük şirketler rahatlıkla karşılayabilirken, böyle ciddi yatırımları küçük ve deneyimsiz şirketler karşılamakta zorlanmaktadır²¹⁴. Buna göre ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin ağırlıklı olarak küçük ve orta büyüklükteki şirketler olduğu dikkate alındığında personele sağlanan eğitim konusundaki oranların düşüklüğü açıklanabilmektedir.

²¹⁴ Ergun, **Ön.ver.**, s.173

SONUÇ

Dünya ve ülke ekonomilerinde meydana gelen değişim ve gelişmeler; işletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, küreselleşme, çok uluslu şirketlerin çoğalması, işletmeler ve ülkeler arası ticari ilişkilerin artması ve sermaye piyasalarının gelişmesine paralel olarak işletmelerin faaliyetlerinden etkilenen ilgililerin sayısı da artmaktadır. İşletme faaliyetlerinden etkilenenlerin sayısının artması ile birlikte bu faaliyetlerle ilgili bilgi ihtiyacı ve bunun güvenilirliği konusu önem kazanmaktadır.

İşletmelerin ekonomik faaliyetleri ile bilgiler muhasebe bilgi sisteminden elde edilir. Elde edilen muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olması ve bunun sağlanabilmesi işletme ilgililerinin karşılanması gereken en önemli ihtiyaçlarıdır. Bilginin güvenilirliği ihtiyacı bağımsız denetim mekanizması ile karşılanabilmektedir.

Bağımsız denetim fonksiyonu, denetlenen işletmeden ilgili çıkar çevrelerine doğru, güvenilir bilgi akışında aracı olmaktadır. Taraflar arasında oluşan etkin ve güvene dayalı iletişim ile taraflar risklerini minimize ederek etkin kararlar verebilmekte ve kazanç fırsatları yaratılmaktadır. Sağlıklı veriler piyasaların daha etkin çalışmasını mümkün kılmaktadır.

Denetim hizmetlerinin etki alanı dikkate alındığında kaliteli hizmet sunumunun önemi gözardı edilemez. Ancak denetim alanında yaşanan olaylar, ortaya çıkan kalitesiz hizmetler ve bunların sebep olduğu yüksek maliyetler, denetim kalitesini sağlamak ve yükseltmek konusunda ilgili düzenleyici kurumları ve denetim şirketlerini yeni arayışlara yöneltmiştir.

Denetim hizmetlerinin artan önemi, yaşanan yoğun rekabet ortamı ile sunulan hizmetlerdeki kalitesizlik örnekleri şirketleri bu konuda önlem almaya ve çalışmaya yöneltmektedir. Denetim hizmetlerinde kalitenin sağlanmasının önemi dikkate alındığında Toplam Kalite Yönetiminin uygulanması ve bunun aynı zamanda bir rekabet aracı olarak kullanılması önerilmektedir.

Toplam Kalite Yönetimi şirket stratejisi olarak düşünölmelidir. Bu sebeple uygulama kararı yönetimin desteğini gerektirir. Bir başka ifadeyle kalitenin yalnızca üretim bölümünün işi olmadığı, katılımcı bir yaklaşımı gerektirdiğini ve özellikle de TKY'nin uygulanmasının, tümüyle bir davranış ve kültür değışikliğı anlamına geldiğı, üst yönetimce desteklenmedikçe etkin sonuçların alınamayacağı konularına öncelikle yöneticilerin inanması önemlidir. TKY bir kalite programı değildir sürekli gelişimi ifade eder.

Toplam kalite anlayışına göre sunulacak ürünün bünyesine giren herşey onun kalitesini etkiler. Verilen hizmetin oluşumuna ve kalitesine etki eden herkes de onun müşterisi olarak kabul edilir. Dolayısıyla müşteri, sunulan hizmeti etkileyen ve bundan etkilenen herkeştir.

TKY ekip çalışmasını ve müşteri memnuniyeti için sürekli gelişmeyi gerekli görmektedir. Sürekli gelişme için çalışanların görüşlerine açık olmak gerekmektedir. Ekip çalışmaları ile mesleki konularda mevcut veya potansiyel problemlere cevap arama, belli süreçlerde izlenen adımların etkinliğini ve verimliliğini arttırmaya yönelik yeni fikirler geliştirme vb. sağlanabilir. 'İşi en iyi o işi yapan bilir' felsefesi burada da geçerliliğini korumaktadır. Herkes işini nasıl daha iyi yapabileceğı konusunda çalışır ve buna imkan tanıyan bir ortam yaratılırsa, bu anlamda yaratıcılık desteklenirse sürekli gelişme sağlanabilir.

Toplam Kalite Yönetimini uygulayan işletmelerin, uygulama nedenlerinin başında rekabet yer almaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketleri daha çok küçük ve orta büyüklükteki denetim şirketleri görünümündedirler. Yabancı ortaklı denetim şirketleri bu açıdan bazı avantajlara sahip olabilmektedirler çünkü ortaklarının bilgi ve tecrübeleri yanında bazı imkanlardan da yararlanma avantajları olmaktadır. Ancak küçük denetim şirketlerinin ve özellikle yerli sermayeli denetim şirketlerinin yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri ancak hizmet kalitesini istenen seviyeye getirmeleri ile mümkün olabilecektir. Bunun bilincinde olan işletmeler tüm üretim süreçlerinde kaliteyi sağlama konusunda bilinçli bir yapılanmaya gideceklerdir. Bu bakımdan ülkemizde özellikle yerli sermaye ile faaliyet gösteren şirketlerin yabancı

ortaklı şirketlerle rekabet etmede kalite önemli bir araç olmaktadır. Kalitenin sağlanmasında toplam kalite yönetimi bilincinin tüm işletme bünyesine hakim olması ve bu kalite çabalarının sürekliliği önemlidir.

Yapılan araştırmalar yabancı yatırımcı ve bilgi kullanıcılarının hizmet kalitesi konusunda bildikleri tanıdıkları şirketlere güvendikleri ve bu şirketlerin raporlarını görmek istediklerini ortaya koymaktadır. Ülkemizdeki şirketlerin bu önyargıyı ortadan kaldırmak için yapacakları çalışmalardan biri de kalitelerini uluslar arası geçerliliği olan belgeler ile onaylatmaları olabilir. Bu belge sahibi şirketler hem iç piyasada hem de dış piyasada ihtiyaç duyulan güveni sağlayabilirler ve rekabet avantajını elde edebilirler.

Kaliteli bir denetim faaliyeti örgütlenmiş bir şirket yapısıyla yakından ilişkilidir. Ankete cevap veren şirketlerden biri ISO 9001 ve biri de ISO 9002 kalite belgesine sahip olduklarını belirtmişlerdir. ISO 9000 kalite standardı bir mal veya hizmet standardı değildir. ISO 9000 şirketlerin teknik ve yönetim kalitesini belgeleyen bir ölçümdür. Denetim şirketlerinin belli bir standartta hizmet sunduklarını belgelemek için bu belgeyi almaları yoğun rekabet ortamında aradan sıyrılmak ve kendilerini farklılaştırma bakımından önemli çabalarlardır. Amaç bilgi kullanıcılarının, müşterilerin verilen hizmete güven duymalarını sağlamaktır. Bu güven sağlandığında kalite de sağlanmış olacaktır.

Toplam kalite yönetiminin uygulanmasıyla, işletme faaliyetlerinde planlı, sistematik yaklaşım, sürekli gelişme ve iyileşme, çalışanların motivasyonu, hataların önlenmesi, yüksek verimlilik sağlanabilir. Böylece yüksek kalite yakalanır ve beraberinde yüksek rekabet gücüne erişilebilir. TKY uygulayan işletmeler, müşteri memnuniyetini sağlayan yüksek kalite ve düşük maliyet ile pazar paylarını arttırabilmektedirler.

Mesleğin kuvvetli bir şekilde standartlara bağlanmış olması ve ilgili yasalarla disiplin altına alınması meslekte kaliteyi sağlamak konusundaki gelişmeyi engellememektedir. TKY şirketleri bu standart ve yasalara uyumlu çalışma konusunda desteklemektedir. Önemli olan hem mesleğin gelişimi açısından hem de özelde şirket bazında mevcut durumu yeterli görmeyip sürekli gelişmeye çalışmaktır.

Çalışmamızın uygulama bölümünde ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin faaliyetleri Toplam Kalite Yönetimi ilkeleri açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır. Buradan çıkan sonuçlara göre ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketleri aynı zamanda rekabet avantajı sağlamak amacıyla kalitenin öneminin farkındadırlar. Verilen cevaplara göre toplam kalite olgusu şirketler arasında yaygınlaşmaya başlamıştır ve bu yöndeki çalışmaları devam etmektedir.

Denetim şirketlerinin amaç ve misyonuna uygun bir kalite yönetiminin oluşturulmasına yönelik çalışmalar şüphesiz daha geniş katılımlı, daha kapsamlı incelemeleri gerektirmektedir. Bu çalışma ile hedeflenen denetim hizmetlerine Toplam Kalite Yönetimi penceresinden bakmak ve mevcut hizmet düzeyini bu çerçevede değerlendirmek olmuştur. Kalite yönetimi gibi son derece kapsamlı bir konunun her yönüyle incelenmesinde bundan sonraki çalışmaların katkısı büyük olacaktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Tamer. (2002), **Denetim: AB ile Uyum Sürecinde Denetim Yeni Bir Pradigma**. Ankara : Yetkin Hukuk Yayınları.
- Arens, Alvin, A. James K. Loebbecke. (1991), **Auditing: An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice Hall, Fifth Edition.
- Barker, Glyn. (2003), “Enron: Herşey O Kadar Da Kötü Değil”, çeviren: Cengiz Toraman **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:18.
- Booms, B.H.. M.J.Bitner. (1981), “Marketing Strategies and Organization Structers for Service Firms”, Ghicago: In Marketing of Services, eds; J.Donnelly v.d..
- Bozkurt, Rıdvan. (1993), “Hizmet Endüstrilerinde Toplam Kalite Kontrol Uygulamaları”, **Önce Kalite Dergisi**.
- Bozkurt, Rıdvan. (1995), Hizmet Endüstrilerinde Kalite”, **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayını, Toplam Kalite Özel Sayısı.
- Bozkurt, Rıdvan, Aynur Odaman. (1995), **ISO 9000 Kalite Güvence Sistemleri**, (Ankara: MPM Yayınları) Yayın No 549.
- Bozkurt, Nejat. (1998), **Muhasebe Denetimi**, İstanbul : Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Budak, Gülay. (1997), “Toplam Kalite Yönetiminde İnsan Kaynakları Planlaması”, **Yönetim ve Ekonomi**, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Yayını.
- Carmichael, D.R., John J. Willingham. (1989), **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Book Company, Fifth Edition.
- Committe on Basic Auditing Concept. (1973), “A Statement of Basic Auditing Concept” American Association Accounting.
- Crosby, P.B. (1992), **Completeness Quality for the 21.Century**, New York.

- Çelen, Erol. (2001), “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **İstanbul SMMM Odası Mali Çözüm Dergisi**.
- DeAngelo, L. (1981), “Auditor Independence, Low Bailing and Disclosure Regulation”, **Journal of Accounting and Economics**, 3.
- Deis, D. G.Giroux. (1992), “Determinants of Audit Quality in the Public Sector”, **The Accounting Review**, 67.
- D.R.Carmichael, John J. Willingham. (1989), **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Book Company, Fifth Edition.
- Efil, İsmail. (1996), **Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç – ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No 110.
- Erdoğan, Murat. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. **Doğuş Üniversitesi Dergisi**. Cilt 5.
- Ergun, Ülkü. (1999), “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 1, Sayı:1.
- Güredin, Ersin. (1987), **Denetim**, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:50.
- Güredin, Ersin. (2000), **Denetim**.10. Baskı. İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım. A.Ş.
- Holmes, Arthur W., Waynes Overmayer. (1972), **Basic Auditing Principles**, Richard D. Irwin Inc., Fourth Edition.
- Karasioğlu, Fehmi, Tuna Taner. (1998), “Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonu”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1.
- Karatepe, Osman M. (1997), “Bir Hizmet Kalitesi Yardımıyla Hizmet Kalitesi Oluşumuna Yönelik Kavramsal Bir İnceleme”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2.

- Kardeş, Seval. (1996), **Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin (AİP) Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 29.
- Kavrakoğlu, İbrahim. (1994), **Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul: Kalder Yayınları, No.2.
- Kavut, Lerzan. (2001), “Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi**. Yıl:12, Sayı:40.
- Kavut, Lerzan. (2002), “Ulusal ve Uluslar arası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, Yönetim Dergisi**. Yıl:13, Sayı:41.
- Kayan, Nurcan. (1996), “Kalite Kavramı ve Gelişimi I”, **Standart Ekonomik ve Teknik Dergi**, Yıl 35, Sayı 419.
- Kepekçi, Celal. (1996), **Bağımsız Denetim**. 2. Baskı. Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Koç Topluluğu Bizden Haberler. (1990), “Kalitenin Sağlanması Konusunda Başarılı olmak: Artık Gizli Nokta Mevcut Değildir”, Luigi Caielli, (İsvaer Fiat Danışmanlık ve Yönetimsel Formasyon Bölüm Başkanı), “Kalitedeki Başarılar: Sır Yok” isimli makalesinin çevirisi.
- Koçel, Tamer. (1999), **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Yayın No: 405.
- Kurtuluş, Kemal. (1998), **Pazarlama Araştırmaları**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No:274, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yayın No:406, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Joel F. Kramer. (1999), “Planning for World-Class Audits”, **The Internal Auditor**, Vol. 56.

- Lan Glilipse, Richard Lewis. (1986), **Foundation In Accounting**, Prentice Hall International, Englewood, N.J.
- Libby, R. (1990), "Experience and the Ability to Explain Audit Findings", **Journal of Accounting Research**, 28.
- Mautz, R.K.ve H.A. Sharaf, (1961), *Philosophy of Auditing*, AAA.
- Meigs, Walter. B. O.Ray Whittington, KurtJ.Pany, Robert F.Meigs, (1988), **Principles of Auditing**, Richard D.Irwin Inc..
- Milliyet Gazetesi. (2004), "Düşük Maaş Denetçiyi Kaçırıyor" başlıklı ekonomi haberi, (<http://www.milliyet.com/2004/02/05/ekonomi/eko12.html>).
- Mucuk, İsmet. (1999), **Pazarlama İlkeleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Narasimhan, T.R. Elaine Trotter, (1999), "The Application of TQM Tools in a Strategic Business Plan", **Center of Quality of Management Journal**, Vol. 8, Number 3.
- Öztürk, Ayşe. (1996), "Hizmet İşletmelerinde Kalite Boyutları ve Kalitenin Arttırılması", **Verimlilik Dergisi**, Sayı 2.
- Parasuraman, A. V.A.Zeithaml, L.Berry. (1985), "A Conseptual Model of Service Quality and Its Implications For Future Research", **Journal of Marketing**.
- Pitt, Harvey. (2001), **Wall Street Journal**, (11 Aralık. 2001).
- R.K.Mautz, H.A. Sharaf. (1961), *Philosophy of Auditing*, AAA.
- Ricchiute, David N. (1992), **Auditing**, South-Western Publishing Co.
- Rosander, A.C. (1989), "The Quest for Quality in Services", USA:ASQC Quality Pres.
- Sayarı, Mehmet. (2002), "Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 4, Sayı:3.
- Sermaye Piyasası Kanunu ile İlgili düzenlemeler; 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış, Seri:X ve 16 Nolu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

- Sutton, Steve G. ve James Lampe. (1991), “A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagement”, Accounting and Business Research, Vol.21, No:83.
- Ahmet K. Şeker kaya, (1997), **Bankacılık Hizmetlerinde Algılanan Toplam Kalite Ölçümü**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 87.
- Şimşek, Muhittin. (1998), **Kalite Yönetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Şimşek, Muhittin. (2000), “Toplam Kalite Yönetimi ve Şirket Kültürü”, **Standard Dergisi**, Yıl:39, Sayı:461.
- Şimşek, Muhittin. (2000), **Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri**, İstanbul:Alfa Basım Yayım Dağıtım AŞ..
- Tekin, Mahmut. (1996), **Üretim Yönetimi**, Konya: Geliştirilmiş ve Değiştirilmiş 3. Baskı.
- Tofler, Alvin. (1981), **“Üçüncü Dalga”**, Çeviren: Ali Seden, İstanbul: Altın Kitaplar Yayınları.
- TSE. “ISO 9000 Kalite Sistemi Eğitim Notları”.
- Türedi, Hasan. (2000), Denetim, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türker, Masum ve Recep Pekdemir. (2002), **“Uluslar arası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”**, İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi.
- Türkmen, İsmail. (1995), “Toplam Kalite Yönetimine Geçiş ve Uygulamada Başarıyı Engelleyen Faktörler”, **Verimlilik Dergisi Özel Sayı: Toplam Kalite. MPM Yayını.**
- Tütek, Hülya. (1996), “TKY'nin Dünü, Bugünü, Yarını”, **Yönetim ve Ekonomi**, (Manisa: Celal Bayar Üniversitesi), Sayı.2.
- Uman, Nuri. (1985), “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, **Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara. No:3.**

- Usul, Hayrettin ve Ö. Faik Çetiner. (1997), “Türk Sermaye Piyasasında Faaliyet Gösteren Dış Denetçinin Yasal Sorumluluğu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Sayı:2.
- Usul, Hayrettin ve İsmail Bekçi ve Kadir Kahraman. (2002), “Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**.4.
- Uyguç, Nermin. (1998), **Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi**, İzmir: Dokuz Eylül Yayınları.
- Üner, M.Mithat. (1994) “Hizmet Pazarlamasında Pazarlama Karması Elemanları Değişiklik Gösterir mi?”, **Pazarlama Dünyası**, Yıl 8, Sayı 43.
- Wooten, Thomas C. (2003), “Research About Audit Quality”, **The CPA Journal**.
- Woolf, Emile. (1990), **Auditing Today**, Prentice Hall International LTD, Englewood Cliff, NJ.
- Yeğinboy, E. Yasemin. (2001), “Küreselleşen Dünya’da Türkiye’deki Muhasebe Denetimi Gerçeği”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları 172.
- Yenersoy, Gönül. (1997), **Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul: Rota Yayınları.
- Yerli, Ali. (1997), “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğ Kitabı, TÜRMOB**.
- Yükçü, Süleyman. (1997), “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi”,**XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğler Kitabı, TÜRMOB Yayınları**.
- Yükselen, Cemal. (2002), “Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama”, İstanbul: İSMMMO Yayın No:39.
- Zengin, Eyüp ve Ayhan Erdal. (2000), “Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi”, Journal of Gafgaz University, Volum III, Number I.
- Zeitham, V.A.. A. Parasuraman, I.Berry. (1990), **Delivering Quality Services**, Newyork: The Free Press.

EK 1: ANKET KAPAĞI

Sayın Denetçi,

Size sunulan bu anket “Muhasebe Denetiminde Toplam Kalite Yönetimi ve Bir Uygulama Denemesi” isimli yüksek lisans tez çalışmasının uygulama bölümünü oluşturmaktadır.

Anketin amacı; kalite ile birlikte verimliliğin artması, maliyetlerin azalması ve müşteri memnuniyetinin sağlanması yoluyla rekabet üstünlüğünün sağlanmasına yardımcı olan Toplam Kalite Yönetimi ilkeleri ışığında ülkemizde Sermaye Piyasası Kanununa tabi Bağımsız Denetim Yapma Yetkisine sahip kuruluşlarda bir durum değerlendirmesi yapmaktır.

Vereceğiniz tüm bilgiler akademik amaçlı olarak kullanılacak ve toplu olarak değerlendirilecektir. Şirketlere ilişkin bilgilerin açıklanması kesinlikle söz konusu değildir.

Anket sorularının cevaplanmasına gösterdiğiniz ilgi ve bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına sağladığınız katkı için teşekkür ederim.

Saygılarımla,

N. Şebnem ÖZCAN

Balıkesir Üniversitesi Bandırma İ.İ.B.F.

Araştırma Görevlisi

Adres: BAÜ. Bandırma İ.İ.B.F. Dekanlığı

Cumhuriyet Cad. No:10

10200 Bandırma/Balıkesir

Tel: 0.266.714 3575

Fax: 0.266.714 3577

E-mail: sozcan@balikesir.edu.tr

EK 2: ANKET FORMU ÖRNEĞİ

1. Şirketteki ünvanınız

- Sorumlu Ortak Baş Denetçi Baş Denetçi Kıdemli Denetçi Denetçi
 Denetçi Yardımcısı Diğer

2. Şirketinizin aşağıda verilen gruplamadaki yerini belirleyiniz.

- Uluslararası Bağlantısı Olmayan Bağımsız Denetim Şirketi
 Uluslararası Bağlantılı Bağımsız Denetim Şirketi

3.Şirketinizin ülkemizdeki şube sayısı:

- 1 2 3 4 5 6 Diğer

4.Şirketinizin ödenmiş sermaye tutarı (000.000):

- 50.000.-TL - 100.000.-TL.
 101.000.-TL – 200.000.-TL
 201.000.-TL – 300.000.-TL
 301.000.-TL – 400.000.-TL
 401.000.-TL – ve üstü

5.Şirketiniz bünyesinde ortak ve ücretli olarak çalışan meslek mensubu sayısı (YMM, SMMM, Yard.Denetçi) :

- 5-10 11-20 21-30 31-40 41-ve üstü

6.Şirket içi iletişimde kullanılan araçlar :

- şirket içi e-mail grupları
 internet
 telefon/ fax
 rutin toplantılar
 yüzyüze görüşme

(başka bir metod varsa lütfen yazınız)

7. Personelimize sağlanan eğitimler :

- Hizmet İçi (Mesleki Teknik)Eğitim
- Sektör eğitimleri
- Kalite Eğitimleri
- Teknoloji eğitimleri (denetim programları, bilgisayar programcılığı, internet vb.)
- (Verdiğiniz başka bir eğitim varsa lütfen yazınız)

8. şirketimiz bünyesinde hizmet kalitemizi tescillemek için ISO 9000 Kalite Belgesi çalışmalarımız devam etmektedir.

- Evet Hayır

9. şirketimiz hizmet kalitemizin güvencesi niteliğinde Kalite Belgesine sahiptir.

Verilen Ölçeğe Göre Size En Uygun Olan Seçeneği İşaretleyiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
10. şirketimizin misyon ve vizyonu yazılı olarak tanımlanmıştır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11. şirketimizin organizasyon şeması ve görev tanımları yazılı olarak belirlenmiştir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12. şirketimizin kalite politikası yazılı olarak belirlenmiştir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13. Aldığı hizmetin kalitesine önem veren bilinçli müşteriler ile alışmaya önem vermekteyiz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. Kalite anlayışımız dahilinde, müşteri seçim politikamız yazılı olarak oluşturulmuştur.

15. Bağımsız denetim faaliyetlerimizdeki yüksek kalite anlayışımız ve yönetim olarak bu yöndeki çalışmalarımız bize piyasada rekabet avantajı sağlayan önemli bir faktördür.

16. Şirketimiz bünyesinde Toplam Kalite Yönetimi (TKY) felsefesinin yerleşmesi için yönetim (maddi ve manevi) her türlü desteği sağlamaktadır.

17. Müşteri ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda, yasal gerekliliklerin yanısıra, kalite ve verimliliği arttırmak şirketimizin başlıca hedefidir.

18. Her bölümden temsilciler alınarak 'kalite geliştirme takımları' oluşturulmakta ve periyodik toplantılar yapılmaktadır.

19. Müşterilerimizin hizmete ilişkin özel istek ve ihtiyaçları belirlenerek planlamaya dahil edilmektedir.

20. Müşterilerimize, denetim süresince (mevcut hataların düzeltilmesinde) sürekli destek sağlanmaktadır.

21. Her denetim işinden sonra müşteri memnuniyeti ölçülmektedir.

22. Web sitemiz ülkemizdeki müşterilerimizin bilgilendirilmesinde etkin olarak kullanılmaktadır.

23. Müşterilerimiz, verilecek hizmetler konusunda bilgilendirilmektedirler.

24. Personelimizin memnuniyeti (iş tatmini) düzenli olarak (anket vb. ile) ölçülmektedir.

25. Meslek mensuplarımızın ücretleri, yoğun çalışma temposu içinde motivasyonlarını sağlayacak yeterliliktedir.

26. Müşterilerimize elimizdeki mevcut kadro ve kaynaklarımız ile elimizden gelen en iyi hizmeti sunmaktayız. Bundan daha iyi hizmeti sunmamız bugünkü mevcut kaynaklarımız

dahilinde mümkün
değildir.

27. Şirketimiz
çalışanlarının katılımını
sağlayan (kararlara
katılımı, öneri sunmayı
vb. destekleyen) bir
organizasyon yapısına
sahiptir.

28. Denetim
süreçlerimiz sürekli
olarak gözden
geçirilmekte ve kaliteli
hizmet sunumu için
süreç geliştirme
faaliyetlerimiz
süreklilik arz
etmektedir.

29. Müşteri şikayetleri
dikkate alınarak
düzeltici faaliyetler
uygulanmaktadır.

30. Bağımsız denetim
sözleşmesinden sonra
karşılaşılan
uyumsuzluklar, her
zaman yasal işlemlere
gerek kalmadan,
müşteri işletme
yöneticileri ile
görüşülerek
çözümlenebilmektedir.

31. Problem ve hata
kaynakları
belirlenmekte ve
düzeltici/ önleyici
faaliyetler
yapılmaktadır.

32. Bağımsız denetim
ile ilgili dava
maliyetleri veya cezalar
vb., denetim kalitesinin

sağlanması konusunda denetim şirketlerini teşvik etmektedir.

33. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinde kalitenin sağlanması için yeni yasa maddeleri ve güvenlik önlemlerine ihtiyaç vardır.

34. Sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili şirketlerin, yeterli kalitede denetim yapıp yapmadıkları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yeterli derecede kontrol edilmektedir.

35. Şirket içinde kalite ve verimliliğin sağlanması için etkin bir kalite kontrol sistemi oluşturulmuştur.

36. Şirketimizin kaliteli hizmet vizyonunu öne çıkaran tanıtım faaliyetlerimiz (paneller, sponsorluklar, insan kaynakları bölümünün tanıtım faaliyetleri vb.) programlı şekilde düzenlemekteyiz.

37. Ortaya çıkabilecek profesyonel, teknik ya da müşteri hizmetleri sorunları zamanında, karşılıklı saygı ve anlayış içerisinde ele

alınarak çözüme
ulaştırılmaktadır.

38. Personelimiz iş ile
ilgili teknolojik araç ve
gereçlerden yeterince
yararlanabilmektedir.

39. Şirketimiz
bünyesinde süreli
yayınlar, mevzuatlar,
yasalar, ilgili makaleler
vb. barındıran zengin
bir kütüphanemiz
vardır.

40. Şirketimizce
bilgisayar destekli
(bilgisayar
içinden)denetim
yapılmaktadır.

41. Son üç yıl içinde
yaptığımız kalite
geliştirme çalışmaları
sonucunda
verimliliğimiz
artmıştır.