

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ
ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Oğuz KURT

1050Y71108

İstanbul, 2015

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ
ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Oğuz KURT

1050Y71108

Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

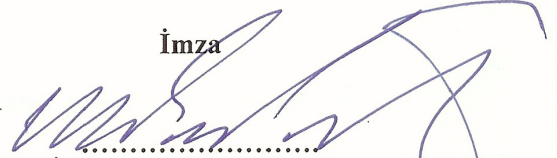
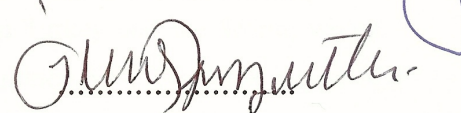
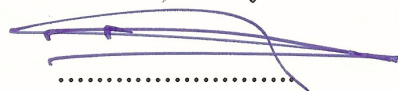
İstanbul, 2015

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Oğuz Kurt'un "Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir İnceleme" konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı- Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç.Dr. Masum TÜRKER	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç.Dr. İlker KUMERLİ	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç.Dr. Ali Altınbaş	

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun / / tarih ve kararı ile onaylanmıştır.

ÖZET
BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ ORGANİZASYONU VE BİR
UYGULAMA

Bu çalışmada bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş, Türkiye'deki ve Dünya'daki bağımsız denetim firmalarının, nasıl bir organizasyon tipi ve yapısına sahip oldukları incelenmiştir. Hangi organizasyon yapısının ve yönetiminin bağımsız denetim firmaları için bu konuda daha iyi olduğu araştırılmıştır. Organizasyon yapısının ve yönetiminin bu firmalar için ne derece önemli olduğu ve organizasyon yapılarının firma için yeterli olup olmadığı incelenmiştir. Firma organizasyonundaki yönetimde yer alan denetçilerin görev ve yetkileri, bağımsız denetim yapmak için ve partner olabilmek için hangi belgelere sahip olmaları gerektiği vurgulanmıştır. Firma büyüdükçe ve yayıldıkça organizasyon yapılarının değişimi ve gelişimi incelemektir.

ABSTRACT
INDEPENDENCE AUDIT FIRM ORGANIZATIONS AND INVESTIGATION

In this study, the independent audit firms in Turkey and the World, whose authorized to do independent audit, have been examined how they have a type of organization and structure. It is investigated which organization structure and governance is better for independent audit firms in this regard. It also has been examined that the organization structure and governance to what extent important for the firms and whether the organizational structure is adequate for the firms. It is emphasized that the assignments and authorization of auditors in the organization management and which documents they must have to do independent audit and be a partner. When the firm grows and expands, the development and variation of its organizational structure have been examined.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Özet.....	iii
Abstract.....	iii
İçindekiler	iv
Tablo Listesi.....	viii
Şekil Listesi	ix
Kısaltmalar Dizini	xi
GİRİŞ	1
1. BAĞIMSIZ DENETİM SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ.....	4
1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Kapsamı.....	5
1.2. Bağımsız Denetimin Amacı	6
1.3. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi.....	8
1.4. Bağımsız Denetim Türleri	12
1.5. Bağımsız Denetim Standartları.....	14
1.6. Bağımsız Denetim Süreci	16
1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	18
1.6.2. Denetimin Planlanması.....	18
1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama	19
1.6.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması	24
1.6.5. Kalite Güvence Sisteminin Test edilmesi ve Denetimin Kalite	
Kontrolünün Yapılması.....	24
1.7. Bağımsız Denetim Kalitesi.....	25
1.8. Bağımsız Denetimin Yararları.....	26
2. BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ GENEL ÖZELLİKLERİ ve	
ORGANİZASYONLARI	28
2.1. Bağımsız Denetim Firmalarının Önemi	28

2.2. Organizasyonun Anlam ve Önemi	29
2.3. Organizasyon Teorileri ve Modelleri	32
2.3.1. Klasik Organizasyon Teorisi	33
2.3.1.1. Bilimsel Yönetim Yaklaşımı	33
2.3.1.2. Yönetim Süreci Yaklaşımı	34
2.3.1.2.1. Bürokrasi Yaklaşımı	35
2.3.2. Neo Klasik Organizasyon Teorisi	35
2.3.3. Modern Organizasyon Teorisi	36
2.3.3.1. Sistem Yaklaşımı	36
2.3.3.2. Durumsallık Yaklaşımı	37
2.4. Organizasyon Yapıları	37
2.4.1. Dikey Organizasyon Modeli	38
2.4.2. Dikey Kurmay Organizasyon Modeli	38
2.4.3. Fonksiyonel Organizasyon Modeli	39
2.4.4. Yalın Organizasyon Modeli	40
2.4.5. Matriks Organizasyon Yapıları	40
2.4.6. Şebeke Organizasyon Yapıları	41
2.4.7. Öğrenen Organizasyonlar	41
2.4.8. Sanal Organizasyonlar	42
2.5. Organizasyon İlkeleri	42
2.5.1. Organizasyon Çevre İlişkisi	44
2.6. Organizasyonda Bölümlere Ayırma	47
2.6.1. Fonksiyonlarına Göre Bölümlere Ayırma	47
2.6.2. Ürüne Göre Bölümlere Ayırma	48
2.6.3. Müşteriye Göre Bölümlere Ayırma	49
2.6.4. Coğrafi Bölgelere Göre Bölümlere Ayırma	49
2.6.5. Zamana Göre Bölümlere Ayırma	50
2.6.6. Sürece Göre Bölümlere Ayırma	50
2.6.7. Karma Örgüt Yapısına Göre Bölümlere Ayırma	51
2.7. Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarının Genel Özellikleri ve Organizasyonu	52
2.8. Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarının Genel Özellikleri ve Organizasyonu	66

3. BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI: UYGULAMA..... 79

3.1. Çalışmanın Amacı	79
3.2. Çalışmanın Yönetimi.....	79
3.2.1. Çalışma Modeli	80
3.2.2. Alan Çalışma Yöntemi	80
3.2.3. Veri Toplama Yönetimi.....	80
3.3. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	81
3.3.1. Firmanın Sağladığı Hizmetler	84
3.3.1.1. Bağımsız Denetim Hizmetleri.....	84
3.3.1.2. Vergi	85
3.3.1.3. Danışmanlık	86
3.3.1.4. Muhasebe Destek	86
3.4. Firma Ortak ve Yöneticileri ile Yapılan Görüşme	87
3.5. Çalışmada Elde Edilen Bulgular	90
3.5.1. Firmanın Organizasyon Yapısı.....	90
3.5.2. Firmanın Sürekli Eğitim Politikası.....	92
3.5.3. Firmanın Bağımsızlık İlkesine Uyumu ve Uygulamaları.....	95
3.5.4. Firmanın Gelirlerinin Dağılımı	96
3.5.5. Kalite Kontrol Departmanı ve Sistemi	96
3.5.5.1. Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	98
3.5.5.2. Kaliteye İlişkin Etik Hükümler	98
3.5.5.3. Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	99
3.5.6. İnsan Kaynakları Departmanı ve Sistemi	101
3.5.6.1. Personel Değerlendirmesi	101
3.5.6.2. Kariyer Gelişimi ve Terfiler.....	102
3.5.6.3. Ücret.....	102
3.5.6.4. Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilme Esasları	102
3.5.6.5. Personel İhtiyaçlarının Karşlanması	103
3.5.7. Denetimin Yürütülmesi	103
3.5.7.1. Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi.....	103
3.5.7.2. İş Performansı	104

3.5.7.3. Danışma	105
3.5.7.4. Politikaların Uygulanması	106
3.5.7.5. Kaynaklar	106
3.5.7.6. Danışmanlık Uygulamaları	107
3.5.7.7. İletişim	107
3.5.7.8. Görüş Ayrılıkları	108
3.5.7.9. Kalite Kontrol Çalışmaları	108
3.5.7.10. Kontrol Etme	111
3.5.7.11. Şikayetler ve İddialar	111
3.5.7.12. Belgelendirme	112
3.5.7.13. Gizlilik ve Güven	113
3.5.8. Kalite Kontrol Sistemi İle İlgili Yönetim Beyanı	114
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	115
EKLER.....	121
KAYNAKÇA	148

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	11
Tablo 2. Genel Kanıt Toplama İşlemleri Örneği.....	21
Tablo 3. 2004 Lider Global Denetim Firma Ağlarının Gelir ve Çalışan Dağılımı ...	53
Tablo 4. Denetim ve Diğer İşlerden Sağlanan Gelirlerin %'sel Dağılımı.....	53
Tablo 5. Denetçi Denetim Süresi, Görev ve Sorumluluğu	72
Tablo 6. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Ortaklık Yapısı.....	83
Tablo 7. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yönetim Kurulu	83
Tablo 8. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Bünyesinde Verilen Eğitimlerin Listesi.....	94
Tablo 9. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Gelirlerinin Dağılımı.....	96
Tablo 10. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Kalite Güvence Komitesi Üyeleri	97

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. Güvenilir Bilgi İhtiyaç Döngüsü	2
Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Temel Bileşenleri	5
Şekil 3. Denetim Süreci	17
Şekil 4. Dikey Organizasyon Modeli	38
Şekil 5. Dikey Kurmay Organizasyon Modeli	39
Şekil 6. Fonksiyonel Organizasyon Modeli	40
Şekil 7. Fonksiyonlarına Göre Bölümlere Ayırma	48
Şekil 8. Ürüne Göre Bölümlere Ayırma	48
Şekil 9. Müşteriye Göre Bölümlere Ayırma	49
Şekil 10. Bölgelere Göre Bölümlere Ayırma	50
Şekil 11. Karma Organizasyon Yapısı	52
Şekil 12. 1986 – 2002 Yılları Arasında Denetim Pazarındaki Kayda Değer Birleşmeler	55
Şekil 13. Uluslar arası Denetim Firma Ağlarının Evrimi	56
Şekil 14. Denetim Firma Ağı İçinde İşbirliği Anlaşmasının Rolü	57
Şekil 15. Global Denetim Firma Ağının Organizasyonu	58
Şekil 16. KPMG Brezilya Organizasyon Yapısı	59
Şekil 17. KPMG Birleşmiş Şirket Organizasyon Yapısı	59
Şekil 18. PricewaterhouseCoopers Aarata Organizasyon Şeması Temmuz 1, 2014.	60
Şekil 19. Deloitte Müşavirlik Firma Yapısı	61
Şekil 20. Deloitte Müşavirlik Yetki Birimi/Direktör Olma Şeması	62
Şekil 21. Deloitte Hollanda Organizasyon Yapısı	62
Şekil 22. Deloitte Üye Firmanın Organizasyon Yapısı	63
Şekil 23. Ernst & Young Organizasyon Yapısı	64
Şekil 24. UHY Hacker Young LLP Organizasyon Yapısı	65
Şekil 25. National Audit Office Liderlik Ekibi Organizasyon Şeması	66
Şekil 26. Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim	

Şirketi Organizasyon Yapısı	73
Şekil 27. BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Yapısı	74
Şekil 28. Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Organizasyon Yapısı	75
Şekil 29. Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Organizasyon Yapısı	76
Şekil 30. Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. Organizasyon Yapısı ..	77
Şekil 31. Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Yapısı	77
Şekil 32. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Yapısı	91
Şekil 33. İş Kollarına Göre Bağımsız Denetim Şirketi Organizasyon Yapısı	119

KISALTMALAR

A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
A.B.	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
A.Ş.	: Anonim Şirket
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDK	: Bağımsız Denetleme Kuruluşu
DEİK	: Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu
GTI	: Grant Thornton International
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
ISA	: International Standards of Audit
IT	: Information Technology
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
LTD	: Limited
NAO	: National Audit Office
PWC	: PricewaterhouseCoopers International Ltd.
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
s.	: Sayfa
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

- TURMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali M¼şavirler ve Yeminli Mali
M¼şavirler Odaları Birliği
- TÜDESK** : Türkiye Denetim Standartları Kurulu
- UDS** : Uluslararası Denetim Standartları
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- YMM** : Yeminli Mali M¼şavir

GİRİŞ

Günümüz küresel ve yöresel ekonomisindeki hızlı değişimler firmaların faaliyet alanlarının genişlemesine ve da karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Bu durum, firmaların muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına, firmaların muhasebe bilgilerine ve finansal analiz ve tablolarına olan güvenilirlik derecesinde şüphe unsuru meydana getirmektedir. Bu olgu doğru, sağlıklı ve güvenilir bilgiye ulaşmak ihtiyacını arttırmakta ve dolayısıyla denetime ihtiyacın doğmasına neden olmaktadır. Firmaların iç denetimleri de yanı sıra tüm paydaşlara yönelik bağımsız bir dış denetime ihtiyaç duymaktadırlar.

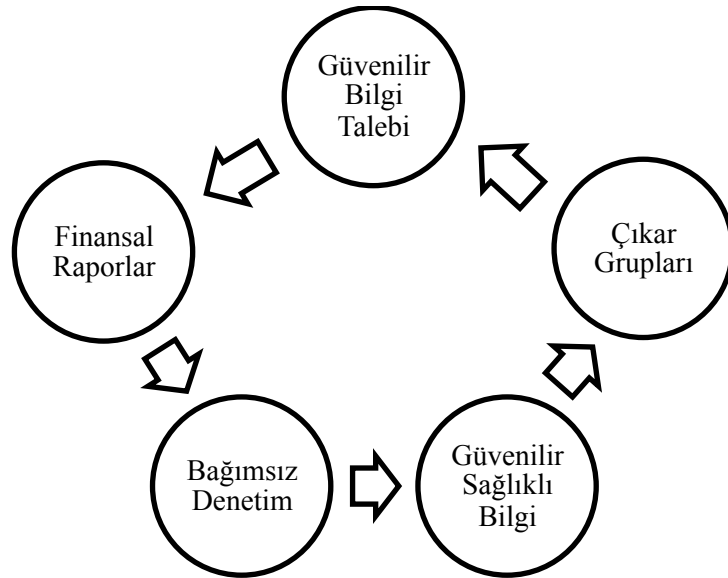
Çağdaş Yönetim anlayışına göre İşletme Yönetimi'nde ve yönetim kararlarının oluşumunda, kaçınılmaz olarak muhasebe tarafından üretilmiş ve denetlenmiş güvenilir yönetim bilgilerine gereksinim vardır. Bu nedenle; hemen hemen her işletme, işletmesini Bağımsız Muhasebe Denetimi' ne tabi tutma gereğini bilinçli bir şekilde duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinim vardır. Güven de, ancak denetimle sağlanır.¹

Ülkemizde Avrupa Birliği'ne tam üyelik hedefiyle birlikte kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği prensipler Türk ticari hayatı açısından yeni bir dönemi ifade etmekte ve devrim niteliği taşımaktadır. 21. yüzyılın getirdiği en önemli süreçlerden biri olan küreselleşme ile işletmelerin faaliyetleri dünya genelinde geniş bir alana yayılmıştır. Ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin bu denli yoğunlaştığı bir ortamda farklı ülkelerde farklı yasal düzenlemeler ve muhasebe ilke ve uygulamaları yürürlükte olabilmekte; bu da işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini bir kat daha artırmaktadır. Bu sebeplerle muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş standartlara dayanılarak hazırlanması gerekliliği doğmuş; aynı zamanda Avrupa Birliği sürecinde işletmelerin kamuoyuna karşı şeffaf olması yönünde düzenleme yapılması zorunlu kılınmıştır. Diğer yandan, yabancı sermayenin teşvik edilmesi, çok uluslu şirketlerin ülkemizde daha fazla yatırım yapıyor olması, uluslararası ticaretin gelişmesi ve uluslararası

¹ Salih Özel, Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi, Maliye Postası, Sayı:373, 15 Mart 1996, s.46.

finans olanaklarının artması, Türk firmalarının uluslararası ihalelerde başarı kazanıp yurt dışında hizmet sunmaları ve bankacılık sektörümüzdeki gelişmeler Türk Ticaret Kanunu değişimini zorunlu kılan etkenlerden bazılarıdır. Bu etkenler, aynı zamanda bağımsız denetim ortamının oluşmasına ve gelişmesine de vesile olmuştur. Bu gelişmeler, mali raporların verimli olmasını sağlayacak, denetim mesleğinin tamamını kapsayacak, bağımsız olacak, denetiminin kalitesini yükseltecek, kamu güven ve yararını sağlayacak bir sisteme ve organizasyona ihtiyaç duyulmuştur.

Türkiye’de ve Dünya’da bağımsız denetime ihtiyaç duyulması, bağımsız denetim firmalarının oluşmasına yol açmıştır. Bağımsız denetim, günümüzdeki ekonomik koşullar göz önüne alındığında, büyük işletmeler, yanı sıra özellikle büyüme eğilimindeki küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için zorunlu bir ihtiyaç haline gelmektedir. Hem Dünya’da hem de Türkiye’de bağımsız denetim sektöründe pek çok değişimler ve gelişmeler meydana gelmekte ve denetimin değeri her geçen gün daha çok anlaşılmaktadır. Bu nedendir ki bağımsız denetim firmaları kurulmakta ve bu firmalar mali piyasalarda güven ortamını yaratmak ve bu ortamın devamlılığının sürdürülebilmesi için gerekli olan “şeffaflık ilkesinin” sağlanmasında önemli rol oynamaktadırlar.



Kaynak: Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ, Tuba ŞAYLI, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, 2009, s.12.

Şekil 1. Güvenilir Bilgi İhtiyaç Döngüsü

Bağımsız denetim firmalarının, mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğunu araştırılmasını üstlendiği için hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur.

Bağımsız denetim firmaları için fırsatlar ve zorluklar yaşamın hiçbir anında bundan daha önemli olmamıştı. Yönetim yapıları, personel sorunları, iş süreci, teknoloji gelişmeleri ve müşteri topluluklarındaki değişiklikler dolayısıyla firmaları önümüzdeki yıllarda daha fazla çalkantılar bekleyebilirler. Bu çalkantılardan sağlam organizasyon yapılarına sahip firmalar sağlıklı ve kalıcı olacaktır.

Çalışmada yapılan incelemeler ile bağımsız denetim firmalarının genel özelliklerine yer verilmekte ve çalışmadaki firmaların organizasyonuna ilişkin elde edilen bulguların yanında, sonuç kısmında bazı önerilere de yer verilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş Türkiye'deki ve Dünya'daki bağımsız denetim firmalarının, nasıl bir organizasyon tipi ve yapısına sahip olduklarının incelenip, hangi organizasyon yapısının bu konuda daha iyi olduğunu, organizasyonun bu firmalar için ne derece önemli olduğunu ve organizasyon yapılarının firma için yeterli olup olmadığını, değerlendirilmesidir. Firma organizasyonundaki yönetimde yer alan denetçilerin görev ve yetkileri, hangi belgelere sahip olmaları gerektiği vurgulanmıştır. Bağımsız denetim firmalarının organizasyon yapılarının firma faaliyeti büyüdükçe, zamanla gelişimi ve değişimi incelenmektedir. Bağımsız denetim firmasının faaliyeti büyüdükçe organizasyonda üretilen çözümleri ortaya koymak, gerekli olan düzeni yaratmak, sağlıklı ve kalıcı sürekliliği sağlamaktır. Toplumun ve kamunun arzularını, organizasyon üyelerinin amaçlarını ve bizzat organizasyonun amacını gerçekleşmesini sağlamaktır.

Çalışmada yapılan incelemeler ile bağımsız denetim firmalarının genel özelliklerine yer verilmekte ve çalışmadaki firmaların organizasyonuna ilişkin elde edilen bulguların yanında, sonuç kısmında bazı önerilere de yer verilmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim sektörü genel olarak ele alınmış olup, ikinci bölümde organizasyon tanımı ve bağımsız denetim firmalarının organizasyon yapıları incelenmiştir. Son ve üçüncü bölümde bağımsız denetim firması yerinde incelenmiştir.

Çalışmada, kütüphane araştırması ve mülakat araştırma yöntemlerine başvurulmuştur.

1. BAĞIMSIZ DENETİM SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ

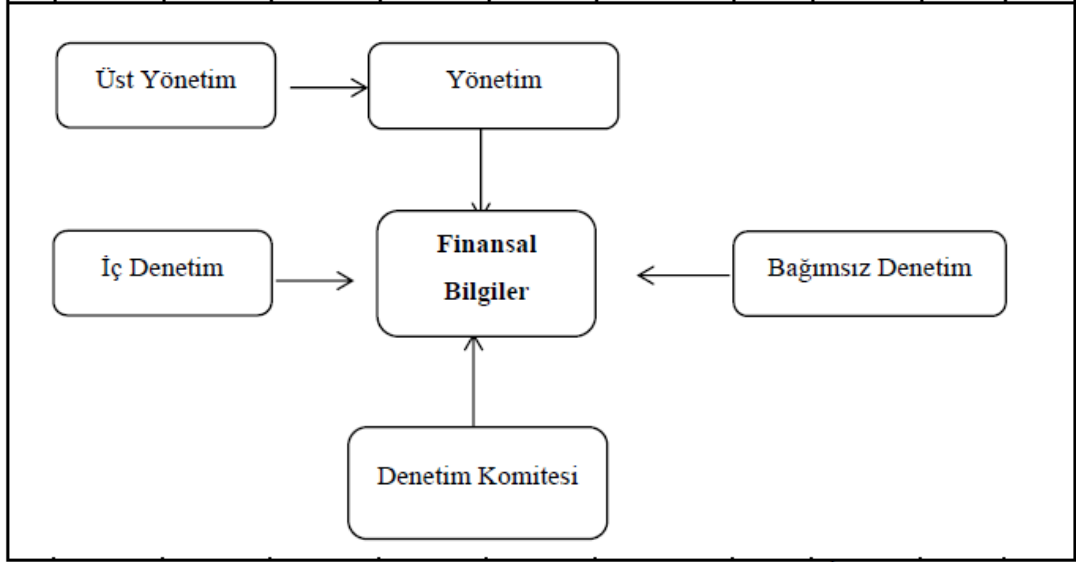
Toplumda ekonomiler geliştikçe ve karmaşık bir hal almaya başlayınca çıkar gruplarına raporlanan bilgilerin güvenilir olma olasılığı da gittikçe azalmaktadır. İşletmelerden çıkar bekleyen bu grupları, finansal tablolar, açıklamalar ile kendilerine verilen bilgilerin doğrudan kaynağına inip inceleyemezler. Şirket çalışanları ve yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin doğru olduğuna güvenmek zorundadırlar. Dolayısı ile finansal tablo ve raporlardaki yer alan bu bilgilerdeki hatalara ilişkin risklerin olabildiğince az olması gerekmektedir. Riski azaltabilmek için, finansal tabloları hazırlayan kimselerin güvenilir, dürüst, dikkatli hareket edip etmediklerini denetlemek gerekir. Bu tür risklerin, hataların ortaya çıkarılmaması ise sunulan bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır.

İşletmelerden çıkar bekleyen grupların kimliği ve niteliği ülkeden ülkeye değişmektedir. Başlıca çıkar grupları; ortaklar, yatırımcılar, uzun ve kısa dönem borç verenler, reyting kuruluşları, mali analist ve danışmanlar, çalışanlar, yöneticiler, müşteriler, tedarikçiler, çeşitli devlet birimleri, kamu kuruluşlarıdır.

İşletmelerden çıkar bekleyen bu grupların bilgi gereksinimlerini şu şekilde toplayabiliriz;

- Yönetimin kalitesini değerlendirmek,
- Geleceğe yönelik tahminler yapmak,
- Finansal gücü, performansı ve istikrarı değerlendirmek,
- İşletmenin borçları ödeyebilme gücünü değerlendirmek,
- İşletmenin para akışını değerlendirmek,
- İşletmenin risklerini ve belirsizliklerini değerlendirmek,
- Çeşitli karşılaştırmalar yapmak,
- Kaynakların dağılımını belirlemek,
- Şirket değerlendirme çalışmaları yapmak,
- Şirketin şartlara uyum sağlama yeteneğini değerlendirmek,
- Yasal mevzuatla uyum içinde olup olmadığını değerlendirmek,
- Toplum ve kamuya katkılarını değerlendirmek.

Kurumsal yönetim uygulamaları; işletmelere şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik ilkeleri yardımıyla yatırımcıyı daha doğru bir şekilde bilgilendirme yolunda önemli kolaylıklar sağlayan bir sistemdir.² Bu kapsamda kurumsal yönetimin temel bileşenleri şekil üzerinde şu şekilde açıklanabilir.



Kaynak: Ali Kamil UZUN, Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB’de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.78.

Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Temel Bileşenleri

1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Kapsamı

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır.

Denetim, 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.³

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22)’e göre, bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır.

² Güler ARAS, Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan İhtiyaç ve İç Denetim Güvencesi, İç Denetim Dergisi, 2007, s.23.

³ Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2010, s. 11.

İşletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen ölçütlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Firmaların muhasebe sistemlerinin ürettiği mali ve finansal tablolar karar verme mekanizmaları açısından önemli bilgilerdir. Bu kararların amaca uygun olabilmesi tarafsız ve bağımsız bir denetime bağlıdır. Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve gerçeği sağlıklı bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetim standartlarına uygun bir biçimde araştırılması ve raporlanmasıdır.

İşletmelerde bağımsız denetim faaliyeti sistematik bir süreçtir. Müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlayıp, aşamalar halinde devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile bitmektedir.

Bağımsız denetimde dikkat edilmesi gereken üç önemli unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Finansal raporlama muhasebe standartları ile mevzuatı ile yönetim kurulu kararlarıdır. Denetimde kullanılacak standartlar denetim amacına göre değişim gösterebilmektedir. İkinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir. Denetçiler, gerek mali kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman olarak hareket etmelidir. Üçüncü unsur da denetim standartlarına uyumdur. Denetleme aşamaları uluslararası alanda kabul görmüş denetim ilke ve standartlarına tam anlamıyla uymak zorundadır.

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur.

1.2. Bağımsız Denetimin Amacı

İşletme ile tüm paydaşların, işletmenin mali bilgi, finansal analiz ve tablolarında doğru, sağlıklı ve güvenilir bilgiye ulaşabilmek denetimin en temel

amacıdır. Bu ihtiyacın karşılanması için bu paydaşların dışında bağımsız, tarafsız ve uzman kişi veya kuruluşlar tarafından yapılacak bir dış denetime gereksinim vardır. Bu kişi ve kuruluşlar, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde gösterip göstermediği konusunda tüm çıkar bekleyen gruplara görüş bildirirler. Bu bağlamda bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak ele alınıp genel kabul görmüş standartlarla tam bir uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmak ve raporlamaktır.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, müşteri işletmenin yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu saptamaktır.⁴

Sermaye Piyasası Kurulu ilgili düzenlenmesinde, finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Türkiye’de bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre; finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun deneti kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar.⁵

Temel amacının yanında muhasebe ve finansal bilgilerdeki hata ve hileleri ortaya çıkarmak, bu hata ve hileleri önlemek, güven unsurunu ortadan kaldırmak ve işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak gibi amaçları da vardır.

Denetim faaliyetlerinde kamunun da güveninin sağlanması şarttır.

Muhasebe denetim faaliyetlerinde kamu güveninin sağlanması için asgari şu koşulların sağlanması gerekmektedir:⁶

1. Ulusal denetim standartları, ulusal muhasebe mesleki eğitim standartları ve ulusal etik kuralları oluşturulmalıdır.

⁴ GÜREDİN, a.g.e., s. 157.

⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı resmî gazete.

⁶ Masum TÜRKER,, Quality Assurance System in Accountancy Profession and Turkish Experience, Professional Accountancy Education and Service Quality Assurance: Experience, Reality, Prospects 28-29 May, Tbilisi, Georgia , 2008, s.7.

2. Ulusal muhasebe standartları oluşturulmalıdır.
3. Mesleğe giriş ve sınav koşulları belirlenmelidir.
4. Soruşturma, disiplin ve cezalandırma sistemi oluşturulmalıdır.
5. Ulusal denetim standartlarına, ulusal muhasebe meslek eğitim standartlarına ve ulusal etik kurallara uyumu sağlamak üzere, ulusal düzeyde kalite güvence sistemini oluşturan politikalar ve prosedürler tanımlanmalıdır.
6. Ulusal kalite güvence inceleme uzmanlarının eğitimi ve yetkilendirilmesi kuralları belirlenmelidir.
7. Ulusal kalite inceleme uzmanlarının, inceledikleri denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerini “Tarihi Finansal Bilgi ve Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Sözleşmelerini Denetleyen ve Gözden Geçiren Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol” standartlarına uyumlu olarak yapılan ulusal düzenlemeler kapsamında incelemelidir.
8. Periyodik olarak kalite güvence sistemlerinin incelemelerine ilişkin rapor yayınlanmalıdır.

1.3. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi

İşletmelerin kontrolsüz büyümeleri ve hareket etmeleri çıkar gruplarının istemediği bir durumdur. Çıkar grupları; ortaklar, yatırımcılar, uzun ve kısa dönem borç verenler, reyting kuruluşları, mali analist ve danışmanlar, çalışanlar, yöneticiler, müşteriler, tedarikçiler, çeşitli devlet birimleri, kamu kuruluşları, güvenilir finansal bilgiler elde edebilmek için denetim yaptırmak istemektedirler. Bu nedenle çıkar grupları, işletmeleri takip etmek ve işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Finansal ve finansal olmayan bilgi edinme hakkına sahiptirler. Bu bilgilerin doğru, güvenilir ve sağlıklı olması istenmektedir. Denetimin ticari uygulama alanı sanayi devrimi ile birlikte işletmelerin sayısının artması ve büyümesi faaliyet alanlarının gelişmesi ile başlamıştır.

Modern anlamda dış denetim ilk defa on dokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere’de uygulanmaya konulmuştur. Bu amaçla, 1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlemeleri öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde öngörüldüğü yer yine İngiltere’dir. Bu ülkede

1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini ile ilgili hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu. Bu arada bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler, meslek mensuplarının bilgi ve yetkilerini kötüye kullanmalarını önlemenin yanında, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ve muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi.⁷

1850 yıllarda “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkeden Amerika Birleşik Devletleri’ne ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler, 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere kraliyet hükümetinin izni ile “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü” nü ve 1886 yılında da New York’da “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği” ni kurmuşlardır.⁸

Denetçilik mesleğinin İngiltere’den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya’dır. Fransa’da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” Yasası ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Türkiye’de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bu gelişmeler sonunda belli bir aşamaya gelen denetim olgusu, ABD’de 1930’lu yıllarda yaşanan sanayi krizi ve depresyon sonrasında şirketlerin durumunun sarsıntıya girmesinin toplumu nasıl derinden etkilediğinin görülmesiyle daha çağdaş bir boyuta ulaşmıştır. Bu yıllardan sonra dış denetim sistemi yeniden ele alınmış ve ABD’nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum

⁷ Ömer DUMAN, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayın No: 78, 2. Baskı, Ankara, 2008, s. 10.

⁸ DUMAN, a.g.e., s.10.

sağlayacak muhasebe ve denetim sistemlerinin oluşturulmasına çalışılmıştır. Günümüzde de bu konuda uluslararası örgütler ve Avrupa Topluluğu tarafından yapılan çalışmalar sürdürülmektedir.⁹

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetim mekanizması ise, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme kaydetmiştir. Bunun asıl nedeni ise başta vergi mevzuatı olmak üzere diğer mevzuatın da sahip olduğu yaptırım gücüdür. Muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olabilecek ilk uygulama TTK'da yer alan anonim şirketlerin (A.Ş.) denetçilerinin sorumlulukları ile ilgili hükümlerdir. Yine muhasebe uygulamaları için, 1960'lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de muhasebe ve denetim tekniklerinin gelişmesinde etkili olan bir düzenlemedir. Bu düzenlemeleri, 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin kredi taleplerine ilişkin başvurularda öngörüldüğü bilanço ve gelir tablosu ile ilgili çalışmalar ve SPK'nca 1983 yılından itibaren halka açık anonim şirketler için öngörülen muhasebe sistemi, vergi mevzuatı dışında kalan diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olduğunu gösteren çalışmalar olarak değerlendirilebilir.¹⁰

Ulusal mevzuatımıza ilk kez 1987 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete ile giren bağımsız denetim kavramı, süreç içerisinde uluslararası gerekliliklere ve küresel gelişmelere paralel olarak bazı değişikliklere uğramıştır. Çeşitli alanları düzenlemekle yetkili idari otoriteler tarafından yayımlanan düzenlemeler kapsamında bağımsız denetim, bazı alanlarla sınırlı olarak bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiş meslek mensuplarımızca yapılmaktadır. 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bu kapsamda bir yenilik getirmiş, 397. maddesinde sermaye şirketlerinin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceğini düzenlemiştir. Ne var ki, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi, 6335 sayılı Yasa'nın 18. maddesi ile değiştirilmiş ve sadece Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları hükme bağlanmıştır. Bu günlerde, Ticaret Bakanlığının gözetiminde diğer Anonim Şirketlerin SMMM ve YMM'ler tarafından denetlenmesi zorunluluğu

⁹ DUMAN, a.g.e., s.11

¹⁰ DUMAN, a.g.e., s.11

getiren ikincil yasal olarak yönetmelik yayınlaması beklenmektedir. 400. maddesinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek eşiği aşan şirketlerin ve diğer kuruluşların denetçilerinin ancak ortakları SMMM ve YMM unvanını almış bağımsız denetim kuruluşları olabileceği; eşiğin altında kalan şirketlerin denetçilerinin SMMM veya YMM olabileceği belirtilmiştir. 6335 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesi değiştirilmiş, yetkilendirme görevi Kamu Gözetim Kurulu'na verilmiştir.¹¹

TÜRMOB, bir kamu kurumu niteliğinde meslek üst kuruluşu olup, T.C. Anayasası'nın 135. maddesi uyarınca belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak gibi görev ve yetkilerle donatılmıştır.¹²

Tablo 1. Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar arası	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900 – 1930'lü Yıllar arası	%100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1900'dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.b gruplar

Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2010, s. 14.

Tablo 1'de dünyadaki ekonomik gelişmeler çerçevesinde muhasebe denetiminde meydana gelen evreler verilmiştir. EK – 4'te bağımsız denetim faaliyetlerinde kilometre taşları sunulmuştur.

¹¹ Masum TÜRKER, İpek TÜRKER, Public Oversight, Benefits and Challenges, 12th FCM Annual Conference, 4 Kasım 2013, Tirana, Albania, 2013, s. 17.

¹² TÜRKER, TÜRKER, a.g.e., s.17-18.

1.4. Bağımsız Denetim Türleri

Bir işletmede alanında iyi yetişmiş, bilgili, deneyimli ve bağımsız denetçilere yaptırılan denetimdir. Uygulama en geniş denetim çalışması olup tüm dünyada özellikle denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde bağımsız denetim elemanları tarafından yapılır.

Bağımsız denetimin ilgi alanı işletmenin finansal tablolarıdır. Finansal tablolar ise,¹³

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Öz sermaye değişim tablosu ve,
- Dipnotlar ve açıklayıcı bilgilerden oluşur.

Genel olarak aşağıdaki bağımsız denetim faaliyetlerinden söz etmek mümkündür.

Bağımsız denetim türleri;

- a) Sınırlı bağımsız denetim
- b) Özel denetim
- c) Finansal tabloların bağımsız denetimi (mali tabloların denetimi)
- d) Usul denetimi (Uygunluk denetimi)
- e) Performans denetimi (Faaliyet denetimi)
- f) Risk odaklı denetim

Sınırlı Bağımsız Denetim: Bağımsız denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara finansal tabloların bağımsız denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak bağımsız denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.¹⁴

¹³ Hayrettin USUL, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.14.

¹⁴ USUL, a.g.e., s.15.

Özel Denetim: Özel denetim sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesidir.¹⁵

Finansal Tabloların denetimi: Dünyada en yaygın şekilde uygulanan denetim türüdür. Mali tablolar denetimi genelde mali tabloların bağımsız denetimi dış denetim bağımsız denetimde olarak ta ifade edilmektedir.¹⁶ Finansal tabloların denetimi, bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelemek amacıyla yapılmaktadır. Finansal tabloların denetiminin amacı, ilgili taraflara sunulmuş olan geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemektir. Burada bu ölçütleri oluşturan temel öge, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.¹⁷

Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetiminin amacı, çeşitli konularda yetkili organlar ya da makamlar tarafından konulmuş olan kurallar ve belirlenmiş işletme politikalarına, denetlenecek olan işletmenin uygulayıcılarının ne ölçüde uyduklarının belirlenmesidir.¹⁸ Görüldüğü üzere tüm işletme faaliyetini ilgilendirmektedir.

Faaliyet Denetimi: Faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasıdır.¹⁹ Faaliyet denetiminin amacı burada işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmektir. Faaliyet denetimi sonunda yönetime ilgili bölüm faaliyetleri hakkında bilgi verilip önerilerde bulunulabilir.

Risk Odaklı Denetim: Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi amacıyla yapılan, denetim kaynaklarının bu esas çerçevesinde tahsis edilmesi ilkesine dayanan ve dolayısıyla da denetimin etkililiğini artırmayı amaçlayan bir denetim türüdür.²⁰

¹⁵ USUL, a.g.e., s.16.

¹⁶ Hasan TÜREDİ, Denetim, Trabzon, Ekim, 2007, s.25.

¹⁷ Melih ERDOĞAN, Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, s.3.

¹⁸ TÜREDİ, a.g.e., s.26.

¹⁹ ERDOĞAN, a.g.e., s.6.

²⁰ USUL, a.g.e., s.16.

1.5. Bağımsız Denetim Standartları

Her meslek, standartlar, uyulmak zorunda olunan asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Bunlar yapılan işin kalitesini ortaya koymaktadır. Denetim standartları da bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimin kalitesini ortaya çıkarmak için genel kurallardan oluşmaktadır. Bu kurallar denetim firmalarının uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartları olarak belirlenmiştir. Her denetçi bu standartlara uymak zorundadır. Denetimin kalitesi, denetçinin denetim standartlarına ne kadar uyduğu ile doğru orantılıdır.²¹

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa 1947 yılında American Institute of Certified Public Accountants tarafından kabul edilmiş ve daha sonra birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Günümüzde de fazla değiştirilmeden uygulanmaktadır.²²

Bu standartlar; genel standartlar, çalışma sahası standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlık altında incelenebilir.²³

- 1- Genel standartlar:
 - a) Mesleki eğitim ve deneyim
 - b) Bağımsız davranma
 - c) Mesleki özen ve titizlik
- 2- Çalışma sahası standartları:
 - a) Planlama ve gözetim
 - b) İç kontrol sisteminin incelenmesi
 - c) Kanıt toplama ve değerlendirme
- 3- Raporlama standartları:
 - a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum
 - b) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tutarlılık, devamlılık
 - c) Açıklayıcı bilgiler
 - d) Görüş bildirme

²¹ Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ, Tuba ŞAVLI, Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, 2009, s.67.

²² KAVUT, TAŞ, ŞAYLI, a.g.e., s.68.

²³ USUL, a.g.e., s.36.

Genel standartlar, denetçinin kişisel özellikleri, çalışmasının kalitesi, uzmanlığı ve bağımsız olması ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar, mesleki eğitim ve deneyim, bağımsız davranma ve mesleki özen ve titizlik olarak ayrılmaktadır.²⁴

Çalışma sahası standartları, denetim sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirmeyi ana hatlarıyla ortaya koymaktadır.

Raporlama standartları, genel standartlar ve çalışma sahası standartların oranla daha kesin ve özeldir. Denetçi görüşünü belirlerken uyulması zorunlu olan standartlardır. Bu standartlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tutarlılık ve finansal tablolardaki açıklayıcı bilgiler ve son olarak denetçinin görüş bildirmesi, yani rapor sunmasıdır.

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Bu konuda en büyük görevi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu üstlenmiştir.²⁵

Sermaye Piyasası Kurulu bu standartları benimseyerek, doğrudan bünyesine almıştır. Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olarak 12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe sokmuştur.

Türkiye’de ayrıca Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir.²⁶

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları, Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları listesi EK – 3’te sunulmuştur.

²⁴ http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/.../turkiyedevedunyada.pdf (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi:30.12.2014).

²⁵ http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetim_standartlari.aspx (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

²⁶ Kamu Gözetim Kurumu, Türkiye Denetim Standartları, <http://www.kgk.gov.tr>. (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

1.6. Bağımsız Denetim Süreci

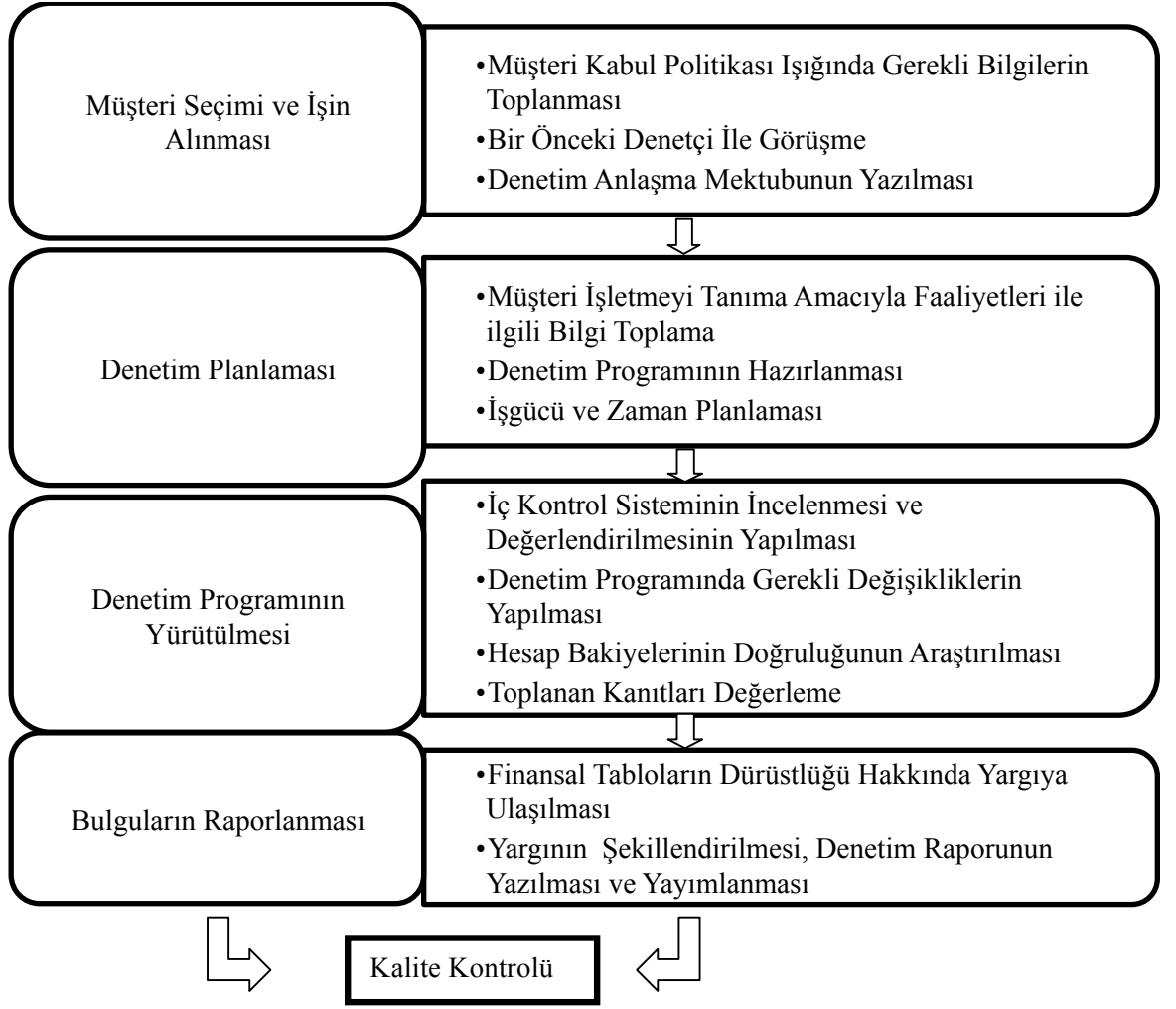
Denetim Süreci birbirini zincirleme izleyen aşamalardan oluşur. Bu aşamalar müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetimin planlanması ve denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder, denetim raporunun hazırlanması ve açıklanması ve kalite kontrolün yapılması ile sona erer.²⁷ Bu süreç yerine getirilirken uygulanması gereken tekniklerin belirlenerek bir kısmının veya tamamının uygulanması gerekmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtları ile denetim standartlarında öngörülen denetim tekniklerinin uygulanması, defter kayıtları ve belgelerin incelenmesi ve elde edilen bulguların değerlendirilerek sonuçlarının bir rapora bağlanması ile kalite kontrol yapılması sürecidir.²⁸

Denetim bir ekip işidir ve ekip ile yapılır.

²⁷ Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11 Basım, Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2007, s.177.

²⁸ TESMER, Denetim (Teori), Cilt 1, TESMER Yayınları: 85, Ankara 2009, s.10.



Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2010, s. 15

Şekil 3. Denetim Süreci

Şekilde de görüldüğü üzere denetim süreci aşamaları:

- 1- Müşteri seçimi ve işin kabulü,
- 2- Denetimin planlanması,
- 3- Denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama,
- 4- Denetim çalışmalarının tamamlanması ve bulguların raporlanması,
- 5- Kalite güvence sisteminin test edilmesi ve denetimin kalite kontrolünün yapılmasıdır.

1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Bağımsız denetim yaptıracak olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının yönetim kurulu, kendilerini denetleyecek denetim kuruluşunu denetimin niteliğine göre seçerek, şirketin genel kuruluna sunar.²⁹

Her bağımsız denetim firması geçmiş denetimleri sonucunda kendine özgü bir müşteri politikası oluşturur. Bu amaçla çalışma dosyasında bulundurulmak üzere, müşteri kabulü ile ilgili olarak müşteri kabul politikaları oluşturulur ve müşteri kabulü ile ilgili asgari toplanması gereken bilgileri gösteren örnek çalışma kağıt formları geliştirilir.

Bağımsız denetim firması her müşteriyi kabul etmek zorunda değildir. Müşteri hakkında ön inceleme yaptıktan sonra kabul etme veya ret etme hakkı vardır.

İşin kabulü yapılırken mutlaka bir önceki denetçi ile görüşülmelidir. Bir önceki denetçiden elde edilecek bilgiler önem arz etmektedir. İşin kabulü aşamasında toplanan bilgiler değerlendirilir ve denetim faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağına dair tahminler yapılır. Zaman, eleman sayısı, iş bölümü, iç kontrol sisteminden ne kadar yararlanılacağı hesaplanarak ücret saptanır ve teklif mektubu hazırlanır. Daha sonra denetim sözleşmesi yapılır, anlaşma ve imza faaliyetleri gerçekleşir.

1.6.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması, denetim ekibinin uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını, zamanlanmasını ve kapsamını içerir. Denetim planının amacı denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini zamanlamaktır.³⁰

Uluslararası Denetim Standartlarına göre; denetim planlama denetim faaliyetinin öngördüğü niteliği, zamanlaması ve kapsamı konusunda genel bir strateji ve ayrıntılı bir yaklaşım geliştirme amacını taşır. Denetim çalışmasının iyi

²⁹ USUL, a.g.e., s.52.

³⁰ GÜREDİN, a.g.e. s.72.

planlanması, önemli görünen alanların daha dikkatli bir şekilde gözden geçirilerek sorunlu alanların ortaya çıkması ve çalışmanın zamanında tamamlanmasına yardımcı olmaktır. Denetimde planlamanın önemli bir diğer amacı denetim ekibi üyelerine uygun iş dağılımının yapılmasına ve diğer denetçi ve uzmanların çalışmaları ile koordinasyonun sağlanmasına yardımcı olmaktır. Planlamanın kapsamı işletmenin büyüklüğüne, denetimin zorluk derecesine ve denetçilerin işletmeyle olan geçmiş deneyimlerine ve iş bilgisine bağlı olarak farklı olacaktır.³¹

Denetim planlamasını oluşturan işlemler ve sırası şöyledir.³²

- 1- Müşteri hakkında bilgi toplama
- 2- Denetim çalışmalarını bölümlere
- 3- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme
- 4- Önemlilik düzeyini belirleme
- 5- Denetim riski düzeyini belirleme
- 6- Denetim amaçlarını belirleme
- 7- Denetim programının taslağını yazma
- 8- Denetim süresini ve zamanını belirleme
- 9- Denetim personelini görevlendirme

Denetim planı esnek olmalıdır. Genel olarak denetim planı denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir biçimde hazırlanırken, denetim sürecinin sonuna yaklaştıkça planın esnekliği gittikçe azalır.³³

Denetim iyi bir biçimde planlanmalı ve etkin bir şekilde kontrol edilmelidir.

1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama

Genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir.³⁴

Denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır. Normal olarak bu aşama kuruluşun iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol

³¹ IFAC AAISB, Uluslararası Denetim Standartları – (Çev: Türkiye Denetim Standartları Kurulu) – TÜRMOB Yayınları No: 238, UDS 300.

³² Celal KEPEKÇİ, “Bağımsız Denetim” 3. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara 1998, s.39.

³³ GÜREDİN, a.g.e., s.72.

³⁴ TÜREDİ, a.g.e., s.164..

sisteminin gözden geçirilmesi bir uygunluk denetimidir ve amacı finansal tablolarındaki önemli hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır.³⁵

Denetim programının temel tasarımı denetimin planlaması sırasında yapılır. Ancak denetim çalışması ilerledikçe, programda değişiklikler yapmak gerekebilir. Bu koşullarda denetim programı aşama aşama yapılmalı ve programda oluşabilecek aksaklıklara karşı esnek bir program hazırlanmalıdır.³⁶

Denetim programı yapıldıktan sonra denetim tekniklerine başvurularak denetim kanıtlarını toplama işlemlerine geçilir, firmaya ait finansal veriler toplanır. Ne kadar çok finansal veri toplanırsa denetim o kadar kaliteli olur.

Denetim kanıtları denetlenen işletmenin finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve yasalara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araçtır.³⁷

Denetim delillerinin kaynakları şunlar olabilir,³⁸

- Toplantı tutanakları,
- Üçüncü kişilere doğrulama,
- Analitik analiz sonuçları,
- Sektör ile işletmenin finansal bilgilerinin karşılaştırılması,
- Denetçi tarafından denetim teknikleri kullanılarak elde edilen bilgiler,
- Diğer kaynaklar.

Denetçinin kullanabileceği kanıtlar önem sırasına göre şöyle sıralamak mümkündür.³⁹

- İç kontrol yapısının etkinliği,
- Denetim konusu varlıklarının kendileri,
- 3. Kişilerden sağlanan bilgiler,
- İşletme içinde ve dışında düzenleniş olan belgeler,
- Muhasebede tutulan kayıtlar, defterler ve düzenlenen tablolar,

³⁵ Ümit GÜCENME, Muhasebe Denetimi, Aktüel 2004, Alfa Akademi, s. 63.

³⁶ DUMAN a.g.e., s. 66.

³⁷ USUL, a.g.e., s.130.

³⁸ USUL, a.g.e., s.130.

³⁹ Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayını, İstanbul, 1995, s.96.

- Denetçinin doğrudan kendisinin yaptığı hesaplamalar,
- İşletme personelinden sağlanan bilgiler,
- Karşılaştırmalar ve oranlar.

Tablo 2. Genel Kanıt Toplama İşlemleri Örneği.

Finansal Tablo Kalemi	Denetim Amacı	Uygulanacak Denetim İşlemleri
Kasa ve Bankalar	<ol style="list-style-type: none"> 1- Kasa ve bankalar bakilerinin doğrulanması. 2- Nakit kalemlerinin bilançoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi. 3- Kasa ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin doğruluğu ve düzgünlüğü ve kasa idaresi. 4- Nakit ve ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Doğrulama, fiziki inceleme, gözlem ve sayım.</p> <p>Doğrulama, fiziki inceleme, soruşturma ve göz atma.</p> <p>Belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma, soruşturma, hesap incelemesi ve göz atma.</p> <p>Soruşturma, belge incelemesi, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, hesap incelmeleri, göz atma.</p>
Alacaklar ve Satışlar	<ol style="list-style-type: none"> 1- Alacakların (senetli ve senetsiz varlıkların saptanması ve bakiyelerinin doğrulanması) 2- Alacakların (senetli senetsiz) net gerçekleşebilir değerlerinin saptanması. 3- Alacakların (senetli senetsiz) bilançoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi) 4- Teminat olarak verilmiş kısımların ve iskontolu senetlerin saptanması. 5- Güvence karşılığının, sahipliğin ve değerlerinin saptanması. 6- Alacaklar satışlarla ilgili iç kontrol sistem etkinliğinin değerlendirilmesi. 7- Satışlar tutarının uygunluğunun saptanması. 	<p>Doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma.</p> <p>Göz atma doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve belge incelemesi.</p> <p>Doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve belge incelemesi.</p> <p>Doğrulama, belge incelemesi, göz atma, soruşturma, yeniden hesaplama ve kayıt sistemini yeniden izleme.</p> <p>Doğrulama, belge incelemesi, fiziki inceleme ve göz ata.</p> <p>Alacaklar için soruşturma; satışlar için belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, hesap incelemesi, göz atma soruşturma, karşılaştırma, hesap incelemesi, göz atma. Analitik inceleme-karşılaştırma.</p>

Stoklar ve Satışların Maliyeti	<ol style="list-style-type: none"> 1- Müşterilerin stok sayımının değerlendirilmesi. 2- Stokların varlığının, sahipliğinin muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve değerlemenin uygunluğunun saptanması. 3- Malların alınması ve teslimi(gönderilmesi) ile ilgili olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıtlarının yapılmış olduğunu saptanması (dönemsellik). 4- Stokların sınıflandırılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilançoda sunulması ve ilgili açıklama kurallarına uyulmuş olduğu saptanması. 5- Stok değerlendirme karşılıklarının uygun olarak ayrılmış olduğunun belirlenmesi. 6- Satın alma ve satıl taahhütlerinin incelenmesi. 7- Stoklar ve satışların maliyeti ile ilgili iç kontrol sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi, 8- Satış maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığının araştırılması. 	<p>Gözlem ve soruşturma.</p> <p>Fiziki inceleme, doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme ve yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma.</p> <p>Bu konuda özel bir denetim tekniğinin uygulanması söz konusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.</p> <p>Fiziki inceleme, belge incelemesi, soruşturma, karşılaştırma, göz atma.</p> <p>Soruşturma, belge incelemesi, göz atma.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Analitik inceleme, karşılaştırma.</p>
Borçlar ve Borç senetleri	<ol style="list-style-type: none"> 1- Borçlar ve borç senetleri hesapları ile ilgili bakiyelerin doğrulanması, 2- Borçlarla ilgili muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin araştırılması. 3- Borçların bilançoda uygun olarak gösterilmesi. 4- Kısıtlamalar, varlıklarla ilgili teminat ve ilgili kalemlerin saptanması. 5- Borçlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 6- Kayıtların geçirilmemiş borçları bulunup bulunmadığının araştırılması. 	<p>Karşılaştırma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, doğrulama, belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, soruşturma hesap incelemesi, göz atma.</p> <p>Karşılaştırma, doğrulama, soruşturma, göz atma.</p> <p>Doğrulama, soruşturma, göz atma.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Göz atma, doğrulama, soruşturma, belge incelemesi, karşılaştırma.</p>

Duran Varlıklar ve ilişkili Hesaplar	<ol style="list-style-type: none"> 1- Duran varlıkların var olduklarının ve sahipliğinin araştırılması ve üzerilerinde bir kısıtlamanın var olup olmadığının incelenmesi. 2- Finansal tablolarda gözüken bakiyelerin doğruluğunu destekleyen muhasebe kayıtlarının incelenmesi. 3- Satın almaların uygunluğunun ve aktifleştirme veya giderleştirme ayırımına uygun davranıldığı belirlenmesi. 4- Duran varlıkların kayıtlardan çıkarılması ve bu işlem ile ilgili kazanç ve kayıpların doğru olarak saptanmış olduğu. 5- Amortisman ve tükenme paylarının uygunluğunun saptanması. 6- Duran varlıkla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Fiziki inceleme, belge incelemesi, doğrulama.</p> <p>Belge incelemesi, göz atma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma. Belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>Yeniden hesaplama, karşılaştırma, göz atma, hesap incelemesi. Soruşturma.</p>
Yatırımlar	<ol style="list-style-type: none"> 1- Finansal tablolarda yer alan hisse senedi ve tahvillerin ve ilgili gelir hesaplarının bakiyelerinin destekleyici bilgileri ile birlikte doğrulanması. 2- Bilançoda gözüken değerlerin uygunluğu. 3- Tüm yatırımların varlığının ve sahipliğinin araştırılması. 4- Raporlama açısından varlık ve gelir kalemlerinin uygun sınıflandırılmasının yapılmış olduğu. 5- Yatırımlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Belge incelenmesi, karşılaştırma, analitik inceleme, yeniden hesaplama.</p> <p>Karşılaştırma, analitik inceleme, soruşturma.</p> <p>Fiziki inceleme, doğrulama.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Soruşturma.</p>
Öz sermaye	<ol style="list-style-type: none"> 1- Bakiyelerin ve sınıflandırmanın doğrulanması. 2- Öz sermaye yapısında değişikliklerin onaylanmış olduğu. 3- Kasa hisse senetlerinin var olup olmadığı ve mevzunun uygunluğu. 4- İmtiyazlı hisse senetlerinin varlığı ve sağladığı haklar. 5- Dividend duyurularının ve ödemelerinin uygunluğunun saptanması. 6- Dağıtılmayan karar hesabına ve/veya emisyon primleri hesabına borç ve alacak kayıtlarının uygun olarak yapılmış olduğu. 	<p>Doğrulama, belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi.</p> <p>Fiziki inceleme, karşılaştırma, doğrulama.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma, yeniden hesaplama.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, doğrulama.</p> <p>Belge incelemesi, soruşturma, hesap incelemesi.</p>

Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim İlkeleri ve Teknikleri, İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayını No:131, İstanbul 1982, s. 148vd.

1.6.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra toplanan kanıtlar ile ara raporlar yazılır, düzeltmeler yapılır ve bağımsız denetim raporu açıklayıcı bir şekilde yazılır.

Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetim çalışması sırasında karşılaştıkları standartlara aykırı, hatalı ve hileli işlemleri saptadıkları takdirde, bunların düzeltilmesi konusunda sözlü ve yazılı talepte bulunurlar. Hatalar düzeltilmesi şartlı rapor veya olumsuz rapor hazırlarlar. Ayrıca denetimin bazı işleri işveren tarafından engellenirse görüş bildirmeme hakkını kullanabilir.

Denetim raporu, denetim sorumluluğunu üstlenen denetçinin denetim çalışması sonucunda oluşan kararına göre dört farklı türde olabilir.⁴⁰

- 1- Olumlu denetim raporu
- 2- Şartlı denetim raporu
- 3- Olumsuz denetim raporu
- 4- Görüş bildirmekten kaçınma

1.6.5. Kalite Güvence Sisteminin Test edilmesi ve Denetimin Kalite Kontrolünün Yapılması

Denetimden beklenen sonuçların elde edilmesi için denetimin kaliteli olması gerekir. Denetimin kalitesi uygulanan denetim standartları, denetim yöntemleri ve tekniği kadar denetim sonuçlarının işin alınması aşamasından raporlanması aşamasına kadar kalite güvence sistemi içinde yürütülmesi ve kalite kontrolün yapılması ile sağlanır. Her denetim firması bu bağlamda kalite güvence sistemlerini gittikçe geliştirmektedirler.

⁴⁰ Masum TÜRKER, Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları, Ders Notları, İstanbul Ticaret Üniversitesi. 2014.

1.7. Bağımsız Denetimin Kalitesi

Kalite en basit tanımıyla müşteri isteklerine cevap verebilmektir. Genel bir tanım olarak; kalite, bir ürün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır. Denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir.⁴¹

İşletmelerde birçok hata, hile ve uygunsuz kayıtlara rastlamak mümkündür. Yapılan hata ve hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi nedenlerle çok yüksek kaynak kayıplarına yol açmakla birlikte, muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine neden olabilmektedir.⁴²

Denetim hatalarının münferit hatalar mı, yoksa daha sistematik faktörler tarafından yaratılan hatalar mı olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Bu sistematik faktörler, zayıf denetim gözetimi, eğitim eksikliği, riskli müşteriler ve yargı hatalarıdır. Bunun yanında yeni ve tecrübesi elemanların kullanılması ve bağımsız denetim şirketlerinin denetim mesleğini profesyonel bir meslek olarak görmemeleri de denetim kalitesi ile ilişkilendirilebilir.

Kaliteli bir denetimin yolu denetçiden geçer. Denetçinin tecrübeli ve tamamen bağımsız olması gereklidir. Denetçi görünümü ve davranışlarıyla bağımsızlığını kanıtlayabilmelidir. Bu nedenle hangi nedenle olursa olsun, bağımsızlık ve tarafsızlık ile bağdaşmayacak davranışlardan kaçınmalıdır. Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetçinin finansal tablolardaki hataları, uygunsuzlukları ve hileleri ne kadar iyi ortaya çıkarabildiği ve raporlayabildiği ile orantılı olarak artmaktadır.

⁴¹ Ahmet CEYLAN, “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara 2007, s.220.

⁴² Fikret ÇANKAYA, Bilal GEREKAN, “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:9, Sayı:28, 2009, s.94.

1.8. Bağımsız Denetimin Yararları

Toplum ve iş dünyasındaki şirketlerin sayısı artıp ekonomik faaliyetler karmaşıklaştıkça, çıkar gruplarının güvenilir bilgi elde edebilmesi güç bir hal almaktadır. Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir.

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur. Bağımsız denetimin yararlarını aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.⁴³

- a) Denetlenen firmaya sağladığı yararlar;
 - 1- Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
 - 2- İşletmedeki yönetici ve çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltır.
 - 3- Finansal tablolar güvenilirliği arttırdığı için devlet tarafından yapılacak denetimlerin yapılma olasılığını azaltır.
 - 4- Kredi olanaklarını ve limitlerin arttırılmasını sağlar.
 - 5- Bağımsız denetim, maddi hataları ve hileleri ortaya çıkarır.
 - 6- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.
 - 7- Holding kuruluşlarında işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.
- b) İş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar;
 - 1- Kredi veren kurumlara kredi verme kararında yardımcı olur.
 - 2- Halihazır ve gelecekteki yatırımcılara yatırım kararlarında yol gösterici olur.
 - 3- İşverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
 - 4- Bir işyerinin satılması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve objektif bilgiler sağlar.

⁴³ Masum TÜRKER, Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları, Ders Notları, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2014.

5- İşletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, karlılık, verimlilik ve finansal yapının durumu hakkında güvenilir ve sağlıklı bilgiler sağlar.

c) Kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar;

1- Finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.

2- Finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.

3- Denetlenmiş finansal tablolar, borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olur.

4- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ GENEL ÖZELLİKLERİ VE ORGANİZASYONU

Bağımsız denetim faaliyetinden beklenen amacın gerçekleşmesi, bu faaliyeti gerçekleştirecek kuruluşların bu amaca uygun bir şekilde örgütlenmesi ile mümkündür. Her ne kadar bağımsız denetime ilişkin yasal ve mesleki düzenlemeler, bağımsız denetim faaliyetinden beklenen amacın gerçekleşmesine ilişkin hükümler öngörmüş olsa da, söz konusu hükümlerin uygulanması bağımsız denetim kuruluşunun istekliliğine bağlıdır. Bu bakımdan, bağımsız denetim kuruluşunun müşterilere kaliteli hizmet vermek görevini, var oluş nedeni olarak kabul etmesi ve bu görev çerçevesinde organizasyonunu ve faaliyetlerini sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Diğer taraftan, kamu yararı içeren mesleki bir faaliyet olarak bağımsız denetimde gerekli kalitenin sağlanmasında birinci derecede bağımsız denetim kuruluşları sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları tüm denetimlerin genel kabul görmüş denetim standartları ve mesleki etik kurallarına uygun yürütülmesini sağlayacak kalite kontrol sistemi oluşturması zorunluluk taşımaktadır.

2.1. Bağımsız Denetim Firmalarının Önemi

Daha önce belirtildiği gibi denetim bir ekip ile gerçekleştirilir. Çünkü bağımsız denetim faaliyetinin kendisinden beklenen amacı yerine getirebilmesi ve denetim bu faaliyetleri gerçekleştirilmesi bağımsız denetim firmaları ile mümkündür. Bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetim faaliyetini yerine getirmek üzere, mesleki açıdan bağımsız denetim yapmaya yetkili kişiler tarafından kurulan ve düzenleyici kurumlar tarafından bağımsız denetim mesleğini yapmakla yetkilendirilen kuruluşlardır. Bu firmalar, bünyesinde çalıştırdığı bağımsız denetçiler vasıtasıyla, yasal mevzuatla kendilerine verilen, mali tabloların yürürlükte bulunan finansal raporlama standart ve ilkeleri doğrultusunda işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli hususlar açısından gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda görüş bildirme, rapor verme görevini yerine getirmektedir.

Bağımsız denetim zorunluluğu, Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum sürecine önemli katkı yapan bir konudur. Avrupa Birliği'nde ve Dünyada birçok ülkede bağımsız denetim zorunluluğu uzun yıllardır bilinen bir uygulama olmuştur.⁴⁴ Türkiye'de sağlanan ciro, varlık ve çalışan sayısı gibi sınırlardan çok daha düşük eşikleri aşan şirketler için de yani küçük ve orta büyüklükteki işletmeler geçerli olmaktadır. Denetim bir ekip ile gerçekleştirilir. Denetim faaliyetlerinde, kurumsallaşmış ve organize olmasını gerektirmektedir. Özellikle kamu işletmeleri olarak nitelendirilen borsada işlem gören işletmeler, bankalar, sigorta şirketleri, diğer finans kuruluşları ve diğer büyük kuruluşların denetleyecek firmalar bağımsız denetim kuruluşları olarak anonim şirketleri ve örgütleri tercih etmektedirler. Buradaki amaç, şeffaflık ile ülke ekonomisine de güven ve istikrar sağlamaktır.⁴⁵ Şirketlerin sadece şirket ortaklarına karşı bir sorumluluk içinde olmadıkları, bunun yanında topluma, çalışanlarına, tedarikçilerine ve birçok başka çıkar gruplarına karşı da sorumlulukları olduğu gerçeği önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim firmaları yürürlükte olan bağımsız denetim düzenlemeleri ile Türkiye'deki bütün şirketleri; denetlenir, uluslararası standartlarda raporladığı finansal tabloları anlaşılır, şeffaf, güvenilir ve sağlıklı şirketler haline getirmeye çalışmaktadır ve çalışacaklardır. Bağımsız denetim firmalarının denetim faaliyetlerinin önemi de şirketlerin dış dünya ile daha çok iş ve işbirliği yapabilmesi, yeni müşteriler ve tedarikçiler edinebilmesi, sermaye akımlarının artması, şirketlere daha çok yabancı ortağın girmesini sağlamaları, şirketlerin daha çok borsaya açılması ve borçlanma maliyetlerinin düşmesi olacaktır. Çünkü denetimin en temel katkısı ve önemi budur.⁴⁶

2.2. Organizasyonun Anlam ve Önemi

İnsanlık boyunca kişiler tek başına gerçekleştiremeyecekleri faaliyetleri yürütmek için örgütlenerek organizasyonlar oluşturmuşlardır. Bu nedenle sosyal bir amacı gerçekleştirmek, katılımcılarına çeşitli çıkarlar sağlamak, bir bölgeyi kalkındırmak, yüksek kazanç sağlamak gibi birçok ortak amacın gerçekleştirilmesi organizasyonların kuruluş sebebi olmaktadır.

⁴⁴ KPMG, Denetim Özel Dosyası, Genişleyen Bağımsız Denetimin İlk Tecrübesinin Ardından, KPMG Gündem, Eylül, 2014, s.12.

⁴⁵ KPMG, a.g.e., s.12.

⁴⁶ KPMG, a.g.e., s.12.

Yönetim: İnsanların bir arada yaşamaya başlamasıyla birlikte yönetim kavramı ortaya çıkmıştır. İnsanların bireysel amaçlarını terk edip ortak amaca yönelmeleri diğer bir ifade ile belirli amaca birlikte ulaşma, başkalarına iş yaptırma, onların yardımını sağlama ile mümkündür.⁴⁷

Yönetim dilinde iş yaptırana üst, işi yapana da ast adı verilmektedir.⁴⁸

Organizasyon ihtiyaçtan doğmuştur. Bu açıdan organizasyon insanlık tarihi kadar eskidir. Eski Mısır Uygarlığında Nil Nehri'nin taşması sonucu açtığı zararları ortadan kaldırması için oluşturdukları örgütler organizasyona en iyi örnektir.⁴⁹

Organizasyon (örgüt) çok çeşitli açılardan incelenen ve yönetim konusunda üzerinde en fazla durulan alanların basında gelmektedir.

Organizasyonlar sosyoloji, iktisat, işletme, siyaset bilimi ve psikoloji gibi birçok sosyal bilim dalının araştırma konusudur. Organizasyon için çok farklı yaklaşımlarda bulunulmuş ve bu doğrultuda, pek çok tanım geliştirilmiştir. Kısa bir tanım yapacak olursak, organizasyon bir düzeni veya düzenlemeyi ifade etmektedir. Aynı anlamda olmak üzere, organizasyon, örgüt, teşkilat, kuruluş kavramlarının sözlük tanımları; ortak bir amaç çerçevesinde kurulmuş, ortak bir çalışma düzenine sahip, kendi verimini yönetebilen toplumsal bir düzen anlamına gelmektedir.

Sosyolojide "Organizasyon", insanların elle tutulabilen veya tutulamayan bir ürün oluşturmak için belli bir amaç doğrultusunda yaptıkları planlı ve eş güdümlü hareketlerdir. Bir organizasyon kendisini oluşturan öğeleri tarafından tanımlanır; belli bir öğenin organizasyona ait olma veya olmama nedeni, hangi öğelerin iletişim kurduğu ve nasıl kurduğu, hangi değişikliklerin organizasyon veya öğeleri tarafından yapıldığı (özerklik) ve hangi dış etmenlerin organizasyonun ortaklaşa bir aksiyon almasına neden olduğu bu tanımları belirleyen sorgulardır. Organizasyon kültürü (kurum kültürü veya örgüt kültürü olarak da anılır) kısaca öğeler tarafından paylaşılan temel değerler olarak tanımlanabilir. İşlerin nasıl yapıldığına dair ortak görüşler, davranışlar, etkileme biçimleri, paylaşılan inanç, tutum, tahmin ve beklentiler, kullanılan semboller, ortak mitler ve organizasyonun kahramanları bu ortak kültürü oluşturur. Schein'a göre organizasyon kültürü zamanla öğrenilenlerin bir yansımasıdır. Örgütün üst yönetimi (özellikle kurucular, liderler)

⁴⁷ İsmail DALAY, Yönetim ve Organizasyon, İlkeler, Teoriler ve Strateji, Adapazarı, 2001, s.3.

⁴⁸ Mehmet ŞAHİN, İş İdaresinin Temel Kavramları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 104, Ankara, 1984, s.83.

⁴⁹ M.Mescon, A. Albert, F. Khedouri, Management, Harper and Row Publ. Second Edition, New York, 1985, s.41.

birey ve grup davranışını belirleyen ve bir hava gibi örgütü saran kültürün yaratılmasında etkili ve belirleyicidir. Organizasyon kültürü aynı zamanda, dış çevreye uyum ve iç bütünleşme sorunlarının çözülmesi sırasında geliştirilir ve tekrarlı hale gelir. Öğelerin bu planlı ve eş güdümlü işbirliği, organizasyonu oluşturan herhangi bir öğenin tek başına, kendi yetenek ve kapasitesiyle yerine getiremeyeceği işlerin yapılabilmesini sağlar. Bunun karşılığında öğelerin ödediği bedel özgürlüklerinin belli bir ölçüde sınırlanmasıdır.⁵⁰

Türk Dil Kurumu'na göre organizasyon, belli bir hedefe ulaşmak için bir araya gelmiş bireylerin yapılanma şeklini, bu bireylerin tamamını veya bir kurum, kuruluş ya da teşkilâtı belirtebilir.⁵¹

İşletme yönetimi organizasyonu daha çok ulaşılması gereken hedefler kapsamında yönetsel bir enstrüman olarak görmektedir. Bir işletme yöneticisinin en önemli vazifelerinden birisi, işletme gaye ve hedefleri ile çalışanların ferdi gayelerini birlikte gerçekleştirebilmesi, bir anlamda ikisini özdeşleştirebilmesidir. Gerçekten zor olan bu işin başarılabilmesi için farklı kültürlerle bir işletmeye çalışmak üzere gelen insanların benimseyecekleri, motive olabilecekleri veya en azından uyum sağlayabilecekleri ortak birtakım değerler oluşturmak gerekmektedir. İşte organizasyon kültürünün önemi bu noktada kendini hissettirir. Bir işletmede, böyle bir kültürün oluşması durumunda, çalışanlar, kendilerini bu bütünün bir parçası sayıp, evlerinde hissederek rahat ve huzurlu bir ortam içinde çalışacaklardır. Bu çağımız işletmeleri için önemli bir ayrıcalıktır.

Organizasyonlar faaliyetleri vasıtasıyla sahiplerine, müşterilerine ve çalışanlarına değer yaratırlar. Organizasyonlar kaynakları bir araya getirmek suretiyle belirlenmiş hedefleri gerçekleştirmeye çalışırlar. Organizasyonlar, yeni teknikleri ve modern üretim teknolojileri kullanarak rekabet fiyatından mal ve hizmet üretirler. Organizasyonlar, çevrelerine ve onun küreselleşmesine hem uyarlar hem de etkilerler.⁵² Organizasyonlar sosyal ve ekonomik birçok amacı yerine getirmek üzere var olan oluşumlar olduklarından, kıt kaynakların etkili ve verimli kullanılmasının vazgeçilmez unsurlarından biridir.⁵³

⁵⁰ <https://www.wikipedia.org> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

⁵¹ <https://www.wikipedia.org> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

⁵² Daft R.L., Organization Theory and Design, South-Western College, Publishing, Cincinnati, Ohio, 1998, s.2.

⁵³ Tuncer ASUNAKUTLU ve Coşkun BAYRAM, Stratejik Yönetimde Örgütün Rolüne İlişkin Bir Değerlendirme, Cilt 2, Sayı 4, 2000, s.19.

Hiyerarşik yapıya göre unvan ve yetki sıralamasını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;⁵⁴

- Yönetim Kurulu Başkanı
- İcra Kurulu Başkanı
- Grup Başkanı
- Genel Müdür
- Genel Müdür Baş Yardımcısı
- Genel Müdür Yardımcısı
- Müdür
- Müdür Yardımcısı
- Şef
- Mühendis
- Bölüm Amiri
- Teknisyen
- Sorumlu
- İşçi/Eleman/Memur

2.3. Organizasyon Teorileri ve Modelleri

İnsanlar yaşadığı sürece büyük, küçük, resmi, ekonomik, dini, askeri, yasal, sosyal, politik, güvenlik, kar amaç güden ve kar amacı gütmeyen organizasyonlarla karşılaşmaktadır. Organizasyon yapıları belli bir amaç doğrultusunda bir araya gelmiş kişilerin, genellikle hiyerarşik bir düzendeki ast-üst ilişkilerini açıklar. Çeşitli tarzlarda oluşturulabilen bu yapılar, aynı zamanda işleyişin de göstergesidir; çeşitli fonksiyonlara ve süreçlere ilişkin sorumlulukların mevcut alt yapılara veya kişilere paylaşımını, dağılımını yansıtır. Bölümler, tesisler, çalışma grupları veya bazen bireyler tipik alt yapı örnekleridir. Kişiler bu yapılara genellikle belirli bir süre geçerli olan iş emirleri, proje bazlı anlaşmalar, taahhütnameler veya belirsiz süreli sözleşmeler yoluyla dahil olurlar.⁵⁵

⁵⁴ <https://www.wikipedia.org> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

⁵⁵ http://www.comu.edu.tr/yayinlar/III_stk_kongre_kitabi_2006.pdf (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

Geliştirilen organizasyon teorileri üç başlık altında toplanmaktadır;

- a) Klasik organizasyon teorisi
- b) Neo klasik organizasyon teorisi
- c) Modern organizasyon teorisi

2.3.1. Klasik Organizasyon Teorisi

Klasik organizasyon teorisi olarak üç temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar; Frederick Winslow Taylor'un bilimsel yönetim yaklaşımı, Henry Fayol'un yönetim süreci yaklaşımı ve Max Weber'in bürokrasi yaklaşımıdır.

Klasik teori, esas itibarıyla kapalı sistem anlayışı ile organizasyonları ele almıştır. Bunun sonu olarak da, bütün yaklaşımlar organizasyon içi etkinliğin nasıl sağlanabileceği üzerinde durmuş, bunu sağlamak için uyulması gereken ilkeleri universal kabul etmiş fakat dış çevre şartlarına organizasyonların değişen şartlara nasıl uyabilecekleri üzerinde durmamıştır.⁵⁶

Kapalı sistem ve açık sistem olarak adlandırılan bu ayırmda klasik yönetim ve organizasyon görüşü mekanik bir yapıyı ifade etmektedir. Mekanik yapı ile kastedilen anlam, örgüt üyelerinin neyi, nasıl yapacağını, nereden sorumlu olacağını, neleri kendi işi olup olmadığını hiçbir tereddüde yer vermeden açıkça belirlenmiş olmasıdır.⁵⁷

2.3.1.1. Bilimsel Yönetim Yaklaşımı

Bilimsel yönetimin amaçlarını, iki genel noktada toplamak mümkündür.⁵⁸

- 1- Verimsiz çalışma ve israfları ortadan kaldırmak,
- 2- İşçi ve yönetim arasında çatışma ve itilafları azaltmak, işçi-yönetim arasında işbirliği sağlamaktır.

⁵⁶ Nurullah GENÇ, Yönetim ve Organizasyon, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.94.

⁵⁷ Tamer KOÇEL, İşletme Yöneticiliği, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2007, s.150.

⁵⁸ GENÇ, a.g.e. s.91.

Bilimsel yönetim yaklaşımının veya Taylorizmin ana ilkeleri şunlardır:⁵⁹

- 1- Gelişi güzel çalışma değil, bilimsel çalışma düzeni,
- 2- Başbozukluk değil, ahenk ve koordinasyon,
- 3- Kişisellik değil, yardımlaşma,
- 4- Düşük verim değil, maksimum çıktı,
- 5- Herkesin mümkün olan en yüksek verimlilik düzeyine çıkarılması için eğitimidir.

Bilimsel yönetim yaklaşımı ayrıntılı organizasyon teorisi değildir. Bu yaklaşım daha çok organizasyonun alt kademelerinde, fabrika (iş yeri) düzeyinde işlerin incelenmesi, standartların geliştirilmesi, ücret sistemlerinin oluşturulması gibi konular ile ilgili ilkeler geliştirmiştir. Ancak bu ilkelerin uygulanması sonucu elde edilen üretim artışları bu yaklaşımı kısa süre yaygın hale getirmiştir.⁶⁰

2.3.1.2. Yönetim Süreci Yaklaşımı

Taylor, iş hayatına işçi olarak başladığı için üretim yöntemiyle ilgilenmiş, ilkelerini atölye düzeyinde yaptığı çalışma ve deneylere dayandırmıştır. Buna karşılık Fayol ise işe alt kademe yönetici olarak başlamış, üretimden ziyade genel yönetim olaylarıyla ilgilenmiştir. İlkelerini yönetim düzeyinden yani yukarıdan aşağıya doğru saptamıştır.⁶¹

Henry Fayol, her organizasyonda faaliyetlerin altı grup içinde toplanabileceğini söylemektedir. Bunlar;⁶²

- a) Teknik faaliyetler
- b) Ticari faaliyetler
- c) Finansal faaliyetler
- d) Güvenlik faaliyetleri
- e) Muhasebe faaliyetleri
- f) Yönetim faaliyetleri

⁵⁹ KOÇEL, a.g.e. s.150.

⁶⁰ KOÇEL, a.g.e. s.151.

⁶¹ GENÇ, a.g.e. s.98.

⁶² Mehmet ÖZTÜRK, İşletme ve Yönetim, Papatya Yayıncılık, İstanbul, s.133.

2.3.1.2.1. Bürokrasi Yaklaşımı

Bir örgüt modeli olarak geliştirilen bürokratik organizasyon yapısının başlıca özellikleri şöyle özetlenebilir.

- a) Fonksiyonel uzmanlaşmaya dayanan iş bölümü
- b) Açık bir şekilde belirlenmiş hiyerarşik bir yapı; böylece her kademe bir üst kademe tarafından kontrol edilecektir,
- c) İlke ve yöntemler; her kademe işlerin nasıl yapılacağı ile ilgili olarak ayrıntılı somut ilkeler ve yöntemler geliştirecektir.
- d) Gayri şahsi ilişkiler; Weber'e bir personelin sadece bulunduğu kademelerin ilkeleri doğrultusunda ussal olarak davranması gerekmektedir,
- e) Teknik yetenek esasına dayanan bir personel seçimi ve terfi sistemi.

Bürokratik yaklaşımın ilkeleri daha önceki yaklaşımlara benzemektedir. Bu yaklaşıma göre de, bu ilkelerin izlenmesi ile etkin, ideal şahsa göre değişmeyen ve rasyonel bir organizasyon yapısı çıkarılacaktır.⁶³

2.3.2. Neo-klasik Organizasyon Teorisi

Neoklasik organizasyon düşüncesi iki temel ayrımda incelenmektedir.⁶⁴

1- Organizasyon içinde yer alan insan ilişkilerini inceleme konusu olarak ele alan ve ulaştığı, elde ettiği bilgilerle önceki düşünceleri yenileyen davranışsal yaklaşım,

2- Organizasyonda gerçekleştirilecek faaliyetlerin kararlaştırılması ve düzenlenmesi ile ilgili sayısal işlemler, matematiksel modeller ve bilgisayar teknolojilerini inceleme konusu olarak ele alan yönetim bilimi.

Neoklasik yaklaşımının en belirgin özelliği, Klasik düşünce tarafından ihmal edildiği savunulan, insan faktörünü inceleme alanına almasıdır. Klasik teoriden farklı

⁶³ KOÇEL, a.g.e. s.165

⁶⁴ Yaşar SUCU, Geçmişten Günümüze Yönetim Düşüncesindeki Gelişmeler, Bütünleştirici bir Durumsallık Modeli, Elit Yayın, 2000, s.49.

olarak neoklasik düşünürler; psikoloji, sosyoloji ve sosyal psikoloji gibi konularında ilgilenmektedirler. Neoklasik öğretinin en önemli katkısı, organizasyonlarda çalışan bireylerin nasıl davrandıkları ve organizasyon yapısı ile davranış biçimleri arasında ilişkileri izah etmek olarak açıklanır. Neoklasik yaklaşım, insan unsurunu organizasyon yapısında en verimli ve etkili bir şekilde ifade edilmesini öngörmektedir. Bu düşünceden dolayı neoklasik düşünce; bir örgüt içinde yer alan insan faktörünü anlayarak, onun kabiliyetlerini en iyi şekilde değerlendiren ve bu kabiliyetlerden en iyi şekilde yararlanarak, organizasyon içinde bireylerin davranışları arasındaki ilişkileri inceleyerek, organizasyon yapısındaki sosyal grupları ve bunların niteliklerini öğrenerek yöneticiye ve yöneticilere kullanacakları yeni kavramsal nitelikler sağlamaktadır.⁶⁵

2.3.3. Modern Organizasyon Teorisi

Modern organizasyon teorisi temel olarak; organizasyonun hangi stratejik bölümlerden oluştuğunu bu bölümler arasındaki karşılıklı bağımlılığın yapısının ne olduğunu, organizasyonel sistemde yer alan bölümleri hangi ana süreçlerin birbirine bağlandığını ve sistemin ulaşmak istediği amaçları sorgulamıştır.⁶⁶

Modern organizasyon teorisinin başlıca özelliği, bilimsel kavramlara dayanan analitik bir temele sahip oluşu, deneysel araştırmalardan geniş ölçüde yararlanması ve sentez yapmaya, model ve sistem kurmaya yönelik bir özellik taşımasıdır.⁶⁷

2.3.3.1. Sistem Yaklaşımı

Organizasyonda sistem yaklaşımı, yönetim olaylarını ve bu olayların gerçekleştiği birimleri, birbirleri ile ilişkili bir biçimde ele alan yaklaşımdır. Yani sistem yaklaşımı, organizasyonu çeşitli parçalar, süreçler ve amaçlardan oluşan bir bütün olarak ele alır.⁶⁸ Bu yaklaşımın üzerinde durduğu konu, sistem olarak tanımlanan bütünün amaçlarını gerçekleştirebilmesidir.

⁶⁵ Mümin ERTÜRK, İşletme Biliminin Temel İlkeleri, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s.101.

⁶⁶ İsmail EFİL, Yönetim ve Organizasyon, 8. Baskı, Aktüel Yayın, İstanbul, 1990, s.60.

⁶⁷ Akyay UYGUR, Yönetim ve Organizasyon, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.58.

⁶⁸ UYGUR, a.g.e., s.59.

2.3.3.2. Durumsallık Yaklaşımı

Durumsallık yaklaşımı, organizasyonların da içinde bulunduğu çevre şartlarıyla birlikte yönetim ve organizasyon yöntem ve tekniklerin arasında fonksiyonel bir ilişki kurularak, daha etkin ve verimli bir yönetim için, organizasyonun içinde bulunduğu durum ve çevre şartlarının iyi analiz edilerek değerlendirilmesi gerektiği bu yaklaşımın temelini oluşturduğu vurgulanır. Bu yaklaşıma göre her işletmeye göre ve her örgütsel yapıya ilişkin uygulanacak bir sistemin olmadığı belirtilir. İşletmelerin kendilerine yönelik ideal çözüm yöntemleri işletmelerin içsel ve dışsal alt sistemlerinin etkisiyle değiştirilebileceği belirtilir. Bundan dolayıdır ki her işletmeye uygulanacak tek ve ideal bir çözüm sisteminin olmadığı açıklanmaktadır. Durumsallık yaklaşımının, sistem yaklaşımının devamı, onun uzantısı olduğu ve sistem yaklaşımının geliştirilmiş olduğu açıklanır.⁶⁹

2.4. Organizasyon Yapıları

Firmalarda organizasyon yapıları firmanın bir bütün olarak daha verimli çalışmasını sağlamaktadır. Firmalar kendilerine ait en uygun organizasyon yapısını seçmektedirler. Seçilerinde başarılı olan firmalar bu yapı ile yönetim başarılarını da aynı oranda arttıracaklardır.

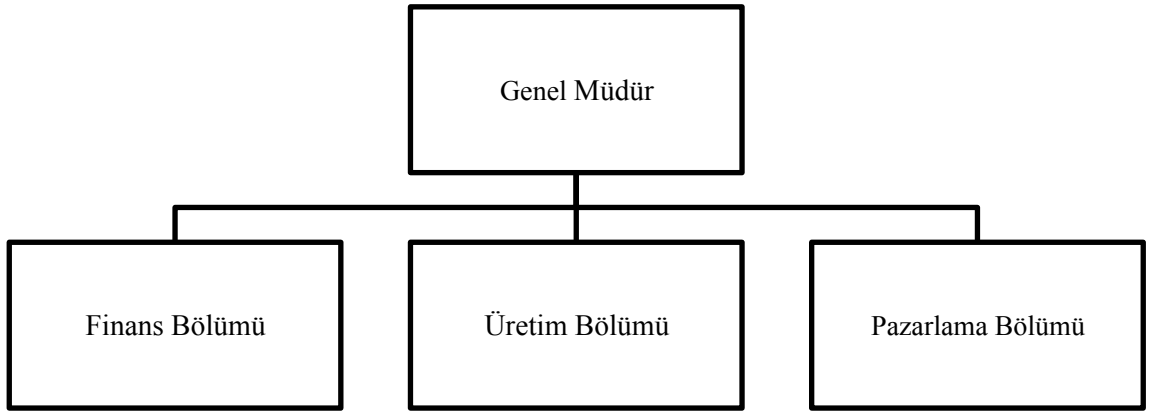
Başlıca organizasyon yapılarına ilişkin modeller şu başlıklar altında gruplanmaktadır;

- a) Dikey organizasyon modeli
- b) Kurmay organizasyon modeli
- c) Fonksiyonel organizasyon modeli
- d) Yalın organizasyon modeli
- e) Matriks organizasyon modeli
- f) Şebeke organizasyon modeli
- g) Öğrenen organizasyon modeli
- h) Sanal organizasyon modeli

⁶⁹ ERTÜRK, a.g.e., s.103.

2.4.1. Dikey Organizasyon Modeli

Dikey organizasyon modelinde yukarıdan aşağı kademelere doğru hiyerarşik bir yapı söz konusudur. Aynı kademede çalışanlar bağımsız olarak çalışmaktadır. Böyle bir yapıya sahip olan firmalarda yönetici çabuk kararlar alıp uygulayabilir ancak bu yapıda uzmanlık gerektiren işlerde uzman tavsiyelerinden yoksun olduğu belirtilmiştir.⁷⁰

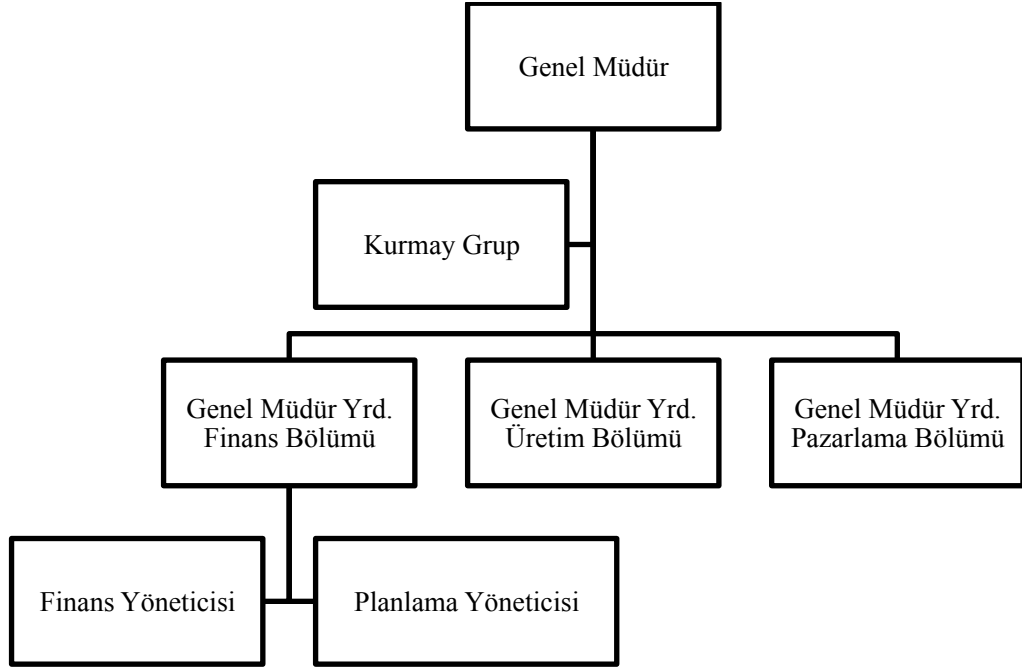


Şekil 4. Dikey Organizasyon Modeli

2.4.2. Dikey Kurmay Organizasyon Modeli

Dikey kurmay organizasyon modeli, dikey organizasyon modeline kurmay bir bölümün eklenmesidir. Kurmay bölüm, yöneticilere görevleri ile ilgili öneri ve teknik bilgi sağlamak ile yükümlüdür.

⁷⁰ ERTÜRK, a.g.e., s.126.

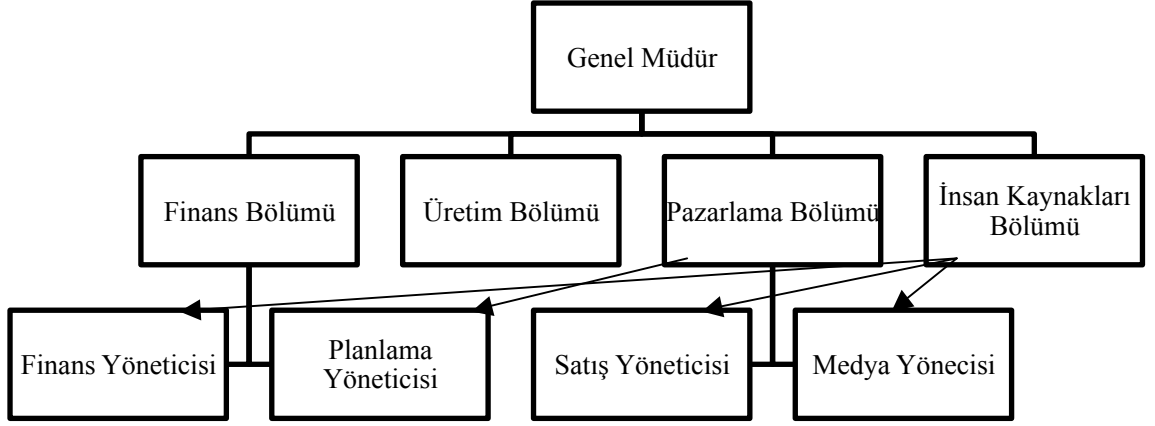


Şekil 5. Dikey Kurmay Organizasyon Modeli

2.4.3. Fonksiyonel Organizasyon Modeli

Bir organizasyon içinde emir verme hakkına sahip her yönetici karşılığında itaat bekler. Fonksiyonel emir, kaynağı farklı da olsa, komuta kanallarından gelen diğer emirlerle aynı düzeydedir. Bir başka ifadeyle, fonksiyonel emir hakkına sahip yönetici, emirlerinin yerine getirilmesini denetleme ve ceza uygulama konusunda hiyerarşik yöneticilerle aynı güce sahiptir. Fonksiyonel kanallardan gelen emri alan kişi, bunun uygulanmasını olanaksız görürse, yapılması gereken öncelikli davranış fonksiyonel yönetici ile görüşmektir. Çözumsuzlüğün sürmesi durumunda yapılması gereken bir üst yöneticiye başvurmaktır.⁷¹

⁷¹ <http://home.anadolu.edu.tr/~guneszeytinoglu/pdf/bolum.ppt> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.11.



Şekil 6. Fonksiyonel Organizasyon Modeli

2.4.4. Yalın Organizasyon Modeli

Yalın organizasyon modeli adı üzerinde sadeleştirmedi. Gereksiz bölümlerin kaldırılması, gereksiz basamak sayısının azaltılması anlamına gelmektedir.

2.4.5. Matriks Organizasyon Yapıları

Matriks yapılar, geleneksel yapı modellerinin değişen ve gelişen çevreye uyum sağlayabilmeleri için geliştirilmiştir. Bu organizasyon yapısında dikey ve yatay ilişkiler söz konusudur. Matriks organizasyonda yatay yapı fonksiyonel bölümler boyunca koordinasyon sağlamakta iken, dikey yapı fonksiyonel bölümler içinde geleneksel kontrolü sağlamaktadır.

Matriks organizasyon yapısı, klasik organizasyonlarda olmayan bir işlerliğe sahiptir. Buna karşılık karmaşık yapısı nedeniyle, ufak bir sorun büyük boyutlara ulaşabilmektedir. Yetki çatışması, ekip üyelerinin moral düşüklüğü, proje sürecinin uzaması, hatalı uygulamalar karşılaşılabilecek sorunlardan bazılarıdır. Matriks yapıdan kaynaklanacak sorunları en az indirgeyebilmek için, organizasyon çapında çok yönlü iletişim, işbirliği, koordinasyon, denetim için öncelikle kişisel çaba gösterilmesi gerekir. Kişisel çabaların yanında belirli dönemlerde gerçekleştirilecek koordinasyon

toplantıları üst yönetimle diğer yöneticileri ve ekip üyelerini bir araya getirmelidir. Böylece matriks yapının temel koşulu olan, bütünleşik bir çalışma ortamı yaratılabilir.⁷²

2.4.6. Şebeke Organizasyon Yapıları

Küreselleşme ve bunun yarattığı uluslararası rekabetin gerektirdiği yeni stratejiler, şebeke yapılarının ortaya çıkışını kolaylaştıran bilgi teknolojileri, elektronik ve hızlı bilgi alışverişi, bu yapıların ortaya çıkmasındaki önemli unsurlardır. Bu koşullara cevap verebilmek için şirketler hızlı, esnek, duyarlı ve yoğun bilgi donanımlı olmaları gerekmektedir. Bu hızlı değişime klasik işletme yapılarının ayak uydurması zorlaşmaktadır. Organizasyonların hemen hareket etme kabiliyetleri olması lazım, yani fırsatlar ve tehditler ortaya çıktıkları anda, hızlı bir şekilde insanları ve kaynakları bir araya getirip onlara doğru yönlendirmeleri gerekmektedir.⁷³

2.4.7. Öğrenen Organizasyonlar

Öğrenen organizasyonların ana unsurlarını, bilgi yaratmak, öğrenmek, çalışanların bu yönde motivasyonlarını sağlamak, ulaşılan sonuçları organizasyon bilgisi haline getirmek ve bu bilgileri sorun çözmede kullanabilmektir.

Öğrenen organizasyonlarda, bu işi en iyi yapanların tecrübelerinden yararlanmak söz konusudur. Gerekli ise başka kişilerden bu iş öğrenilir. Bilgi hızlı ve etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Yeni yaklaşımlar denenir ve sorunlar sistematik olarak ele alınıp çözülmektedir.⁷⁴

⁷² <http://home.anadolu.edu.tr/~guneszeytinoglu/pdf/bolum.ppt> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.44.

⁷³ Nyurguna FEDOTOVA, Organizasyon Yapısı ve Teknoloji, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.24.

⁷⁴ Coşkun ÖZKAN, Kobilerde Kalite Geliştirme Süreci ve Uygulama Örnekleri, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 1995, s.18.

2.4.8. Sanal Organizasyonlar

Değişik coğrafi bölgelerdeki işletmelerin, belirli ürünlerin üretimi amacıyla iletişim teknolojisi yardımıyla birbirine bağlanan, uyumlu hale gelen sanki tek bir işletme varmış gibi çalışan organizasyonlardır. Sanal organizasyon, çalışanların belirli bir yerde toplanmadığı, değişik mekanlardaki işletmelerin bir ürünün üretiminin belli safhalarında yer aldığı, bilgisayar olanakları ile sürekli iletişim içinde bulunan ve sanki tek bir organizasyon gibi müşterilerine mal ve hizmet sunan organizasyondur. Her bir sanal organizasyon bir şebeke türü organizasyondur.⁷⁵

2.5. Organizasyon İlkeleri

Bir organizasyonun yapılandırılmasında uygulanan ilkeler aşağıda tanımlanmıştır;

Amaç Birliği İlkesi: Her organizasyonun belli bir amacı olmalıdır. Organizasyon bu amacı gerçekleştirmek için şekillendirilir. Amaca ulaşma derecesi organizasyonun başarı derecesini ortaya koyar. Bu ilke organizasyonlarının varlık nedeni ile ilgilidir. Genel amaç ile bölümlerin ve bölümleri oluşturan alt bölüm amaçları birbirleri ile uyumlu olmalıdır.⁷⁶

Yetki ve Sorumluluk Denkliği İlkesi: Her işletmede değişik organizasyon basamaklarında görev yapan yöneticilere görevlerine ilişkin yetki ve sorumluluğun verilmesi zorunludur. Yetki, işin yapılması sırasında verilen bir hak, sorumluluk ise bir zorunluluktur. Bu ikisi arasında denge olması organizasyonun başarılı işleyişi bakımından gereklidir.⁷⁷

Yönetim Alanı İlkesi: Yöneticinin denetleyeceği ast sayısının sınırlandırılması ilkesidir. Her yöneticinin denetleyebileceği ast sayısı bellidir. Yöneticiye kontrol edebileceğinden çok sayıda ast bağlanması durumunda yönetici etkili bir biçimde emri altındaki personeli denetleyemez.⁷⁸

⁷⁵ FEDOTOVA, a.g.e., s.15.

⁷⁶ DALAY, a.g.e., s.312.

⁷⁷ Mümin ERTÜRK, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Beta Yayınları, 3. Baskı, 2003, s.86.

⁷⁸ ERTÜRK, a.g.e., s. 88.

Yönetim Birliği İlkesi: Bu ilke, örgütlerde aynı amaca hizmet eden faaliyetlerin bir plana bağlı olarak bir yönetici tarafından yürütülmesi gerektiğini öngörür. Bu ilkeye göre örgütün belli, herkes tarafından bilinen tek bir amacı olmalıdır. Bütün iş görenler bu amaç için çalışmalı, onu gerçekleştirmek için çaba göstermelidir. Yönetim birliği ilkesine göre, aynı amaca hizmet eden grupların, bölümlerin birimlerin veya alt birimlerin yönetiminden tek kişi sorumlu olmalıdır.⁷⁹

Komuta Birliği: Her astın yalnızca bir üste bağlı ve sorumlu olması ve ondan emir almasını ifade eden ilke, komuta birliği olarak nitelenir. Bu ilke ile faaliyet kargaşası önlenir.

Haberleşme Kanalı ve Şekli: Haberleşme ilişkilerinin çeşidi ve niteliği de organizasyonun yapısını etkileyen bir unsurdur. İşletmenin üst, orta ve alt basamak yöneticileri, kendi aralarında bir araya gelip görüşebilmeli ve ortaya çıkan sorunlarını çözümlenebilmelidir. Yatay ve dikey iletişim kanallarının etkin çalıştırılarak etkin ve verimli bir çalışma ortamına oluşturulabilir.

İş Bölümü ve Uzmanlaşma İlkesi: İş Bölümü, örgütlerde yapılmakta olan işlerin küçük parçalara bölünerek, bir kişinin işin bütünü yapması yerine, uzmanlaştığı tek bir parçasını yapmasıdır. İş bölümü ve uzmanlaşma yardımıyla aynı emekle daha nitelikli ve verimli üretim gerçekleştirilebilir ve işlerin daha ekonomik biçimde yerine getirilmesine olanak sağlanır.⁸⁰

Ekonomiklik ilkesi: Örgüt, işletmenin amaçlarına en az maliyetle ve en etkin biçimde gerçekleştirmektir. Tasarruf zihniyetinin her zaman bu koşul ile bağlaştığı söylenemez.⁸¹

Faaliyetlerin Tanımlanması İlkesi: Faaliyetler analiz, tanım ve tasnif edilerek gruplanır. Bu suretle işlevler ve bunlar için gerekli nitelikler saptanabilir. Bundan sonra yapı içinde faaliyetler ve işlevleri belirten bölümler, birimler ve alt birimler ortaya konabilir.⁸²

Ayrılık İlkesi: İşler bölündüğünde, iş bölümü ortaya çıkmaktadır. Her işi yapan görevlilerin yaptıkları işlerinden dolayı görev ve sorumlulukları yanında kendi

⁷⁹ Tamer BOLAT, Oya Aytemiz SEYMEN, Oya İnci BOLAT, Barış ERDEM, Yönetim ve Organizasyon, Beta Yayıncılık, Ankara, 2008, s.109.

⁸⁰ BOLAT, SEYMEN, BOLAT, ERDEM, a.g.e., s. 109.

⁸¹ UYGUR, a.g.e., s.105.

⁸² UYGUR, GÖRAL, a.g.e., s.105.

işlerine ilişkin karar alma yetkilerinin de bulunması gerekir. Buna ayrılık ilkesi denmektedir.⁸³

Süreklilik İlkesi: Bir organizasyonun yapısı işletmenin değişen iç ve dış şartlarına uygun olarak yeniden gözden geçirilmeli ve gerekli değişimler yapılmalıdır.⁸⁴

Görevlerin Tanımı İlkesi: Bir işletmenin amacını gerçekleştirebilmesi için gerekli olan çalışmaları yerine getirerek kümelere ayrılır ve böylece görevler belirtilmiş olur. Bu ilke ile bir pozisyonda yerine getirilecek görevin neler olduğu, yetki ve sorumluluklarının sınırları belirlemiş olur. İşletme içinde bulunan her pozisyonun hangi fonksiyonları yerine getireceği, hangi pozisyonlara karşı sorumlu olduğu, diğer bölüm ya da kişilerle ilişkileri açıkça belirlenmeli ve görev tarifleri yapılmalıdır. Bu amaçla iş analizleri yapılarak işletme içerisindeki bütün işler analiz edilir. İş analizleri sonucu iş tarifleri yapılır. Her işletme, organizasyon el kitapları hazırlar. Bu kitap işletmenin üst ve astlarından neler beklediği, yetkilerinin neler olduğu ve yöneticilerin değerlendirilmesi konularında yardımcı olur.⁸⁵

Örgütün Değiştirilebilir Olması İlkesi: İşletmenin etkisi altında bulunduğu dış çevrede yer alan sosyal, ekonomik, kültürel, yasal ve teknolojik koşullar sabit olmadığına göre, işletmenin amaçları da değişebilir. Örgüt, bu koşullara daima uyum göstermelidir. Bir örgüt için en büyük sakınca yapısının katı, donmuş ve durağan kalmasıdır.⁸⁶

2.5.1. Organizasyon ve Çevre İlişkisi

Çevre, kişinin, organizasyonun veya toplumun hayatını etkileyen toplumsal, kültürel, ekonomik ve fiziksel şartların toplamı olarak sürekli değişen, sabit denge halini korumayan hareketli bir ortam şeklinde ifade edilir. Organizasyonlar açısından çevre iç ve dış olarak iki şekilde ifade edilir. İç çevre, işletme açık sistem yaklaşımı içerisinde organizasyonun kendi içerisinde oluşturduğu bölüm, kısım gibi alt birimlerin birbirleri ile olan ilişkileri ve işletme iç iklim ve kültürünü yansıtır. Dış çevre ise organizasyonun dışında bulunan ve organizasyona girdilerin temin edildiği

⁸³ ERTÜRK, a.g.e., s.87.

⁸⁴ DALAY, a.g.e., s.317.

⁸⁵ DALAY, a.g.e., s.317.

⁸⁶ UYGUR, GÖRAL, a.g.e., s.106.

ve işlem sürecinden çıktıktan sonra ürünlerin sunulduğu kesimler ile birlikte etkilendiği ve etkilendiği diğer kesimleri ifade eder. Çeşitli açılardan açıklanan çevre ile ilgili açıklamalar aşağıda verilmiştir;

Yasal ve Politik Çevre: Organizasyonun yasal ve politik çevresinde; hükümet ve kanunlar yer almaktadır. Yasalar toplu halde yaşayan insanların kendi aralarında ve devletle olan ilişkilerini düzenler. Özel ve kamu hukuku dâhilinde çıkarılan kanunlar işletmeleri doğrudan ilgilendirir.⁸⁷

Sosyal ve Kültürel Çevre: Her toplumun kendine özgü, inanç, düşünce, örf ve adetlerden oluşan sosyal ve kültürel bir yapısı vardır. Bu yapı toplum içindeki kişilerin kendi aralarında ve işletmelerle olan çeşitli ilişkilerini düzenler. Toplumun sosyal ve kültürel düzeyi farklılığı ihtiyaç farklılığını da beraberinde getirir. Bir organizasyon toplumun farklı ihtiyaçlarını karşılamaya yönelir ve bunu yaparken toplumun bu yapısını dikkate almalıdır.⁸⁸

Ekonomik Çevre: Temel işlevi ekonomik nitelik taşıyan bir üretim birimi olan organizasyonlarda için ekonomik çevre çok önemli olmaktadır. Ülkede uygulanan ekonomik sistem organizasyonlar faaliyetlerini önemli oranda belirler ve buna ilave olarak işsizlik, satın alma gücü, enflasyon ve faizler organizasyonların ekonomik çevresini oluşturur ve organizasyonun niteliğine göre farklı derecelerde etkiler.⁸⁹

Ekonomik sistem, sosyal, politik, hukuki kurumları ve kuralları ile birlikte iktisadi amaçların emrinde bir koordinasyon düzenidir. Yani, toplumda sahip olunan kaynakların, vatandaşların ihtiyaçlarını karşılamak üzere dağıtımını şekillendiren temel kurallardır. Ekonomi ile toplum arasındaki ilişkiyi o ülkedeki siyasi ve toplumsal değerler etkiler. Diğer bir ifade ile siyasi yapılanma ekonomik sistemi de belirlemektedir.

Serbest yani liberal ekonomik sistemde, devlet ekonominin normal işleyişine müdahale etmez, organizasyonların yapılarına göre üretilen ürün miktarı, fiyat, dağıtım gibi konularda tamamen arz talep ilişkisi içerisinde ve tam rekabet esaslarına göre faaliyette bulunurlar. Sosyalist ekonomik sistemde, ekonomik düzenin işleyişi

⁸⁷ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps>

(Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.44.

⁸⁸ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.45.

⁸⁹ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.46.

tamamen devlet kontrolünde, özel mülke izin verilmez, üretilecek ürün miktarı yani arz tamamen devlet tarafından belirlenir ve üretilir. Karma ekonomik sistemde ise, devlet ekonomik düzenin işleyişine olumlu bir katkı sağlamak için müdahale eder, genelde özel sektörün kâr endişesi ile girmediği daha çok toplumsal ihtiyaçların karşılanması için gerekli üretimi gerçekleştirmek için yatırım yapar.

Bilimsel ve Teknolojik Çevre: Organizasyon üretim sürecinde ve bunları tüketicilere ulaştırırken göz önünde bulundurulması gereken yasal, ekonomik, sosyal, tabii ve teknolojik şartlar vardır ve bu şartlar organizasyonları yakından ilgilendirir. Organizasyonun, bu sistemleri inceleyen hukuk, ekonomi, davranış bilimleri, doğal bilimler, teknoloji gibi bilimlerle ve tüm bilimlerde kullanılan matematik, istatistik gibi ortak yöntemlerle çok yakın ilişkileri vardır. Teknolojideki hızlı gelişim işletmeleri çok yakından ilgilendirmekte, yeni buluş ve gelişme organizasyonun katlandığı maliyetlerini düşürebilmekte, satışları artırabilmekte veya tersi durumlarda olabilmektedir. Tüm bu durum organizasyonlar açısından önemli olmaktadır.⁹⁰

Doğal Çevre: Organizasyonlar üretim sürecinde üretim için gerekli girdiler hammadde, yarı mamul, araç-gereç ve malzeme olarak bulunduğu çevreden temin eder. Bu girdilerin kıt veya bol bulunması ve üretim yerinin iklim şartları organizasyonu olumlu veya olumsuz etkiler. Organizasyonlar üretimlerini gerçekleştirirken girdi temin ettiği ve üretim atıklarını bıraktığı bu çevreyi gözetip kollaması gerekir. Bu sorumluluğunu çevre yönetim sistemi ile yerine getirmelidir.⁹¹

TS EN ISO 14001:2005 Çevre Yönetim Sistemi: Bir organizasyonun çevreye dair zorunluluklarını yerine getirmesi için yaptığı faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesini ifade eder. Bu sistem çevre açısından çok önemlidir.⁹²

Global Çevre: Günümüz dünyasında hızla gelişen küreselleşme yani globalleşme olgusu milli olan organizasyonların uluslararası piyasada da faaliyet göstermeye yönelmektedir. Dünyadaki ekonomik gelişim ile birlikte yerel, bölgesel tüketici anlayışından dünya tüketicisi anlayışına geçilmektedir. Organizasyonlar bu

⁹⁰ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.46.

⁹¹ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.47.

⁹² <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.51.

dünya çapında tüketiciye hitap etmek durumunda ve hitap ettiği ülkelerin tüm şartlarını bilip ve uymak zorundadır.⁹³

2.6. Organizasyonlarda Bölümlere Ayırma

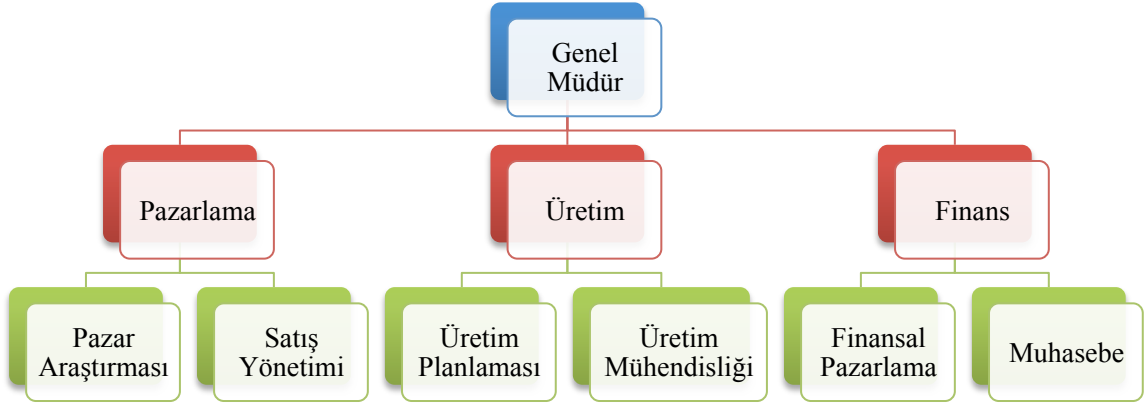
İşletmede amaçlar saptandıktan sonra, örgütlemeye ilk aşama olarak örgüt içinde başarılabacak işler ve fonksiyonlar belirlenir. Sonra birbirleri ile ilişkiler veya temel iş faaliyetleri, yönetilebilecek büyüklükteki bölümler içinde gruplandırılarak bölümlere ayırma işlemi gerçekleştirilir.

2.6.1. Fonksiyonlarına Göre Bölümlere Ayırma

Fonksiyonlarına göre bölümlere ayırma temel ve mantıklı olması bakımından az sayıda ürün veya hizmet üreten işletmelerde en fazla kabul edilen ve kullanılan bir şekildir. Bu sistemde üretim, satış, finans, mühendislik ve insan kaynakları şeklinde bir ayırım vardır. Organizasyonların hayatiyetini ve faaliyetlerini yürütmesi açısından temel öneme sahip olan “organik fonksiyonlar, üretim, finans ve pazarlama olarak kabul edilmektedir. Organizasyon şemalarında işletmenin yaptığı işe göre değişik özelliği olan fonksiyonlar yer alabilir. İkincil bölümler oluşturulurken organizasyonun gereksinimleri ön plana geçer, kendi özel koşulları ikincil birimlerin önemini ortaya koyar. Küçük bir organizasyonda üretim bölümü ikincil bir bölüme gereksinme duyulmadan yürütülebilirken, büyük organizasyonlarda yönetim alanının daralması nedeniyle ikincil bölümlerin kurulması kaçınılmaz olur.⁹⁴

⁹³ <http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.51.

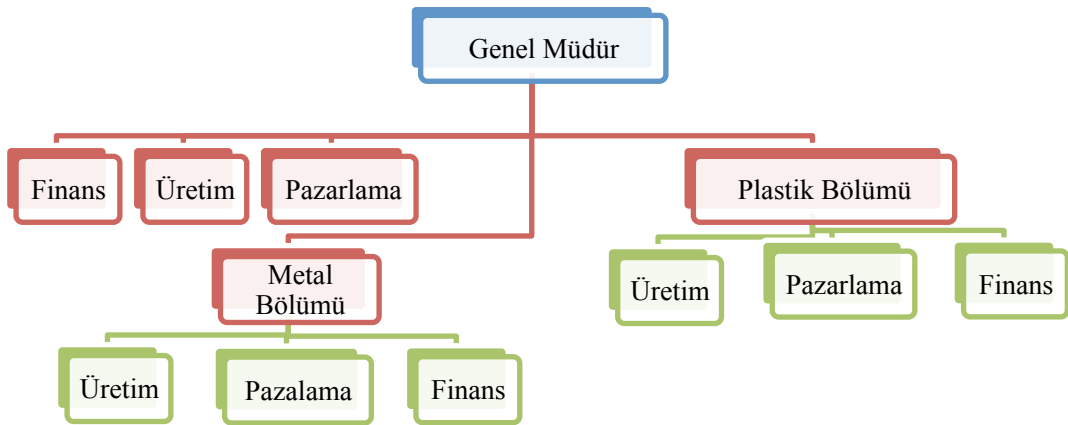
⁹⁴ F. Dalyan, http://http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598 (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.11.



Şekil 7. Fonksiyonlarına Göre Bölümlere Ayırma

2.6.2. Ürüne Göre Bölümlere Ayırma

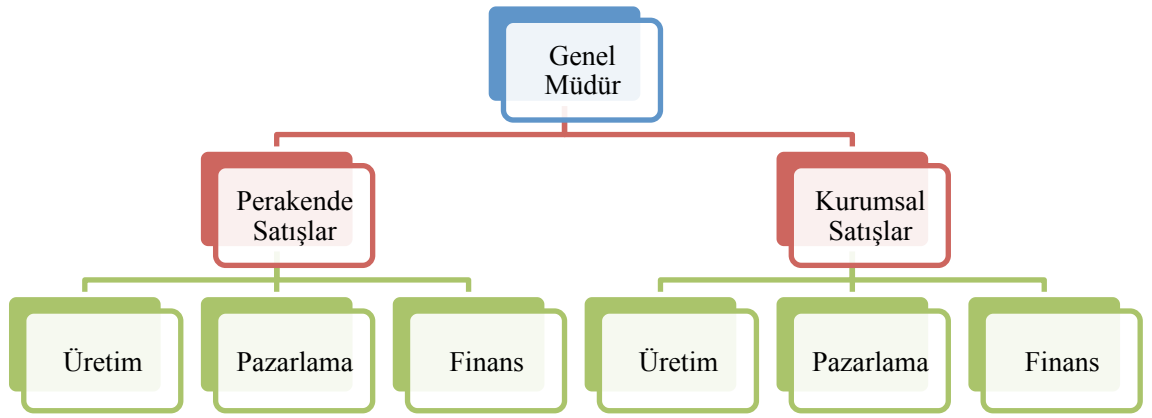
Ürüne göre bölümlere ayırma, ürün, proje ve program temeline dayanmaktadır.



Şekil 8. Ürüne Göre Bölümlere Ayırma

2.6.3. Müşteriye Göre Bölümlere Ayırma

Bu sistem müşterilere veya organizasyonun sunduğu müşteri ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir. Özellikle farklı müşteri grupları varsa, müşteri grupları olarak bölümlere ayırmak yararlı olacaktır. Müşterilere en iyi hizmeti vermek düşüncesiyle bu sistem tercih edilmektedir.⁹⁵



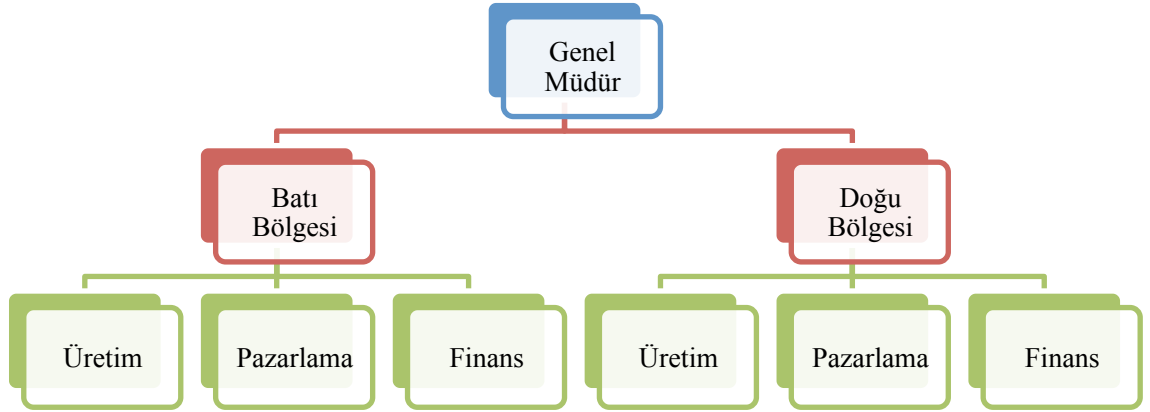
Şekil 9. Müşteriye Göre Bölümlere Ayırma

2.6.4. Coğrafi Bölgelere Göre Bölümlere Ayırma

Organizasyonun faaliyetleri ve satış ile üretim birimleri geniş bir alana yayılmışsa bu faaliyetleri bir merkezden yürütmek zordur. Yetkili kişiler işlerin yürütüldüğü yerde toplanırsa bölge yöneticileri daha başarılı olurlar. Organizasyonun içindeki işleri bölgelere göre ayırırsak, her bölge bir yönetim birimi olur. Bu sistemde faaliyetler, görevlerin faaliyetlerin yürütüleceği yerlere göre düzenlenir. Büyüyen veya büyük organizasyonlarda merkezileşmenin sakıncalı olduğu

⁹⁵ F. Dalyan, http://http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598 (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.25.

durumlarda bölgesel organizasyona gidilir. Organizasyonlarda faaliyetlerinin çok yaygın ve dağınık olduğu hallerde bölgesel yönetim kaçınılmaz olur.⁹⁶



Şekil 10. Bölgelere Göre Bölümlere Ayırma

2.6.5. Zamana Göre Bölümlere Ayırma

Kamu kuruluşları, hastaneler gibi zamana göre çalışan organizasyonlar faaliyetlerini zaman esasına göre bölümlendirirler. Bazı zaman dilimlerinde sürekli çalışmak gerekiyorsa ve çalışanların normal çalışma süresini önemli ölçüde aşan durumlarda vardiya sistemi kullanılarak faaliyetler zaman temeline göre bölünür.⁹⁷

2.6.6. Sürece Göre Bölümlere Ayırma

Bölümlere ayırma, üretimdeki süreçlere veya kullanılan donanıma göre olabilir. Bu ölçüte göre bölümlendirme daha çok alt organizasyonda ve üretim

⁹⁶ <http://home.anadolu.edu.tr/~guneszeytinoglu/pdf/bolum.ppt> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.19.

⁹⁷ F. Dalyan, http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598 (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.29.

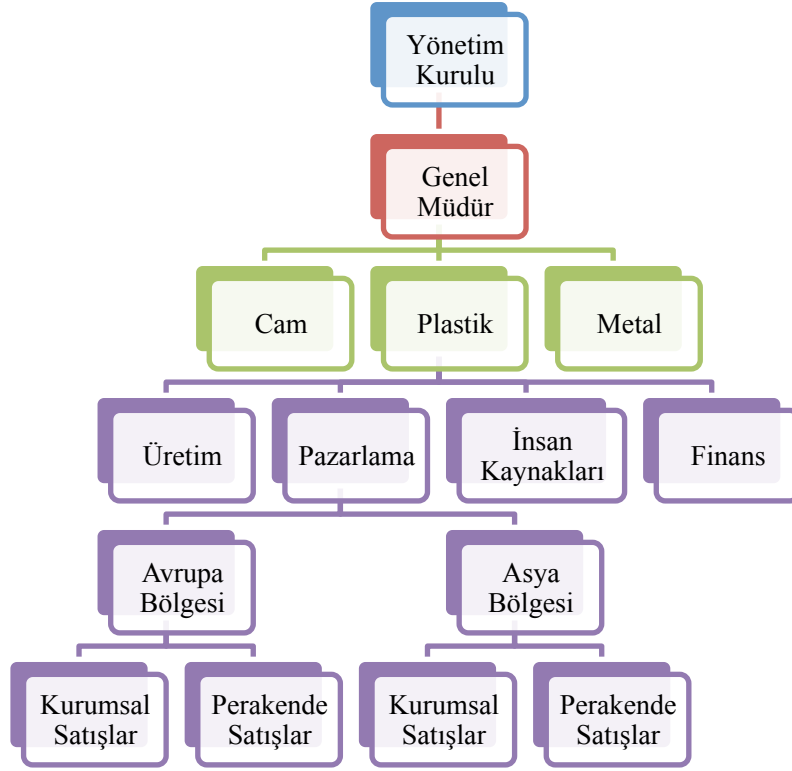
bölümlerinin kısımlara ayrılmasında kullanılır. Bu sistem üretim faaliyetinde bulunan organizasyonlarda daha çok kullanılır ve büyük tasarruf sağlayabilir.⁹⁸

2.6.7. Karma Örgüt Yapısına Göre Bölümlere Ayırma

Organizasyonlar bir tek bölümlendirme sistemiyle kendilerini sınırlandırmak istemedikleri zaman birden fazla bölümlendirme sistemini aynı zamanda kullanabilirler. Fonksiyonel yapılanmaya giden organizasyonlar daha fazla ürün temeli veya bölge temelini de uygulamak isteyebilirler. Organizasyonda kullanılan bölümlendirme sisteminin organizasyonun amaçlarına ulaşmasını ve koordinasyon sağlamasını kolaylaştırması gerekir. Bunu sağlamak için işletme birden fazla bölümlere ayırma sistemi uygulayabilir. Her bölümlendirme sisteminin üstünlükleri ve sakıncaları vardır. Organizasyon bir bölümlendirme sisteminin üstünlüğü ile diğerinin sakıncalarını dengeleyebilir. Bazen tek bir bölümlendirme sistemi ile başlayan organizasyonda büyüme gerçekleştirdiğinde diğer bölümlendirme sistemleri de uygulanarak karma sistem uygulanabilir.⁹⁹

⁹⁸ F. Dalyan, http://http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598 (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.30.

⁹⁹ F. Dalyan, http://http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598 (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014), s.31.



Şekil 11. Karma Organizasyon Yapısı

2.7. Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarının Genel Özellikleri ve Organizasyonu

Uluslararası muhasebe firmalarının örgütsel biçimi ağır düzenlemelerden oldukça etkilenmektedir. Çoğu ülkede sertifikalı denetim firması olarak uygulama hakkı yalnızca yerel nitelikli profesyonellerin çoğunluğuna veya tam mülkiyetine sahip olduğu ulusal firmalara verilir. Bu nedenle, bir muhasebe ağının üye firmaları yerel olarak sahip olunan ve yönetilen kuruluşlardır.

Ağ üyelerinin denetim çoğunluğunun mülkiyeti yoluyla icra edemez. Ayrıca, şirketler hukuku ve muhasebe ile ilgili ayrıntılı ulusal kurallar, yerel bilgiler, yabancı denetim firmaları için pazara girişte doğal bir bariyer oluşturur. Yerel bilgi yüksek derecede gereklidir.

Bu profesyonel hizmet firmalarının organizasyon yapısı stratejik ağı belirli bir biçimi olarak karakterize edilebilir. Ulusal üye firmalar, farklı, yasal, kültürel ve ekonomik çevreye adapte olmak zorundadırlar. Özellikle denetim sektöründe yasal kurallar yabancı rakipleri için giriş engelleri kurmaktadır. Örneğin başka bir denetim firmasının satın alınması ya da yabancı bir ülkede bir bağlı ortaklığın kurulması.

Uluslararası denetiminin ve danışmanlık firmaları, son yıllarda son derece başarılı organizasyonlar olduklarını kanıtlamışlardır. Bugün, çoğu orta ve büyük denetim firmaları farklı ülkelerde faaliyet göstermekte ve müşterilerine destek sağlayan bağımsız firmaların uluslararası ağlarının üyeleridir. Örneğin, konsolide finansal tabloların denetimi, farklı ülkelere özgü kültürel ve yasal kurallar, muhasebe ve denetim ilkeleri bilgisi ile denetim firmalarının ve denetçilerin işbirliğini gerektirir. Çok uluslu bir işletme için yerel ve küresel ihtiyaçların verimli yönetimi hayati önem taşımaktadır. Aşağıdaki tabloda 2004 yılında lider global denetim firma ağlarının gelir ve çalışan dağılımı gösterilmektedir.¹⁰⁰

Tablo 3. 2004 Yılı Lider Global Denetim Firma Ağlarının Gelir ve Çalışan Dağılımı.

Uluslararası Ağ	Gelir (\$ Milyon)	Partnerler	Profesyonel Çalışan	Toplam Çalışan
PricewaterhouseCoopers	17.600	7.753	88.471	122.471
Deloitte	16.400	7.711	84.364	114.932
Ernst & Young	14.500	6.973	70.070	100.601
KPMG	13.400	6.448	70.095	93.983
BDO International	3.017	2.222	17.690	25.118
Grant Thornton	2.092	2.026	14.257	20.486
RSM International	2.088	2.140	13.187	20.371
Baker Tilly International	1.815	2.199	12.749	18.583
Horwarth International	1.777	2.282	13.046	18.776
Moores Rowland International	1.735	2.113	12.169	19.176
Nexia International	1.608	1.614	12.560	15.902
PKF International	1.169	1.646	8.387	12.627
Kreston International	1.128	1.128	7.447	11.471
HLB International	1.114	1.617	7.920	12.060
Moore Stephens International	880	1.516	8.837	13.059

Kaynak: <http://www.kpmg.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Tablo 4. Denetim ve Diğer İşlerden Sağlanan Gelirlerin %'sel Dağılımı

	Denetim/Güvence	Vergi	Danışmanlık/Müşavirlik
Deloitte	% 32	% 20	% 48
Ernst & Young	% 39	% 31	% 30
KPMG	% 40	% 27	% 33
PricewaterhouseCoopers	% 43	% 29	% 28

Kaynak: Firmaların Şeffaflık Raporları

¹⁰⁰ KPMG Data, KPMG International 2004 Annual Report (çevrimiçi) <http://www.kpmg.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

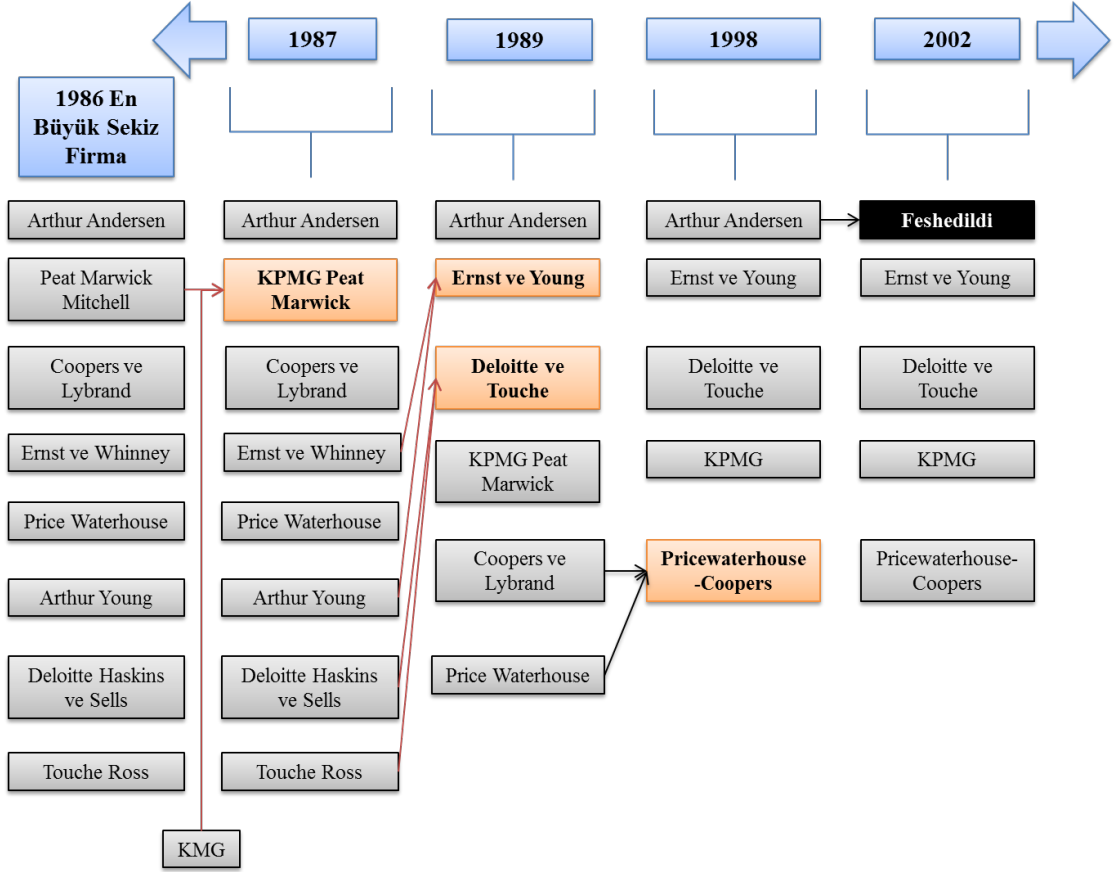
Halka açık şirketlerin denetim piyasası, genellikle Avrupa ülkelerinde oldukça yoğunlaşmıştır. Terim olarak "yoğunlaşma" çeşitli nedenleri olan, birçok sanayi sektöründe mevcut olan ekonomik gücün yığılmasını açıklamaktadır.¹⁰¹ Sözde "Big Four" denetim firmalarının (KPMG, PwC, Deloitte ve Ernst & Young) oligopolü tarafından karakterize edilmiş sağlayıcıların yoğunluğu, diğerleri arasında uzun vadede küçük ve orta ölçekli şirketlerin pazarın dışına itilmesi gerçeğini doğrulamaktadır. Paydaşların, kamu yararı kurumlara denetim hizmetlerinin temini için mevcut piyasa yapısı hakkında endişe nedenleri vardır.¹⁰² Bu, tekelci fiyatlandırma, denetimlerin ve denetim firmalarının sağlamış oldukları hizmetlerin kalitesinde düşüşe, sermaye piyasalarının istikrarının ve yatırımcı güveninin azalmasına ve başka bir büyük kamu muhasebe firma başarısızlığı etkisine neden olabilir.¹⁰³

1986 – 2002 yılları içinde denetim piyasası aşağıdaki Şekil 12’de görüleceği üzere güçlü yoğunluk yönünde önemli bir gelişime uğramıştır.

¹⁰¹ Moeller, M. ve Hoellbacer A., Die deutsche Boersen und Indexlandschaft und der Markt fuer Abschlussprüfungen, Die Betriebswirtschaft, 2009, s.647.

¹⁰² Oxera, Ownership Rules of Audit Firms and Their Consequences for Audit Market Concentration, 2007, s.190.

¹⁰³ Cammack, S.E. ve Caban Garcia M.T., Audit Firm Concentration and Competition Effects of Consolidation Since 1997, 2005, s.3.

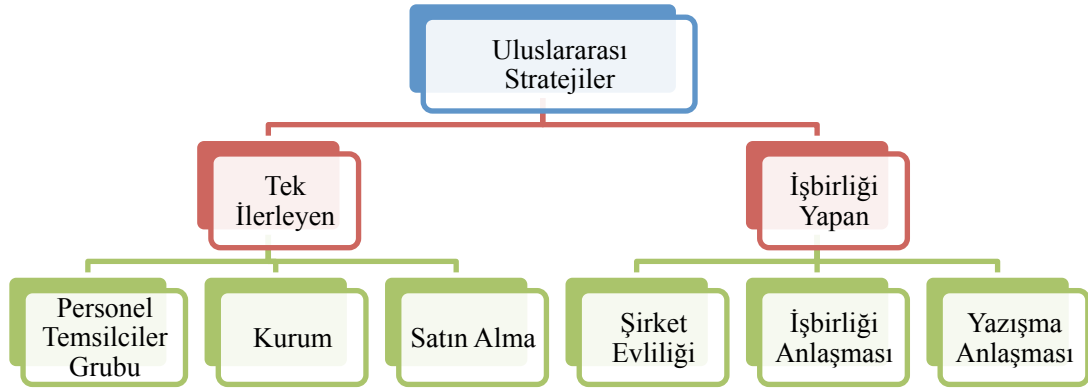


Kaynak: United States Government Accountability Office, 2008, s.9.

Şekil 12. 1986 – 2002 Yılları Arasında Denetim Pazarındaki Kayda Değer Birleşmeler

Şekil 13’de tek ilerleyen ve işbirliği yaparak ilerleyen bağımsız denetim firmalarının stratejisi gösterilmektedir.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Hansrudi Lenz, International Audit Firms as Strategic Networks, University Wuerzburg, 2005, s.24.



Kaynak: Hansrudi Lenz, International Audit Firms as Strategic Networks – The Evolution of Global Professional Service Firms, University Wuerzburg, Germany, 2005, s.24

Şekil 13. Uluslararası Denetim Firma Ağlarının Evrimi.

Tek ilerleyen yani diğer ülkelerde de faaliyet gösteren müşterilerine profesyonel hizmet sunmakta zorlanabilirler. Çünkü denetçilerinin seyahat maliyetleri, ödenekler, yerel bilgi eksikliği ve yüksek maliyetler olduğu için bu strateji ve örgüt yapısı uzun vadede ömrünü yitirecektir. Fakat satın alma yoluna giderse veya bölgesel ofis kurarsa başka ülkelerde ticari varlığını kurabilir.

İşbirliği yaparak ilerleyen firmalar şirket evliliği, işbirliği anlaşmaları ve yazışma (haberleşme) anlaşmaları düzenlemektedirler. Bu sayede müşterilerine profesyonel hizmet sunmakta öncü firmalar oluşturulmaktadır.

Aşağıdaki şekilde bağımsız denetim firma ağı içinde işbirliği anlaşmasının rolü gösterilmektedir. Burada bir veya daha fazla üye firmaların önderliğinde ortaklık prensiplerine dayanan stratejik denetim ağı olarak uluslararası müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak bir işbirliği sözleşmesi yapılmaktadır. Bu bağımsız denetim firmaların her biri özerk kuruluşlardır. Bu duruma örnek KPMG International firması verilebilir.¹⁰⁵

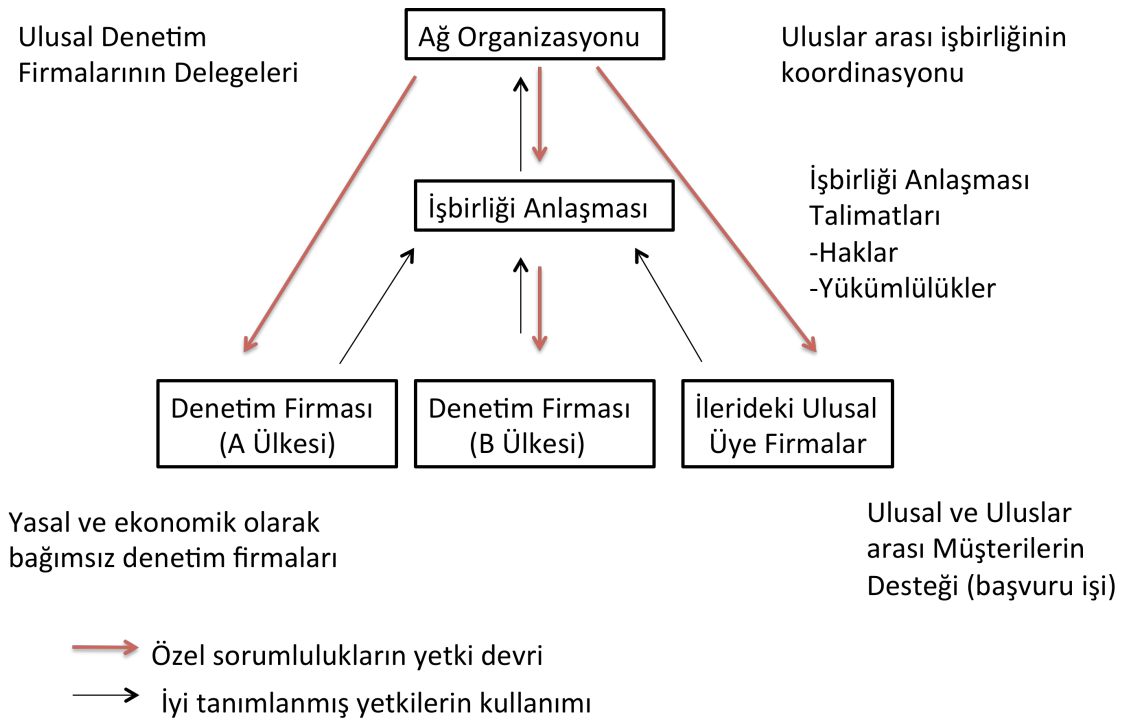
KPMG International, KPMG adı altında faaliyet gösteren bağımsız firma ağları için bir koordinasyon varlık olarak hizmet veren bir İsviçre kuruluşudur. KPMG International denetim veya diğer müşteri hizmetlerini sunmaktadır. Bu

¹⁰⁵ Hansrudi Lenz, International Audit Firms as Strategic Networks, University Wuerzburg, 2005, s.23.

hizmetler kendi coğrafi bölgelerinde (alt lisans ve bağlı ortaklıklar dahil) KPMG International üyesi firmaların tarafından sağlanmaktadır.

KPMG International ve üye firmaları yasal olarak farklı ve ayrı varlıklardır.

Hiç bir üye firmanın KPMG International'ı veya bir başka üye firmayı zorlayıcı ya da bağlayıcı herhangi bir yetkiye sahip değildir. KPMG International da zorunlu veya herhangi bir şekilde, herhangi bir üye firmayı bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur.

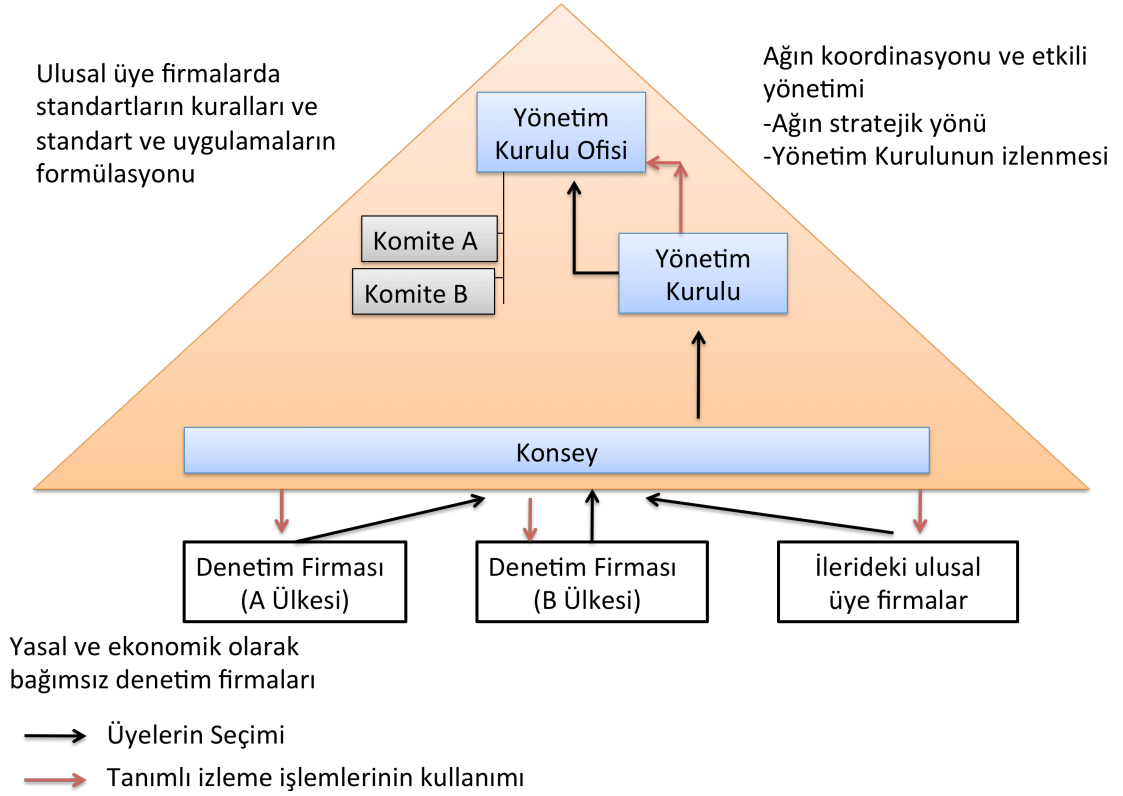


Kaynak: Hansrudi Lenz, International Audit Firms as Strategic Networks, University Wuerzburg, 2005, s.25

Şekil 14. Denetim Firma Ağı İçinde İşbirliği Anlaşmasının Rolü

Uluslararası denetim firması ağları komitesi yapıları ile faaliyetlerini koordine ederler. Bu ağlar, çeşitli komiteler halinde ulusal üye firmalardan delegelerin heyetine dayanmaktadır. Aşağıdaki şekil bir ağ yapısının çerçevesine dayandırılmıştır ve genel kurul yapısını göstermektedir. Bu Çerçeve çeşitli mevcut ağların açıklamaları düzenlemek için kullanılabilir.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Hansrudi Lenz, International Audit Firms as Strategic Networks, University Wuerzburg, 2005, s.24.



Kaynak: Hansrudi Lenz./Schmidt M., Global Professional Service Firm, Wiesbaden, 1999, s. 129

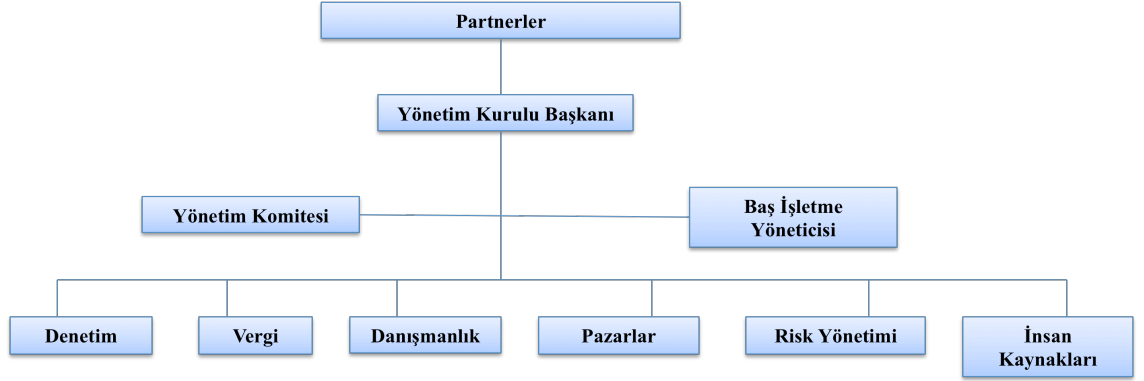
Şekil 15. Global Denetim Firma Ağının Organizasyonu

KPMG International denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri sunan bir üye firmalar ağı olarak çalışmaktadır. KPMG üye firmalarının müşterileri arasında kurumsal şirketler, devlet kurumları, kamu sektörü ve kar amacı gütmeyen organizasyonlar yer alır. KPMG üye şirketleri 155 ülkede, 155.000 uzmanıyla hizmet vermektedir.

KPMG International denetim firmasının organizasyon yapısı dünya genelinde üye firmalarının, karşılaştırılan değerlere, hizmet kalitesi ve bağlılık tutarlılığını desteklemek amacı güderek tasarlanmaya çalışılmıştır. Müşteri hizmetleri, KPMG firmaları veya KPMG adı kullanmak için üye firmalar tarafından lisanslı diğer bağımsız firmalar tarafından sağlanmaktadır. Her KPMG üye firması, yasal olarak ayrı ve farklıdır. Fakat en üst yönetimin belirlediği ortak bir değerler kümesine tabidir. Firmalar faaliyetlerinde yönetim kalite standartlarına uymak zorundadırlar. Aynı zamanda, kendi yönetimi ve iş kalitesinden sorumludurlar. Bu firmalar içindeki partnerler ve profesyonel denetçiler her daim bütünlük içinde hareket etmeyi ana yönetime taahhüt ederler.

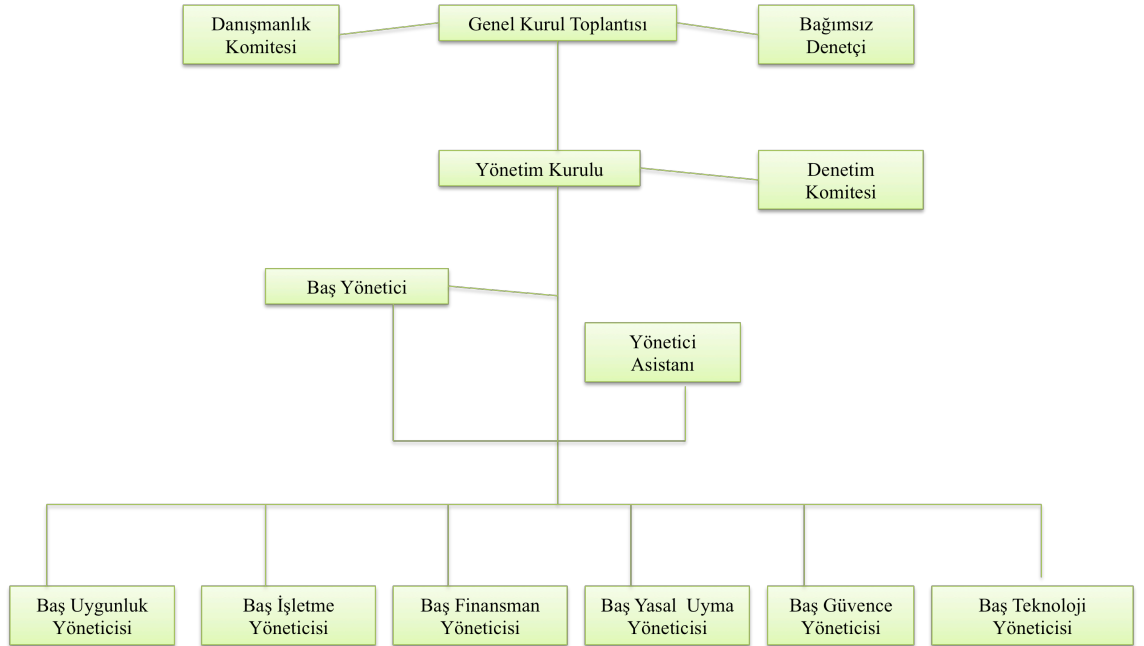
KPMG, denetim, vergi ve danışmanlık uygulamaları etrafında organize edilmektedir.

Aşağıdaki şekil KPMG firmasının Brezilya'daki organizasyon yapısını göstermektedir.



Kaynak: <http://www.kpmg.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 16. KPMG Brezilya Organizasyon Yapısı



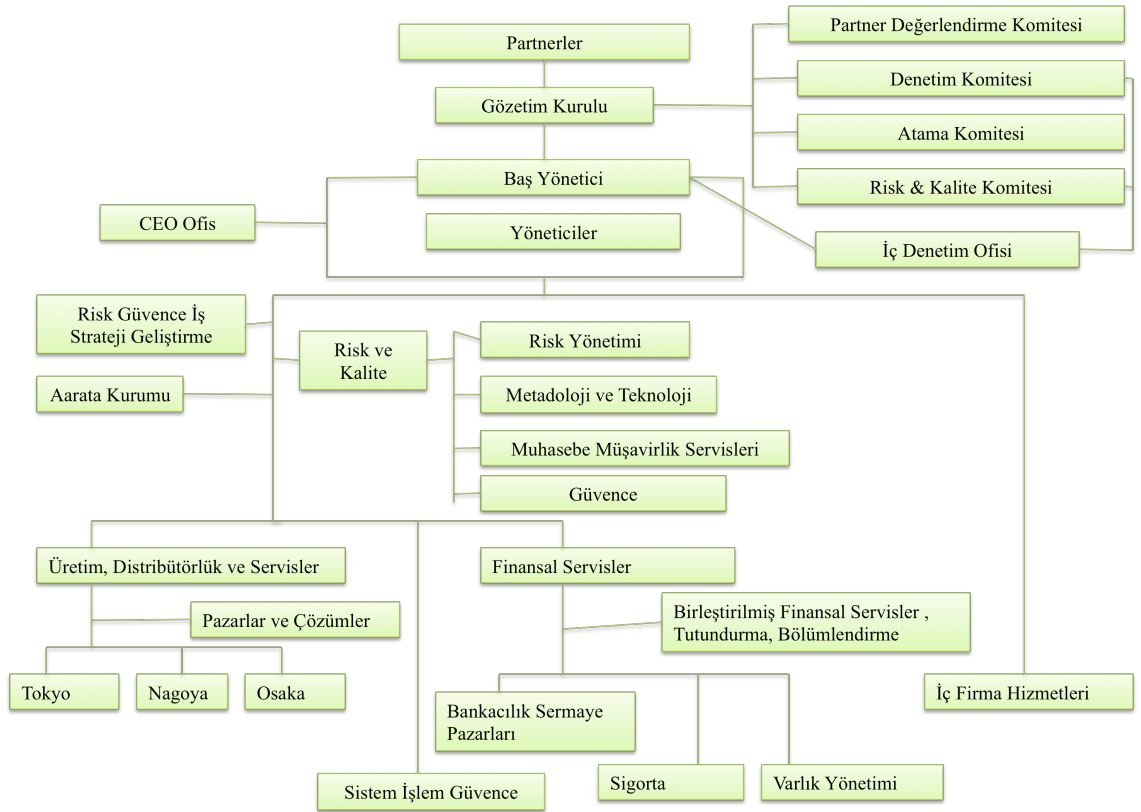
Kaynak: <http://www.kpmg.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 17. KPMG Birleşmiş Şirket Organizasyon Yapısı

PricewaterhouseCooper, kısaca Pwc firması, tüm dünyada sektör uzmanlığı ile denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri ile müşterilerine hizmet vermektedir.

157 ülkede şubeleri ve 195.000 aşkın çalışanı bulunmaktadır. Pwc dünyanın en seçkin profesyonel hizmet sağlayan organizasyonlarından biridir.

Yönetim kurulu, Pwc ağının tüm üyelerini temsil etmektedir. Bu PricewaterhouseCooper International Limited ve Pwc ağı yönetimi ve ağ liderlik takımının gözetimini de kapsamaktadır. Ağ liderlik ekibi, stratejileri ve Pwc ağı takip edilecek standartlarını belirlerler. Strateji konseyi, bazı büyük Pwc firmalarının üst düzey yöneticilerinden oluşmaktadır. Stratejilerin uyumunu ve yönünü belirlemektedirler. Ağ yönetim ekibi, Pwc ağı üzerinden anahtar servis hatlarından ve fonksiyonel alanlardan sorumludurlar ve ağ liderlik ekibine rapor sunarlar. Aşağıda Pwc Aarata firmasının 2014 yılı Temmuz ayında düzenlediği organizasyon şeması gösterilmektedir.

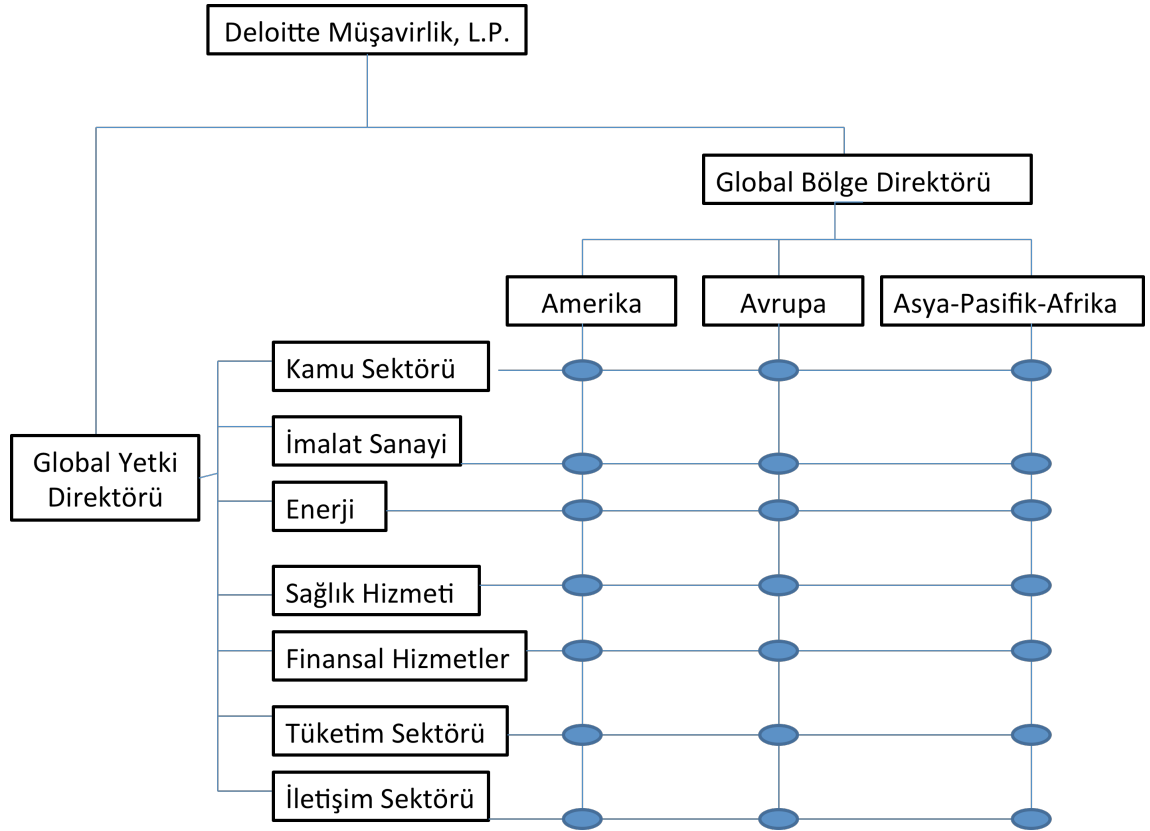


Kaynak: <http://www.pwc.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 18. PricewaterhouseCoopers Aarata Organizasyon Şeması Temmuz 1, 2014

Deloitte Müşavirlik, 1995 yılında oluşturulmuş ve agresif bir küresel genişleme göstermiştir. Dünya'da jeosantrik mantığını sağlamak için, Deloitte Müşavirlik global matris yapı yaratmıştır. Yetkilerinin ve yeteneklerinin geniş

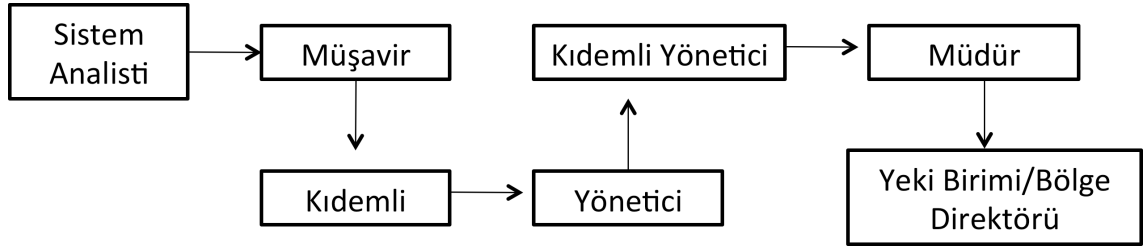
karışımının sinerjisini hissettiler ve sürekli dünya sınıfında bir firma yaratmak istediler. Organizasyon yapı şekli aşağıda gördüğünüz global matris yapısıdır. Matris yapıyı üç bölge ve yedi yetki alanı bölmüştür. Şirket yapısı, anahtar sanayi ve hizmet sektörlerinde profesyonel uzmanlık ve esneklik sağlamak için tasarlanmıştır. Bu yaklaşımın avantajı, yıllar geçtikçe Deloitte Müşavirlik çalışanlarının derin bir sanayi bilgisi elde etmesine ve özel işletmelere özel hizmetler sunabilmek için yeteneklerini sürekli geliştirmektir.



Kaynak: <http://www.deloitte.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

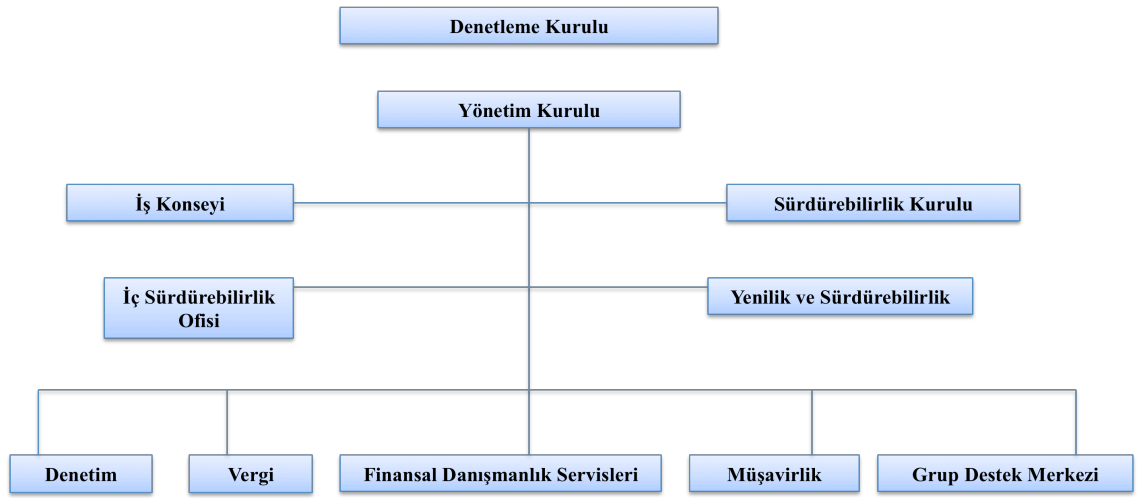
Şekil 19. Deloitte Müşavirlik Firma Yapısı

Matrisin her bir kesiti içinde, bir hiyerarşik yapı hala olsa mevcuttur. Yetki birimi olmak veya bölge direktörü olmanın yolu aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. Sistem analisti ile başlamakta ve direktör olarak bitmektedir. Deloitte Müşavirlik direktörlerinden uluslararası deneyim sahibi olmalarını zorunlu tutmaz.



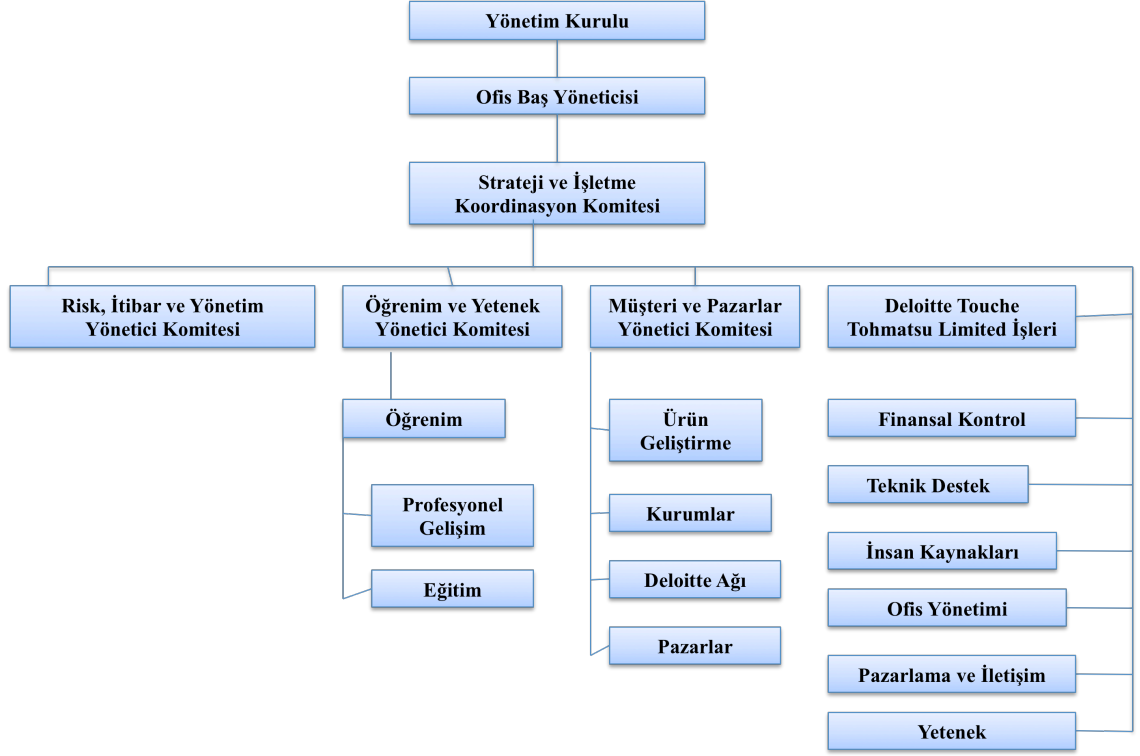
Kaynak: <http://www.deloitte.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 20. Deloitte Müşavirlik Yetki Birimi/Direktör Olma Şeması.



Kaynak: <http://www.deloitte.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 21. Deloitte Hollanda Organizasyon Yapısı



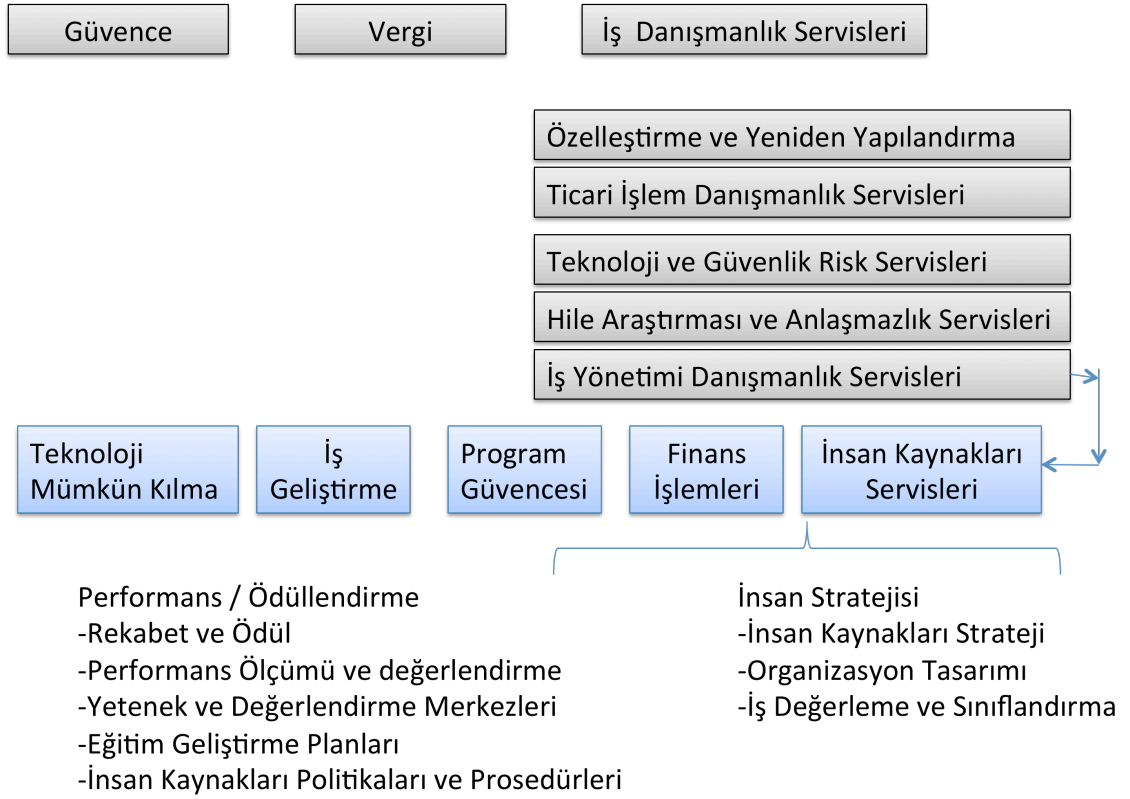
Kaynak: <http://www.deloitte.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 22. Deloitte Üye Firmanın Organizasyon Yapısı

Ernst&Young firması 28 coğrafi bölge ve dört alan altında gruplandırılmıştır; Amerika, Avrupa, Orta Doğu, Hindistan ve Afrika, Asya Pasifik ve Japonya. Bu yapılanma kararların hızlı alınmasına yöneliktir. Bu yapıyla stratejilerini doğru bir şekilde uygulamaya, yerel ve global müşterilerine kaliteli hizmet sunmaya çalışmaktadırlar. Eğitime önem vermektedirler ve çalışanlarına sürekli eğitimler düzenlemektedirler.

Ernst&Young firmasında her birimin lideri doğrudan kendi bölgesine ve global liderlere bağlıdır. Dünya genelinde toplam 190.000 çalışanı ile bağımsız denetim, danışmanlık, kurumsal finansman ve vergi alanlarında hizmet sunmaktadırlar. Sundukları servisler 2014 yılına göre toplamda 27,4 milyar dolar gelir elde etmişlerdir.

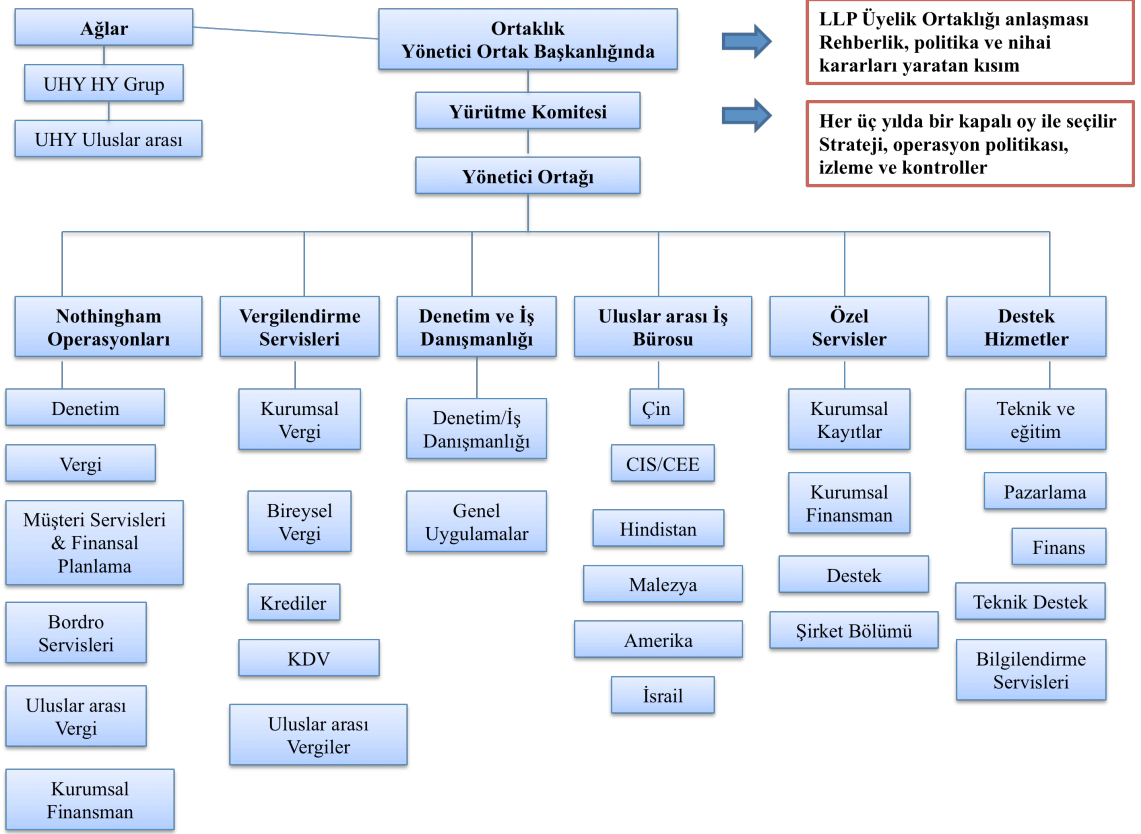
Ernst&Young'a ait organizasyon yönetimi ve yapısı Şekil 23'de gösterilmektedir.



Kaynak: <http://www.ey.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 23. Ernst & Young Organizasyon Yapısı

UHY Hacker Young Grup firması İngiltere ilk yirmi içinde olan, dünya genelinde 99 partneri ve ülke çağında da 490 çalışanı ile 24 şubede hizmet vermektedir. 1925 yılında kurulmuştur ve UHY International olarak 275 şubesi ile 87 ülkede firma ağını kurmuştur. Firmanın organizasyon yapısı aşağıdaki gibidir. Denetim, iş danışmanlık ve muhasebe, kurumsal finansman, kurumlar vergi, uyum, özel müşteri hizmetleri, uluslararası işletmeler için hizmetler, vergi incelemeleri, dönüş ve geri kazanım ve KDV gibi geniş bir sektör yelpazesini kapsayan, profesyonel bir hizmet firmasıdır.



Kaynak: <http://www.uhy.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

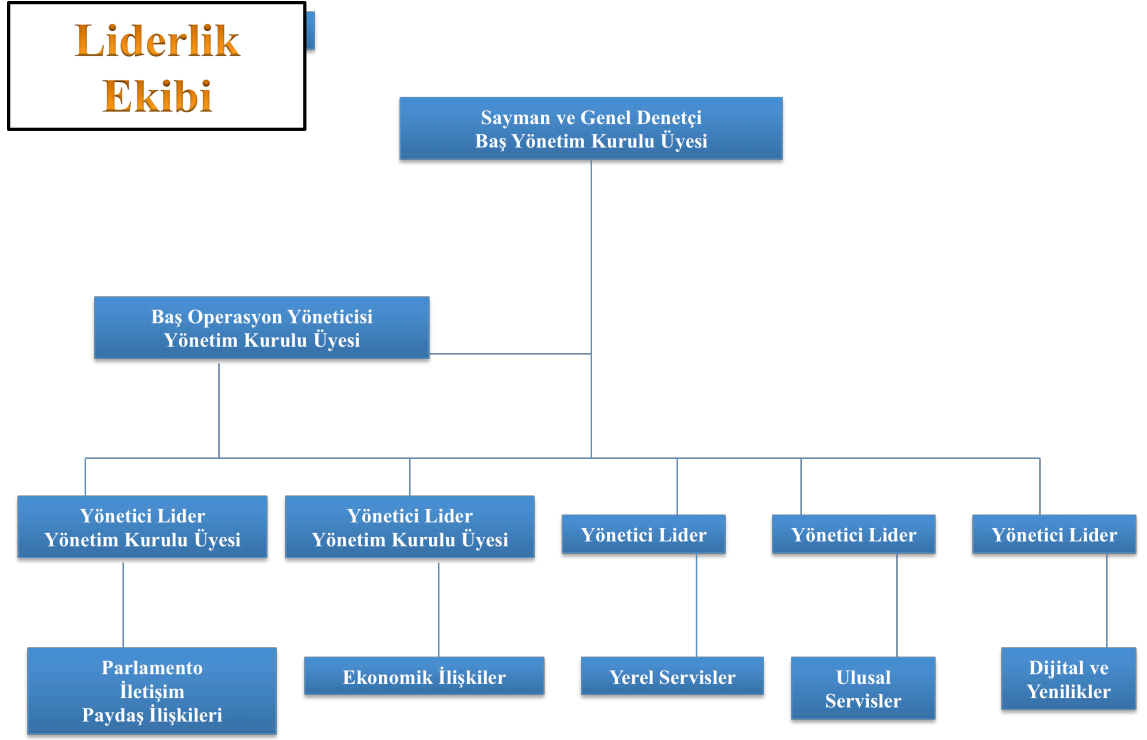
Şekil 24. UHY Hacker Young LLP Organizasyon Yapısı

National Audit Office (NAO), Birleşik Krallıkta bağımsız bir meclis organıdır. Merkezi hükümet daireleri denetimi, devlet kurumları ve bakanlık dışı kamu organlarının denetiminden sorumludur. NAO kamu politikası yönetimi içinde para değer denetimini de uygulamaktadır.

NAO denetim firmasının iki ana iş akışı vardır.

- 1- Finansal Denetim
- 2- Para Değerleme Denetimi

NAO firmasının üst düzey yönetim organizasyon şeması aşağıdaki gibidir. Üst yöneticiler, sağlık, içişleri, bilgi güvencesi, uluslar arası denetimler, adalet, yerel hükümet, parlamento, ulaşım, özel ve üçüncü kısım teslimatlar, yönetmelikler, hükümet hesaplarının denetimi, finansal kontroller ve iç denetim gibi departmanlardan sorumludurlar.



Kaynak: <http://www.nao.uk.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Şekil 25. National Audit Office Liderlik Ekibi Organizasyon Şeması

2.8. Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarının Genel Özellikleri ve Organizasyonu

Türkiye’de muhasebe mesleğinin tarihi yüzyıllar öncesine uzanır. Denetim faaliyetleri ise 1920’li yıllardan sonra başlar. Türkiye’de Muhasebe Meslek mensupları yıllarca mesleğin bir yasal statüye kavuşturulması için büyük mücadeleler vermiştir. 1942 yılında bir kariyer mesleği olarak “lisans düzeyinde eğitim, staj ve sınav” süreci içinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’ni (TMUD) kurulmuş ve muhasebe mesleği gönüllü bir düzenleme şeklinde yapılandırılmıştır. Ancak mesleki sınavlar kuruluşun 32 yıl sonra 1974 de yürürlüğe girmiştir. Lisans düzeyinde eğitim-staj-sınav süreci devreye girdikten sonra uluslararası ilişkilerin genişleten TMUD 1977 yılında IFAC’ın (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) kurucu üyesi olmuştur. 1987 yılında Sermaye Piyasası’nda işlem gören şirketler için denetim zorunluluğu getirilmiş ve 1987

yılından itibaren yerli ve yabancı 19 denetim firması kurulmuş ve yasal denetim faaliyeti başlamıştır.¹⁰⁷

01.06.1989 tarihinde parlamentoda 3568 Sayılı Muhasebe Kanunu kabul edilmiştir. Böylece muhasebe mesleği yasal düzenleme ile bir Anayasal Kuruluş olarak muhasebe mesleğini düzenlemek üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. TÜRMOB iki türlü lisanslama yapmaktadır. İlk Lisanslama, lisans düzeyinde üniversite mezunu olmak, staja giriş sınavını vermek üç yıl staj yaptıktan sonra yedi konuda yapılan yeterlik sınavında başarılı olmak koşulu ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik lisansı verilmekte; SMMM olarak on yıl çalıştıktan sonra on konuda yapılan yeterlik sınavında başarılı olanlara Yeminli Mali Müşavirlik lisansı verilmektedir.¹⁰⁸

3568 sayılı Muhasebe Kanunu'nun 2'nci maddesinde mesleğin konusu her lisans için ayrı belirlenmek üzere şu şekilde tanımlanmaktadır:¹⁰⁹

A) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Lisansı alan meslek mensuplarının yapacağı işlerin konusu şöyledir;

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, Denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak...

B) Yeminli Mali Müşavirlik Lisansı alan meslek mensuplarının yapacağı işlerin konusu şöyledir:

¹⁰⁷ TÜRKER, TÜRKER, a.g.e., s. 11-12.

¹⁰⁸ TÜRKER, TÜRKER, a.g.e., s.13.

¹⁰⁹ TÜRKER, TÜRKER, a.g.e., s.4-5.

(A) Fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında özel yetkili olarak vergi denetimi yaparak bilançoları ve vergi beyannamelerini onaylamak işlerini yapmaktır.

Görüldüğü gibi, 3568 sayılı Muhasebe Kanunu'na göre; "serbest muhasebeci mali müşavirler" ve "yeminli mali müşavirler" Denetim ve Raporlama işlerini yapmak üzere eğitilmekte ve bu konuda yeterli donanımı elde etmiş ehliyete sahiptirler.¹¹⁰

Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşlarının verdiği hizmetler genel olarak denetim, vergi, tasdik ve danışmanlık olarak ayrılmaktadır. Bağımsızlık ilkesini zedelememek için denetim hizmeti verilen müşteri işletmeye başka hizmetlerin verilmesi yasaklanmıştır. Ancak bağımsız denetime ilave olarak 3568 sayılı Yasa çerçevesinde tasdik denetimine izin verilmektedir.¹¹¹

Türkiye'deki bağımsız denetim firmaları, denetim hizmetleri dışında, denetim kuruluşlarının verdikleri hizmetler; finans danışmanlığı, vergi danışmanlığı, hukuk danışmanlığı, tasdik ve YMM, yönetim danışmanlığı, eğitim ve diğer danışmanlıklardır.

Bağımsız denetim firmaları, denetim dışında en fazla vergi danışmanlığı hizmeti vermektedir ve sırasıyla finans danışmanlığı, yönetim danışmanlığı, hukuk danışmanlığı, tasdik, yeminli mali müşavirlik ve eğitim danışmanlığı hizmetleri izlemektedir.

Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet gösterdikleri sektör sayısı oldukça fazla ve çeşitlidir. Bunlara örnek olarak sigorta, tekstil, inşaat, enerji, turizm, otomotiv, iletişim, gıda sektörleri verilebilir. Türkiye'de bulunan firmaların kalite kontrol ve güvence sistemleri mevcuttur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011'de Türk Parlamentosu tarafından kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 'de Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlük tarihinde Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Yürürlük hakkındaki ilgili Kanun 01 Temmuz 2012 (bazı maddeler için 01 Ocak 2013) tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹¹⁰ TÜRKER, TÜRKER, a.g.e., s.13.

¹¹¹ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Aşağıda Yeni TTK'nın tüm anonim şirketler ve limited şirketlere getirdiği bağımsız denetim ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır.¹¹²

Şirketlerin Bağımsız Denetimi:¹¹³ Yeni TTK tamamen yeni olan ve firmaların denetlenmesi için bir sistem öngörmektedir. Yeni düzenlemeyle şu anda şirketlerin zorunlu organları arasında yer alan ve mutlaka konu uzmanlığı olmayan bir denetçi aracılığıyla icra edilen denetimin yerini, bağımsız denetim şirketleri tarafından ya da SMMM ve YMM'ler tarafından yapılması gereken bağımsız denetim mekanizması almıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre, denetimler bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır.

Bağımsız denetim firmalarının, büyüklükleri nedeniyle Bakanlar Kurulu tarafından muaf tutulan şirketler hariç, tüm şirketlerin finansal tablolarını denetlemelerine imkan verilir. Bunun anlamı, bağımsız denetime tabi olacak KOBİ'lerin büyüklüğünü Bakanlar Kurulu tanımlayacaktır. Denetçi eğer, yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetim raporları vermiş olması halinde, bir şirketi denetlemek için bağımsız denetim firması tarafından atanan denetçi, en az üç yıl boyunca başka bir denetçiyle değiştirilmesi gerekir (Madde 400).

Anonim şirketin yönetim kurulu üyelerinin bağımsız denetim ile ilgili sorumlulukları:¹¹⁴ Yönetim Kurulu, finansal tablo ve yıllık raporların TFRS'ye göre hazırlanmasından sorumludur. Yönetim Kurulu, finansal yılsonunu takip eden üç ay içinde bu sorumluluğu yerine getirir ve raporlar Genel Kurul' a sunulur. Şirket Yönetim Kurulu, finansal tablo sunma zorunluluğu olan grup şirketlerin, konsolide finansal tablolarının hazırlanmasından, yıllık raporlarından ve mali müşavirlerinden (SMMM veya YMM) sorumludur. Denetimin kapsamı, finansal tablolar ve/veya konsolide finansal tablolar ve yıllık raporun denetimini içerir. Denetimin, Uluslararası Denetim Standartları ile aynı olan Türk Denetim Standartlarına göre yapılması gereklidir. Yönetim Kurulunun vazgeçilmez sorumluluklarından biri, şirketin muhasebe işlemleri, finansal denetimi ve doğru yönetimi için ihtiyaç olan finansal planlama için gerekli mekanizmanın kurulması ile ilgilidir. Yönetim Kurulunun denetimden geçmemiş finansal tabloları ve denetlenmemiş yıllık raporu, hazırlanmamış kabul edilir. Yönetim Kurulu, denetçinin hukuka uygun olarak ve

¹¹² Nail SANLI, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış, Kasım 2012, s.16.

¹¹³ SANLI, ÖZBİRECİKLİ, a.g.e., s.16.

¹¹⁴ SANLI, ÖZBİRECİKLİ, a.g.e., s.16-17.

itina ve dikkatle denetimini yapmasına imkan vermek üzere, denetçiye söz konusu verilere baz teşkil edecek, gerekli tüm veri ve belgeleri sunmakla yükümlüdür (Madde 401).

Olumsuz görüş verilmiş olması halinde, Yönetim Kurulu denetçi görüşünün alınmasını takiben dört iş günü içinde yapılmak üzere Genel Kurulu toplantıya çağırır. Genel Kurul, yeni bir Yönetim Kurulu tayin etmekle yükümlüdür.

Yeni Yönetim Kurulu, Kanun'a şirket sözleşmesi ve mevcut standartlara uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasından ve bu finansal tabloların denetçi raporu ile birlikte altı ay içinde Genel Kurul'a sunulmasından sorumludur. Şartlı görüş sunulduğu durumlarda, Genel Kurul gerekli tedbirleri ve revizyonlar ile ilgili bir karara ulaşmak durumundadır (Madde 403/5). Modern ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanan yeni TTK'nın, Türkiye'de ticari hayatın gidişatını değiştireceği kabul edilebilir. Yeni TTK, kurumsallaşma, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık için çok önemli bir fırsat ve zemin sunmaktadır. Bu değişimin getireceği, etik ve şeffaf yapılar Türk ticari hayatında devam ettirilebilir. Kanun, arzu edilen şeffaflık, denetlenebilirlik, hesap verebilirlik ve güvenilirlik düzeyini sağlayabilecek ticari yaşam için düzenlemeler getirmektedir.

Finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanması ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre bağımsız denetim, TFRS'lere göre hepsi, kurumsal yönetişimin şartları olan, iç kontroller, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda birçok uluslararası standartların benimsenmesini zorunlu kılacaktır. Bu yaklaşım, adaptasyonun önemli bir süreci anlamına gelmektedir ve çok sayıda Türk şirketleri için hazırlanması büyük bir anlama gelecektir.

Bağımsız denetim kuruluşlarında görevlendirilecek yönetici ve bağımsız denetçilerde 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;¹¹⁵

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,

¹¹⁵ 3568 Sayılı Kanun (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3568.doc> (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması, Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,

d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,

e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,

f) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

g) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

h) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

i) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

j) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

k) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

l) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması.

Tipik bir bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır. İlk kez işe alınan bir denetçi yardımcısının sorumlu baş denetçi olabilmesi için her mevkide yaklaşık 2–3 sene geçirmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinin listesi EK – 2’de sunulmuştur.

Tablo 5. Denetçi Deneyim Süresi, Görev ve Sorumluluğu

Mevki Unvan	Ortalama Deneyim Süresi	Görev ve Sorumluluk
Denetçi Yardımcısı	2–3 yıl	Birden çok denetim görevinde, birden çok denetçi refakatinde ayrıntılı denetim çalışmalarının büyük bir kısmını yerine getirirler.
Denetçi	3–6 yıl	Denetçi denetim programının hazırlanmasından, denetçi yardımcılarının işler ve denetim sahaları arasında görevlendirilmesinden, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemekten, işin zor bölümlerini bizzat yürütmekten sorumludurlar.
Kıdemli Denetçi	3–6 yıl	Kıdemli denetçi denetimin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gerekli revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır.
Baş Denetçi	10 yıl	Denetçi ve kıdemli denetçilere nezaret eder, onları yetkilendirir, tamamlanan çalışmaları gözden geçirerek inceler, ortaya çıkan sorunların çözümlenmesini sağlar, müşteri ile ilişkileri düzenler. Baş denetçi aynı anda birkaç farklı denetim sözleşmesinin sorumluluğunu üstlenebilir.
Sorumlu Ortak Baş Denetçi, Kıdemli Denetçi, Denetçi		Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişidir. Diğer tüm kademedeki denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ek olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür. Kendisi denetim programının uygulanmasından ve denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir biçimde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2010, s. 20. yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bağımsız denetim firmalarında görevlerin ve sorumluluğun gelişmesine bağlı olarak mesleki açıdan ilerleme ve terfi çok hızlıdır. Denetim ekibi üyeleri çeşitli denetim sözleşmelerinde görev alarak çeşitli deneyimler kazanırlar. Son yıllarda gelişen teknolojiye bağlı olarak işe yeni başlayan denetçi yardımcılara daha erkenden daha fazla sorumluluk yüklenmekte, zorlu ve fırsatlarla dolu bir iş ortamı yaratılmaktadır.

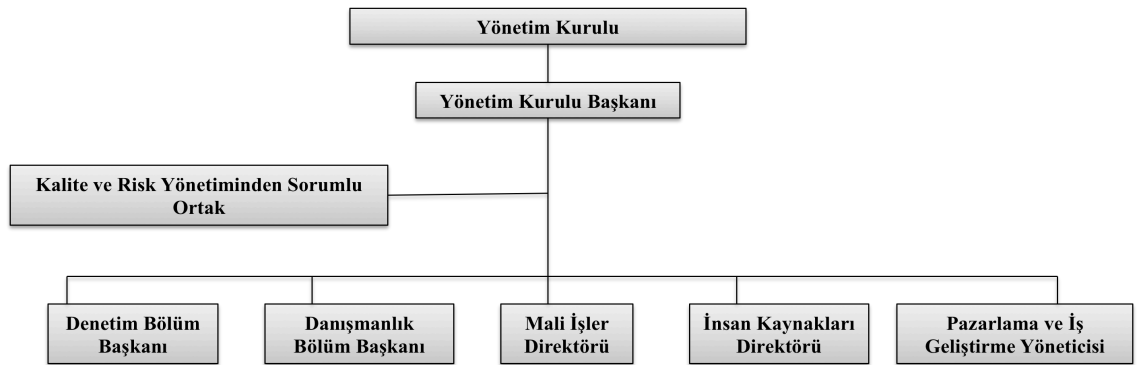
Bağımsız denetim kuruluşları çalıştırdıkları bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak önlemleri almakla yükümlüdürler. Bu bağlamda hizmet içi eğitim ve birden fazla denetçi yanında ve eşliğinde çalışma ortamının yaratılıp sürdürülmesi çok önemlidir. Mesleki yeterliliğin geliştirilmesi

için sürekli eğitim programları düzenleyerek denetçi yardımcıları eğitime tabi tutulmalı; birden çok işte ve birden fazla denetçi eşliğinde çalıştırılmalıdırlar. Bu hizmet içi eğitim ve refakat çalışmaları sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğunda planlı ve düzenli olarak yürütülmelidir.

Bağımsız denetim firmasının organizasyonunda olmazsa olmazları şu şekilde gruplayabiliriz;

1. Denetim stratejisi
2. Denetim planı: İş planlama ve denetçi (personel) planlama
3. Denetim programı
4. Çalışma kağıtları
5. Kanıt inceleme teknikleri
6. Raporlama
7. Kalite Kontrol

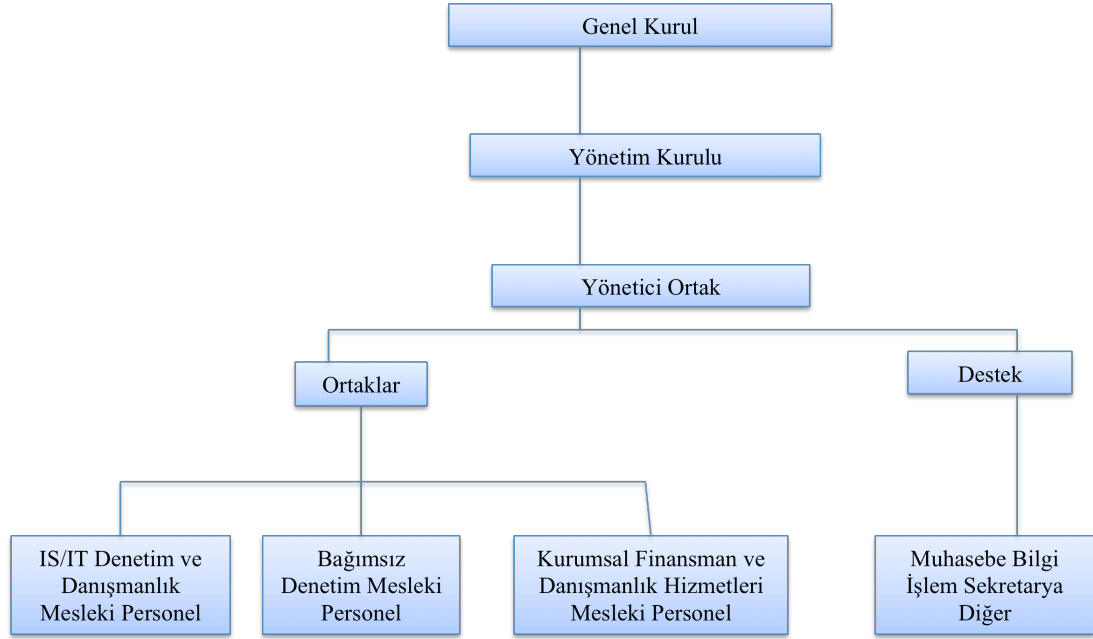
Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de dört büyüklerin (Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG) bağımsız denetim sektöründeki hakimiyeti bilinmektedir. Dört büyüklerin yanında Türkiye’de üye ağı bulunan Dünya’nın önde gelen firmaları mevcuttur. BDO International, Grant Thornton, Baker Tilly gibi kuruluşların üye firmaları ülkemizde bağımsız denetim hizmeti vermektedir.



Kaynak: Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi Şeffaflık Raporu, 2013

Şekil 26. Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi Organizasyon Yapısı

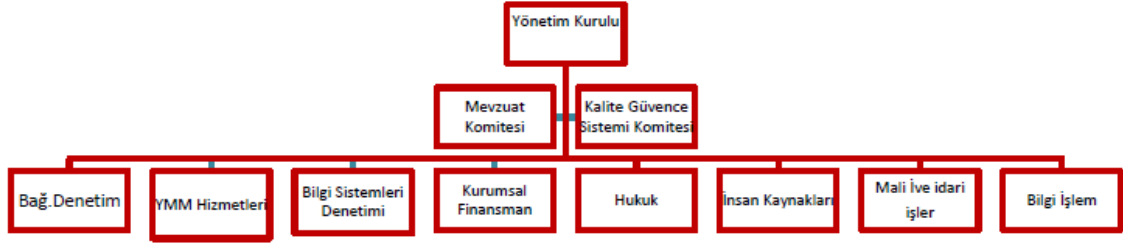
Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.'in denetim faaliyetleri 31.12.2013 tarihi itibarı ile 14 şirket ortağı, 9 kıdemli denetçi, 7 denetçi ve 347 denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi tarafından yürütülmektedir. Şirketin toplam çalışan sayısı 498'dir. Organizasyon yapısı yukarıdaki şekilde gösterilmiştir. KPMG üye firmasıdır.



Kaynak: BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Şeffaflık Raporu, 2013.

Şekil 27. BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Yapısı

BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin yönetim kurulu 3 kişiden oluşmaktadır. 4 sorumlu ortak baş denetçi ve 1 baş denetçi bulunmaktadır. BDO International Limited ağının üyesidir. Kuruluşa ait organizasyon yapısı yukarıda gösterilmiştir.



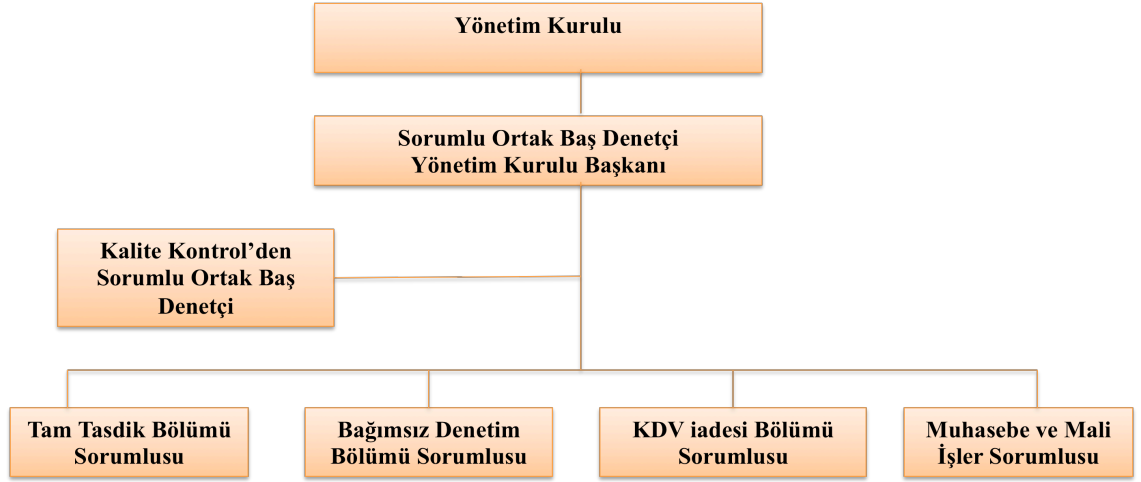
Kaynak: Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Şeffaflık Raporu

Şekil 28. Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Organizasyon Yapısı

Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. 2013 yılı raporuna göre 19 ortağın 9'u sorumlu ortak baş denetçidir. Şirketin oy haklarının yarısından fazlası sorumlu ortak baş denetçilere aittir. Baş denetçilerin tamamı meslek mensubudur. Yönetim kurulu 3 yılda bir seçilmektedir. Kuruluş Baker Tilly International firması ile lisans anlaşması yapmış ve 2000 yılından beri Baker Tilly International'ın denetim ağı içinde yer almaktadır. Üyelik koşulu olarak üyelerin Baker Tilly International kalite standartları ve diğer ilgili teknik ve düzenleyici standartlara uyumlu olarak hizmet sunmaları zorunlu tutulmaktadır. Üye şirketler faaliyetlerine ilişkin olarak sundukları yıllık bildirimler yoluyla sürekli gözetime ve kalite kontrole tabi tutulmaktadır.

Şirketin organizasyon yapısı yukarıdaki şekildeki gibidir. Şirketin ana faaliyeti olan denetim faaliyeti, hukuk, bilgi işlem, idari işler, insan kaynakları, muhasebe bölümleri ile desteklenmektedir.

Ernst&Young firmasının üye ağına katılmış olan Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.'nin denetim kadrosu 17 sorumlu ortak baş denetçi (sorumlu denetçi) 4 baş denetçi, 17 kıdemli denetçi, 4 denetçi 374 denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi olmak üzere toplam 416 kişiden oluşmaktadır. Hizmet verilmekte olan müşterilerde çalışmalarını gerçekleştiren bu kadroya kalite kontrol ekibi, teknik bilgi ekibi, risk ve bağımsızlık ekibi ile bilgi işlem ekibi destek vermektedir.

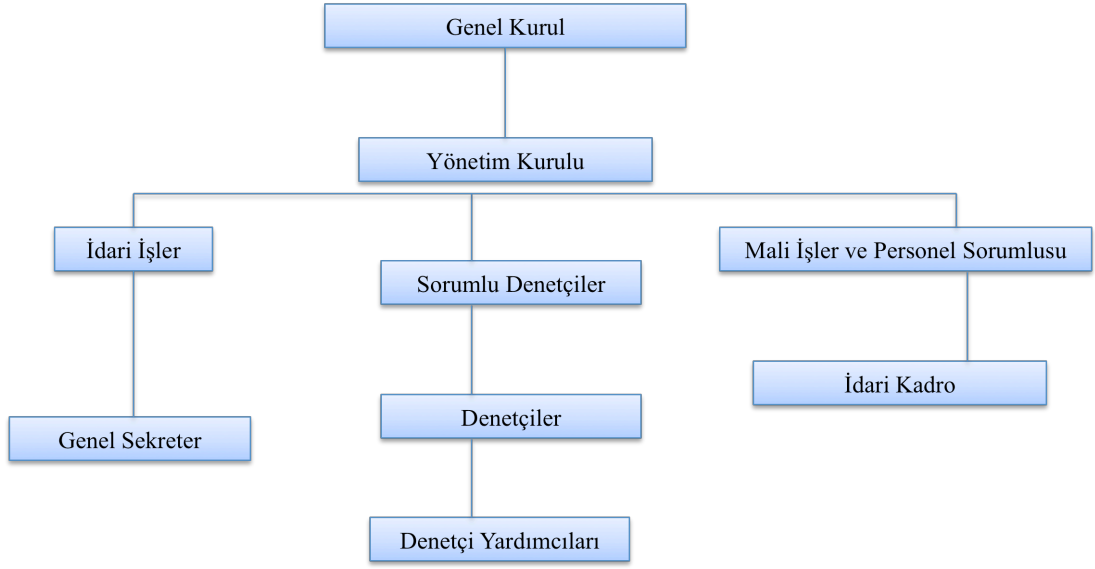


Kaynak: Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Şeffaflık Raporu, 2013.

Şekil 29. Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. Organizasyon Yapısı

Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. firmasının organizasyon yapısı yukarıda gösterilmektedir. Firmada sekiz adet ortak olup bunların altısı sorumlu ortak baş denetçidir. Yönetim kurulu üç kişiden oluşmaktadır.

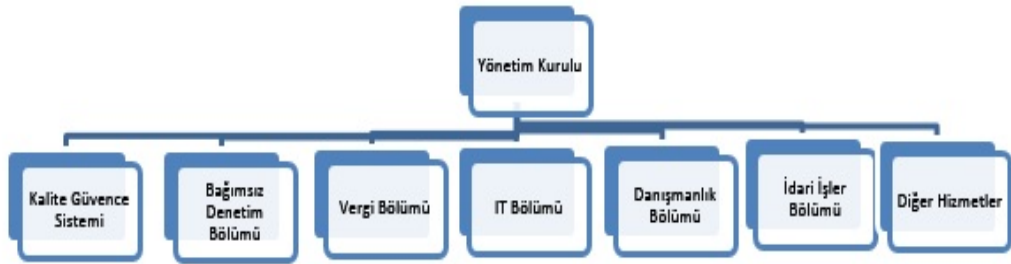
Firma 1995 yılından beri Uluslararası Bağımsız Denetim kuruluşlarından, BKR International' ın Türkiye üyeliğini yapmaktadır. BKR International 155 üye ile 75 ülkede, 300'den fazla yerleşim noktasında faaliyet gösteren ve dünyanın ilk 20 denetim organizasyonu içinde yer alan uluslararası bir denetim örgütüdür. BKR International' ın Türkiye üyesi olması gerek yurt içinde gerekse yurt dışında önemli avantaj ve kredibilite sağlamaktadır. 2011 yılı içerisinde PCAOB'ye (ABD-Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) kabul edilmiştir. Bu çerçevede, müşterilerinin yurt dışı gereksinimleri için IFRS' ye göre Bağımsız Denetim Raporu hazırlanmakta ve yurt dışı müşterilerine danışmanlık hizmeti sunmaktadır. 2008 yılı içerisinde, Azerbaycan' ın Bakü ilinde yerli bir ortak ile aynı konuda faaliyet göstermek üzere BKR ISIK Consulting Ltd. isminde bir şirket kurmuştur. Bu şirketin %50 hissesi Şirketimize, %50 hissesi ise Azeri bir ortağa ait bulunmaktadır. Söz konusu şirket de BKR International' ın Azerbaycan üyesidir.



Kaynak: Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. Şeffaflık Raporu

Şekil 30. Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. Organizasyon Yapısı

Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. organizasyon yapısı yukarıda şekilde gösterilmektedir. Organizasyon yapısı genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerden oluşmaktadır. İdari ve mali işlerden sorumlu kısımları da iki bölüme ayırarak örgütlemişlerdir. Firma Yurtdışında herhangi bir firmanın ağına üye değildir. Yurtiçinde de ilişkili olduğu bağımsız denetim kuruluşu yoktur.



Kaynak: Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Şeffaflık Raporu

Şekil 31. Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Yapısı

Rehber A.Ş.’nin yurtdışında faaliyet gösteren bir bağımsız denetim şirketi ile bir ortaklığı bulunmamaktadır. Ancak merkezi İspanya’da bulunan “ANTEA Alliance of Independent Firms” bağımsız firmalar ittifakı derneği üyesidir. Ayrıca

Rehber A.Ş.'nin ilişkili olduğu herhangi bir denetim kuruluğu da bulunmamaktadır. Yönetim Kurulu üç kişiden oluşmaktadır. Bünyesinde 19 tane sorumlu denetçi bulunmaktadır. Organizasyon yapısı yukarıdaki şekilde belirtilmiştir. Yönetim kurulu başta olmak üzere yedi departmana ayrılmıştır.

3. BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI: UYGULAMA

3.1. Çalışmanın Amacı

Bağımsız denetim, günümüzdeki ekonomik koşullar göz önüne alındığında, özellikle büyük işletmeler için zorunlu bir ihtiyaç haline gelmektedir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş Türkiye'deki ve Dünya'daki bağımsız denetim firmalarının, nasıl bir organizasyon tipi ve yapısına sahip olduklarının incelenip, hangi organizasyon yapısının bu konuda daha iyi olduğunu, organizasyonun bu firmalar için ne derece önemli olduğunu ve organizasyon yapılarının firma için yeterli olup olmadığını, değerlendirilmesidir.

Firma organizasyonundaki yönetimde yer alan denetçilerin görev ve yetkileri, hangi belgelere sahip olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Firma faaliyeti büyüdükçe organizasyonda üretilen çözümleri ortaya koymak, gerekli olan düzeni yaratmaktır. Toplumun ve kamunun arzularını, organizasyon üyelerinin amaçlarını ve bizzat organizasyonun amacını gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim firmalarının organizasyon yapılarının firma büyüdükçe zamanla gelişimini, değişimi incelenmiştir. Bu anlamda Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. firmasından Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı YMM Nazım Hikmet ve Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü Hilal Baltacı ile yüz yüze görüşme sağlanmıştır. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. firması uluslararası denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri ağı, Birleşik Krallık merkezli Grant Thornton International denetim hizmeti ağının üye kuruluşudur. Grant Thornton Türkiye olarak ülkemizde bağımsız denetim, vergi, danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri sunmaktadır.

3.2. Çalışmanın Yöntemi

Bu bölümde, çalışmanın modeli, alan çalışması yöntemi ve verileri toplama yönetimine ilişkin bilgiler ele alınmıştır.

3.2.1. Çalışma Modeli

Çalışmada belirlenen amaçlara ulaşabilmek için uygun modelin seçimi son derece önemlidir. Bu nedenle “Betimsel” araştırma modelinin kullanılmasının uygun olduğu tespit edilmiştir.

Betimsel inceleme, verilen bir durumu olabildiğince tam ve dikkatli bir şekilde tanımlar. Hiçbir müdahale edilmeden mevcut durumu saptamayı amaçlayan çalışmalardır.

Bu model yardımı ile bağımsız denetim sektöründe inceleme konusu ile ilgili mevcut durum belirlenecek, bağımsız denetim firmasının organizasyon yapısı saptanacak, organizasyon yapısında yer alan departmanların işleyişleri ve firma yönetimi üzerine çalışılacaktır.

3.2.2. Alan Çalışma Yöntemi

Alan inceleme yöntemlerinden yüz yüze görüşme ve mektup (elektronik posta) yolu yöntemleri kullanılmıştır.

Bu anlamda Türkiye’de Bağımsız denetim firması olarak hizmet vermekte olan Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. firmasından Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı Yeminli Mali Müşavir Sayın Nazım Hikmet ve Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü Sayın Hilal Baltacı ile yüz yüze görüşme sağlanmıştır.

3.2.3. Veri Toplama Yöntemi

Veri toplama yönetime göre gözlem yöntemi, görüşme (mülakat) yöntemi ve belgesel tarama yöntemi seçilmiştir.

Şirkete ait bilgiler, şirket tanıtımları, haber bültenleri, yayınlanan dergiler, broşürler, röportajlar ve şeffaflık raporları yerinde gözlemlenmiş ve ilgili veriler toplanılmıştır. Nazım Hikmet ve Hilal Baltacı ile yapılan görüşmelerde şirket hakkında bilgiler elde edilmiştir. Şirketin internet sitesi ve üye olduğu internet siteleri hakkında bilgi edinilmiş ve belgesel taramada bulunulmuştur.

Yüz yüze görüşme sağlanan kişilerden Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı Nazım Hikmet, Lefkoşa Türk Maarif Koleji'ni ve Loughborough University of Technology'yi bitirdikten sonra, İngiltere'de Certified Accountant ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavir unvanlarını kazanmıştır. 1983 yılından itibaren, on bir sene boyunca uluslararası bir mali müşavirlik şirketinde denetçi olarak çalıştıktan sonra 1995'te Grant Thornton Türkiye'ye Sorumlu Ortak Baş Denetçi olarak katılmıştır. Nazım Hikmet, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinde Yönetim Kurulu Üyesidir. Bunların yanı sıra 2000 yılından bu yana farklı üniversitelerde uluslararası muhasebe uygulamaları ve denetim konularında dersler vermektedir. DEİK, MUSİAD, KIBİSAD, TMUD ve Bağımsız Denetim dernekleri üyesidir. Uluslararası faaliyette bulunan 6 büyük denetim şirketlerinden Grant Thornton'un ortağı olan Nazım Hikmet ile Aralık 2014'te görüşme sağlanmıştır.

Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü Hilal Baltacı 2002 yılı Boğaziçi Üniversitesi Ekonomi bilim dalından mezun olmuştur. İlk iş deneyimine Yurtdışı Pazarlama Uzmanı olarak Vakko Şirketinde başlamıştır. 2007 yılında Dünyada dört büyükler olarak bilinen KPMG Bağımsız Denetim Şirketinde Pazarlama ve İş Geliştirme Yönetici Asistanı olarak işe başlamıştır. KPMG firmasında yaklaşık dört yıl çalıştıktan sonra 2011 yılında beri Pazarlama ve İş geliştirme Direktörü olarak Grant Thornton Türkiye şirketinde çalışmaktadır. Hilal Baltacı ile Aralık 2014'te görüşme sağlanmıştır.

3.3. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi

Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. faaliyetleri 2008 yılında başlamış olup, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre Anonim Şirket statüsündedir.

Şirketin iştiğal konusu 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ve bu kanuna bağlı tebliği ve yönetmeliklerde belirtilen hususlar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin,

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ve ilgili konularda yazılı görüş

vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, bilirkişilik ve benzeri işler yapmak,

- Belirtilen bu konularda belgelerine dayanarak inceleme, tahlil denetimi yapmak, mali tablolar ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, bilirkişilik ve benzeri işler yapmak,
- Mali tablolar ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu, hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,
- İlgili mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmak,
- İşletmelerin ve bankaların uluslararası denetim ilkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu standartları ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince denetimlerini yapmak ve raporlarını hazırlamak,
- Faaliyet alanına giren işler ile ilgili özel amaçlı raporlar düzenlemektir.

Şirketin faaliyetlerini gerçekleştirmesi için tescil edilmiş merkez ve şube adres bilgileri aşağıdaki gibidir;

- İstanbul Merkez adresi, Abide-i Hürriyet Caddesi Bolkan Center No: 211 C Blok Kat: 3 Şişli İstanbul,
- Ankara Şube adresi, Eskişehir Yolu No: 6 Kat: 11 Daire: 15 Söğütözü Ankara,
- Bursa Şube adresi: Y.Yalova Yolu Buttım Plaza Kat: 5 No: 1607 Bursa.

Tablo 6. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Ortaklık Yapısı

Adı	Soyadı	Unvanı	Ortaklık Payı
Aykut	Halit	YMM	% 29,51
Nazım	Hikmet	YMM	% 29,51
Beşir	Acar	YMM	% 24,75
Yaşar Emin	Taylan	YMM	% 14,83
Tuğrul	Dirimtekin	YMM	% 1,00
Raif	Ataçığ	YMM	% 0,20
Ayçal	Ulugeçit	YMM	% 0,20

Şirketin ortaklık yapısı 31.12.2013 tarihi itibarıyla yukarıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yönetim Kurulu

Adı	Soyadı	Unvanı
Aykut	Halit	Yönetim Kurulu Başkanı
Nazım	Hikmet	Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı
Beşir	Acar	Yönetim Kurulu Üyesi
Yaşar Emin	Taylan	Yönetim Kurulu Üyesi

Şirket sorumlu ortak baş denetçileri Aykut Halit, Nazım Hikmet ve Beşir Acar'dır. 31.12.2013 tarihi itibarıyla şirket ortaklarından Yaşar Emin Taylan ve Tuğrul Dirimtekin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu nezdinde denetçilik vasfı kazanarak sorumlu denetçi olarak atanmışlardır.

Şirket bünyesinde sorumlu denetçilere ilave olarak üç Baş Denetçi, iki Kıdemli Denetçi, 9 Denetçi ve 46 Denetçi Yardımcısı görev almaktadır.

Şirket uluslararası denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri ağı, İngiltere merkezli Grant Thornton International denetim hizmet ağına üyesidir.

Grant Thornton International, Dünyanın 120'den fazla ülkesinde farklı sektörlerden, farklı ölçeklerde firmalara denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri veren şirketlerden oluşan bir hizmet ağıdır. Şirket 2008 yılında kuruluşundan itibaren

Grant Thornton International ağının Türkiye yesi olarak faaliyetlerine devam etmektedir.

Ŗirket, ortakları farklı meslek mensuplarından oluŖmak ile birlikte kendisi gibi Grant Thornton International'ın yesi olan Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali MŖavirlik A.Ŗ. ile aynı hizmet ağının prosedürlerini ve metodolojisini kullanması ve karŖılıklı iŖ iliŖkileri dolayısıyla iliŖkili kuruluŖ olarak adlandırılabilir.

3.3.1. Firmanın Sağladığı Hizmetler

Firmanın sağladığı hizmetleri, bağımsız denetim hizmetleri, vergi, danıŖmanlık hizmetleri ve muhasebe destek hizmetleri altında grupeledir.

3.3.1.1. Bağımsız Denetim Hizmetleri

Grant Thornton Türkiye'nin amacı büyük ölçekli uluslararası Ŗirketlerden, orta ve küçük ölçekli dinamik Ŗirketlere kadar uzanan geniŖ bir yelpazede en yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunmak ve mŖterilerine sağlıklı ve sürdürülebilir büyümelerine katkı sağlamaktır. Bu çerçevede sunduğu hizmetler aŖađıdaki gibidir:

- Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olan Ŗirketlerin UFRS'ye uyumlu TFRS standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi
- Uluslararası finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi
- Halka açık olan Ŗirketler ile sermaye piyasası mevzuatına tabi diğer Ŗirketlerin ve hisselerini halka arz etmeyi planlayan Ŗirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ ve standartlarına göre hazırlanmış mali tablolarının denetimi
- Hisseleri baŖka ülke borsalarında iŖlem gören Ŗirketlerin finansal tablolarının denetimi
- ABD'de genel kabul grmŖ muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış finansal tabloların denetimi

- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu standartlarına ve mevzuatına göre hazırlanmış finansal kuruluşların finansa tablolarının denetimi
- Finansal tablolara ilişkin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanması ve raporlanması
- Tahvil veya başka finansal araç ihracında bulunan kuruluşların finansal tablolarının denetimi
- Yabancı Şirketlerin yerel iŐtiraklerinin finansal tablolarının denetimi ve yurtdiŐında mukim hissedar için yerel standartlara göre hazırlanmış finansal tabloların denetimi
- İç kontrol denetimleri
- Banka ve diğer benzeri finansal kuruluşların talepleri doğrultusunda yürütülen uygunluk denetimleri
- Bilgi teknolojisi sistemlerinin denetimi

3.3.1.2.Vergi

Türkiye’de yürürlükte olan vergi, mali ve dış ticaret mevzuatı teknik ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Mevzuatta yapılan değişiklikler mevzuatın doğru anlaşılmasının ve yorumlanmasının önemini arttırmıŐtır. Grant Thornton Türkiye vergi uzmanları, vergisel konuların her işletme için çok önemli olduğu bilinci ve farklı sektörlerde edindikleri geniş deneyim ile hareket etmektedirler. Vergi hizmetleri aşağıdaki gibidir:

- Tam tasdik alıŐmaları
- Vergi Hesaplamaları
- Raporlama
- Periyodik vergi denetimi hizmetleri
- Genel vergi denetimi hizmetleri
- KDV iadesi raporları
- Vergi incelemesi ve vergi davalarına ilişkin olarak sunulan danışmanlık hizmetleri
- Vergi planlaması hizmetleri
- Eğitim hizmetleri

- Sirküler

3.3.1.3.Danışmanlık

Sürekli değişim halinde olan sermaye piyasaları ve finansal riskler, Pazar payları, ekonomik ve finansal koşullar ve bunların etkileri ile değişen dünya düzeni neticesinde şirket yönetimleri gittikçe artan oranda özel uzmanlık gerektiren konularda danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç doymaktadırlar. Grant Thornton Türkiye'nin Türk iş dünyasına sunduğu özel danışmanlık hizmetleri aşağıdaki gibidir:

- Şirket değerlemeleri
- Durum tespit çalışmaları
- İç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi hizmetleri
- Turquality danışmanlığı

3.3.1.4.Muhasebe Destek

Muhasebe destek hizmetleri ile şirket içi operasyonel maliyetlerin düşürülmesi, kontrol edilmesi, şirket içi muhasebe ve raporlama sürecinin etkinleştirilmesi, şirket içinde mevcut olmayan kaynakların dışarıdan sağlanarak şirket içinde işlevselliğın yaratılması hedeflenmiş olup, riskleri asgariye indiren yaklaşımlar tercih edilmektedir.

- Genel Muhasebe hizmetleri
- Maliyet muhasebesi hizmetleri
- Bordro hizmetleri
- Hukuk hizmetleri
- Raporlama hizmetleri
- Muhasebe denetimi ve beyanname kontrol
- Muhasebe danışmanlığı
- Elektronik ortanda beyanname düzenlenmesi ve SMMM şifresi ile gönderilmesi

- Muhasebe sistem danışmanlık hizmetleri
- Teşvik hizmetleri

3.4. Firma Ortak ve Yöneticileri ile Yapılan Görüşme

Bağımsız denetim firması organizasyonu, organizasyonun işlevleri ve yapıları ve bağımsız denetim ile ilgili olarak uluslararası bir bağımsız denetim şirketi araştırılmış ve bu hususta birçok ülkede üye ağı bulunan Grant Thornton International şirketinin Türkiye'deki üye firması Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. ile görüşme sağlanmıştır. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. ayrıca Türkiye'de Grant Thornton Türkiye olarak bilinmektedir. Grant Thornton Türkiye şirketinden Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı YMM Nazım Hikmet ve Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü Hilal Baltacı ile yüz yüze görüşme sağladık.

İlk olarak Nazım Hikmet ile görüşme sağlanmıştır. Kendisi bu konuda şirketin Reklam faaliyetlerini ve yeni iş olanaklarını araştıran, şirketin faaliyetlerinin her kısmında bulunan Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü Hilal Baltacı'nın yardımcı olacağını belirttiler. Ayrıca kısa bir sohbet sırasında şirket hakkında bilgiler iletti ve İpek Türker ile yapmış oldukları röportajdan da yararlanmamı söylediler. İpek Türker ve Nazım Hikmet ile yapılan görüşme Ekler kısmında Ek – 1'de sunulmuştur.

Uygulamada Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü olarak Grant Thornton Türkiye şirketinde göreve yapan Hilal Baltacı ile yapılan görüşmede saptanan hususlar aşağıda sunulmaktadır.

İlk önce Grant Thornton Türkiye şirketinin tanıtımı, kuruluşu ve kurucularını tanıttılar. Şirketin kurucusu Aykut Halit'tir. Kendisinin özgeçmişine bakınca denetim konusunda oldukça donanımlı bir kişi olduğu görülmektedir. Nazım Hikmet ise şirkete daha sonradan kurucu ortak olarak katılmıştır. Yine kendisi bağımsız denetim konusunda uzman bir kişidir. Her ikisi de Grant Thornton International'ın da merkezi olan İngiltere'den Chartered Accountant unvanlarına sahiptirler. Sadece bu kısımdan dahi bir bağımsız denetim şirketi kurmanın veya sorumlu baş denetçi olabilmenin ne kadar ciddi bir iş olduğunu ve tecrübe ve uzmanlık gerektirdiği anlaşılmaktadır.

Hilal Hanım'dan görüşmemizde ve sağladığı dokümanlar Grant Thorton International'ın dünya çapında birçok üye firması bulunduğunu göstermektedir. Dünya çağında bir üye ağı kurmuştur. Tüm ağlar denetim, vergi ve danışmanlık hizmeti vermektedir. Fakat daha çok bağımsız denetim üzerine çalışmalar yapılmaktadır. Türkiye'deki bu hizmetlerin hepsini sunan tek üye şirkettir. Grant Thornton International isim hakkını kullanmaktadırlar. Bursa ve Ankara'da ofisleri bulunmaktadır. Engin Bağımsız Denetim şirketi ile de iş ilişkisi bulunmaktadır.

Şirketin organizasyon yapısına baktığımızda şirkette en tepede bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Yönetim Kurulun Başkanı, firmanın da kurucusu olan Aykut Halit'tir. Kararların son merceği burasıdır. Yönetim Kurulu Başkanı Aykut Halit, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı Nazım Hikmet ve diğer üyeler Beşir Acar ve şirkete yeni katılan Emin Taylan bu kurulu oluşturmaktadır. Tüm kararların son kontrolü aslında Başkan Aykut Halit Bey tarafından yapılmaktadır.

Şirketinin organizasyonu yapısı muhasebe – finans departmanı, pazarlama ve iş geliştirme departmanı, vergi hizmetleri departmanı, denetim hizmetleri departmanı, risk departmanı olarak bölümlenmektedir. Her departmanın başında bir partnerin olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca kalite kontrol güvence bölümü diye ayrı bir departman oluşturulsa da her birim kendi kalite kontrolünden sorumlu tutulmaktadır.

Şirkette insan kaynakları bulunmamaktadır. İşe alımlar menajer ve partnerler tarafından yapılmaktadır. İlerleyen senelerde insan kaynakları departmanı olarak ayrı bir bölüm kuracaklarını belirttiler.

Şirkette veya bağımsız denetim sektöründe çalışan tüm denetçilerin ideali sorumlu ortak baş denetçi, partner olabilmektir. Fakat bir partner olabilmek daha öncede bahsedildiği gibi çok zor bir süreçtir ve çok çalışmak gerekir. Ayrıca bir partnerin satış yeteneğinin de olması gerekmektedir. Şirketi belli bir ciroya getirmeli veya yükseltmelidir.

Grant Thornton Türkiye, Grant Thorton Internation'a karşı sorumludur. Fakat Grant Thornton International'ın belirlediği bazı standart ve kriterler haricinde tamamen bağımsız olarak çalışmaktadır.

Nazım Hikmet ile görüşmemizde şirketi sürekli denetime geldiklerinden bahsetmiştiler. Hilal Hanım'da aynı şekilde Ana Kuruluşun kendilerini denetime geldiklerini belirttiler. Denetimler genelde senede bir veya iki şekilde gerçekleşmektedir.

Şirketin toplam geliri Grant Thornton International'a ait. Toplam gelir üzerinden % prim olarak çalışmaktadırlar.

Türkiye'deki firmalar ile yapılacak anlaşmalar partnerlerin değerlendirilmesi sonucunda karar verilmektedir. Burada karar tamamen Grant Thornton Türkiye'ye aittir. Buradan tamamen bağımsız olduğu tekrar çıkarılmaktadır.

Hilal Hanım şirketin organizasyon yapısını gösteren şekli paylaşmıştır, Şekil 32'de sunulmuştur.

Hizmetlerinin ağırlıklı kısmını bağımsız denetim oluşturmaktadır. Tabii denetimin bir ekip işi olduğunu unutmamak gerekir.

Şirketin bir kalite kontrol sistemi bulunmaktadır. Aynı zamanda Ana Kuruluşun empoze ettiği bir kalite kontrol sistemi de mevcuttur. Ana Kuruluş kalite kontrolleri yaptıktan sonra şirkete bunu bir rapor olarak sunmaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu, daha yeni bir yapılanma olduğu için şu ana kadar şirketi sadece bir kez kontrole gelmişlerdir. Bağımsız Denetim sektörünü çok riskli bir sektördür. Dolayısıyla KGK şirketlere büyük sorumluluklar yüklemektedir. Aynı zamanda denetçilere de çok büyük cezalar vardır. Bu yüzden süreçlerin çok iyi bir şekilde irdelenmesi, kontrollerin düzenli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Şirketin hizmet verdiği firmalar arasında halka açık firmalar da mevcut, fakat KGK mevzuatına tabi olanlar büyük çoğunluktadır. Bunun yanında KGK mevzuatına tabi olmayan firmalar da bulunmaktadır. Görülen o ki eğer firma sahibi vizyon sahibi bir kişi ise bağımsız denetim yaptırmak istemektedir.

KGK'nın son yönetmeliğine göre iki sene üst üste şu üç kriterden ikisini sağlayan firmalar bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.

Bu kriterler;

1. Yıllık satış hasılatı 150 milyon,
2. Aktif büyüklüğü 70 milyon
3. Çalışan sayısı 250 ve üzeri.

Kobiler şu an için muaf tutulmuşlardır.

Bağımsız Denetim sektöründe YMM'deki veya SMMM'deki gibi bir bağımlılık olmadığı görülmektedir. Şirketler bağımsız denetimlerini genelde uluslararası bir firmaya yaptırmak istemektedirler.

Bir bağımsız denetim firmasının büyüebilmesi için;

- Ciro Hedefleri olması gerekir.
- Satışları partnerler gerçekleştiriyor.
- Gruptan gelen bir desteğin olması gerekir.
- Çapraz satış mekanizmalarının iyi gelişmiş olması gerekir.
- Firmaya yeni iş olanaklarının sağlanması gerekir.
- Outsource bölümünün, işlerin olması gerekir.

Şirket eğitimlere de çok önem vermektedir. UFRS, temel muhasebe, kişisel gelişim ve imaj yönetimi, bağımsız denetim prosedürleri gibi eğitimler vermektedirler. Genelde eğitimler sadece personele verilmektedir. Fakat bazı eğitimler dışarıya da sunulmaktadır. Eğitimleri bir döne çok aktifmiş, fakat şu an da o kadar aktif olmadığı anlaşılmaktadır. Bu konuda şu an istihdamın çok aktif olmadığını belirttiler ve ileriye doğru eğitimlerini arttıracaklarını söylediler. Denetim sektörünün eğitimsiz düşünülmemeyeceği bir kesindir. Meslekteki meslek mensuplarının deneyim ve tecrübelerinden bu mesleği kendine amaç edilmiş kişilerin faydalanması gerektiği bir gerçektir.

3.5. Çalışmada Elde Edilen Bulgular

3.5.1. Firmanın Organizasyon Yapısı

Grant Thornton Internatioal Ltd. İngiltere ve Galler'de kurulmuş özel bir şirkettir. Müşterilerine direkt hizmet sunmayan bir bütünlüğü kapsayan bir organizasyondur. Grant Thornton üyesi firmalar müşterilerine, Grant Thorton markası altında güvence, denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri sunmaktadırlar. Bu kuruluşun 30 Eylül 2013 itibariyle 126 üye firması bulunmaktadır. Her üye firma ayrı bir tüzel kişiliktir. Küresel örgüt üyeliğindeki diğer üye firmaların hizmet veya faaliyetleri için herhangi bir firma sorumlu değildir. Üye firmalar ya özel ya da ulusal uygulama isimlerinin parçası olarak Grant Thornton adını taşımaktadır. Eren bağımsız denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi de bu organizasyonun bir üyesidir.

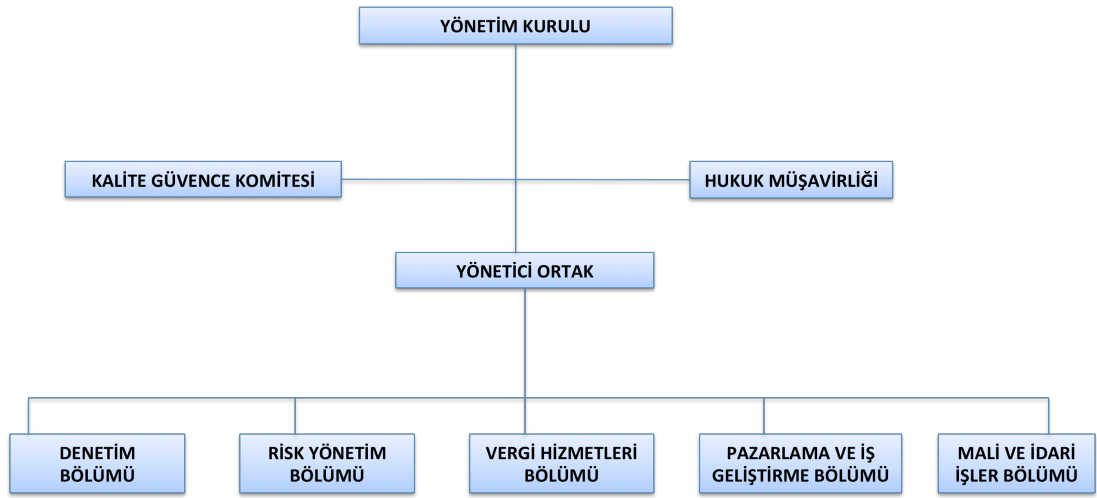
Şirketin en tepesinde Yönetim Kurulu bulunmaktadır. Yönetim kurulu yönetici ortaklarından oluşmaktadır. Kalite güvence komitesi ve hukuk müşavirliği departmanları alt departmanların üstünde tutulmaktadır.

Firmada denetim departmanı, risk yönetim departmanı, vergi hizmetleri departmanı, pazarlama ve iş geliştirme departmanı ve mali ve idari işler departmanı bulunmaktadır.

Şirket faaliyetlerinde kaliteye ek olarak dört operasyonel öncelik etrafında organize olmuştur. Bunlar;

- Hızlı ve stratejik büyüme
- Belirgin müşteri hizmeti
- İyi yetiştirilmiş insanlar
- Verimli operasyonlar

Şirketin organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 32. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Organizasyon Şeması

Şirket, üyesi bulunduğu, Grant Thornton International'ın azami her yıl bir kez düzenli olarak gerçekleştirmiş olduğu kalite güvence kontrol denetiminden geçmektedir. Bu denetimlerde Şirket'in grup kalite güvence prosedürlerine ve denetim programlarına uyumu ile ilgili incelemeler yapılmaktadır.

Ayrıca Şirket'in bünyesinde yer alan "Kalite Güvence Komitesi" eli ile Şirket faaliyetleri gerek mevzuatlara uyumu gerekse şirket prosedürlerine uygunluğu açısından izlenmektedir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların denetimlerinde aktif görev alan Şirket denetim ekipleri, mutlak SPK kalite güvence denetimleri vasıtası ile de denetlenmektedir. Şirket 2013 yılında SPK tarafında kalite güvence konusunda denetimden geçmiştir.

3.5.2. Firmanın Sürekli Eğitim Politikası

Şirketin denetçi kadrosunda yer alan denetçilerin işe alımları ve mesleki eğitim süreçleri ile ilgili temel esasları belirlemek için eğitim politikaları belirlenmiştir.

Şirketin eğitim politikası aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

- Bağımsız denetim kadrosuna dahil edilecek olan adayların asgari Lisans mezunu olmaları gerekmektedir.
- Meslek mensubu stajına başlanması bir diğer gerekliliktir. Bu staj dönemi süresinde çalışanlar muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili teori, standart ve teknikleri finansal analiz, ticaret hukuku, vergi hukuku ve benzeri mesleki konularda dahil oldukları denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçiler nezaretinde pratik eğitimlere tabi tutulurlar.
- Eğitimler Şirketi bağlı olduğu uluslararası Grant Thornton International'dan gelen eğitim materyalleri ve ülkemiz mevzuatı ile ilgili kanunlar ve değişiklikler ile ilgili hazırlanan sunumlar kullanılarak yapılır.
- Gerekli görülen konularda çeşitli akademisyenlerden de eğitimler organize edilmektedir.
- Denetim kadrosunda yer alan çalışanlar SMMM'lik ruhsatı, SPK denetçi lisansı, İç denetim uzmanlık sertifikası vb. mesleki sertifika ve lisansların alınması konusunda teşvik edilir.

- Denetçi yardımcılığında geçen mesleki staj döneminde denetçi adayları farklı sektörlere ait ve belirli bir rotasyona göre farklı denetçilerin sorumluluğunda çalışmalarını sürdürürler.

Şirket bünyesinde istihdam edilen bağımsız denetçi kadrosunun mesleki sorumluluklarının yerine getirebilecek mesleki niteliklere ve yeterli mesleki bilgi ve eğitime sahip olmaları hedeflenmekte ve bu kapsamda 3569 sayılı meslek kanununa göre mesleki eğitim de dahil olmak üzere istihdam edilen denetçiler düzenli ve sürekli hizmet içi eğitime tabi tutulmaktadır.

Şirket denetim kadrosunun yetkinliğinin artırılması ve mesleki yeterliliklerinin denetçi vasıflarının gerektirdiği düzeye taşınması için şirket içi ve dışı eğitim programları uygulanmaktadır. Ayrıca şirket içi ve dışı mesleki seminer konferans ve etkinliklere şirket deneti kadrosunun katılımı sağlanır. Şirket denetçi yardımcıları SMMM ve Bağımsız Denetim Sertifikası başta olmak üzere mesleki yeterlilik sertifikalarını almaları yönünde teşvik edilmekte ve bu amaçla ihtiyaç duyulan konularda sürekli yıllık eğitimler düzenlenmektedir.

Şirket kalite standartlarına bağlılığın sağlanabilmesi için tüm personelin yeterli eğitim almasına son derece önem vermektedir. Yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından tespit edilen kişiler seminer veya en azından yılda bir kez bu amaç için her çalışanın katılacağı eğitimler düzenler. Bu eğitimler mesleki gerekler ile uyumlu bir şekilde şirket orakları veya şirket yönetim kurulu tarafından atanan bir müdür tarafından düzenlenir.

Eğitim aşağıdaki kıdeme göre yapılandırılmaktadır;

- Yeni başlayanlar denetçi yardımcıları,
- Bir – iki yıl deneyimli denetçi ve denetçi yardımcıları,
- Üç – beş yıl deneyimli kıdemli denetçi ve denetçiler,
- Altı yıl ve üstü deneyim (Ortaklar, Müdür ve Müdür Yardımcılarını da içeren)

Ayrıca şirket sorumlu denetçileri ve denetim müdürlerine yönetim teknikleriyle ilgili eğitimler de verilmektedir.

Grant Thornton International'ın uygulamaları ile birliğin sağlanmasını temin edebilmek için Grant Thornton International'dan da konusunda uzman eğitimler davet edilmektedir.

Eğitim oturumları hedeflenen amacın başarabilmesine yetecek uzunlukta belirlenmektedir. Sıkıştırılmış ve kısaltılmış oturumlardan kaçınılmaktadır. Eğitim gerekliliklerinin sağlanmasında IES 7'de altı çizilen devamlı profesyonel eğitim gereklilikleri dikkate alınmaktadır. İstihdam edilen bağımsız denetçiler, mesleki sorumluluklarını yerine getirebilecek niteliklere ve yeterli mesleki bilgi ve eğitime sahip olmaları göz önünde bulundurularak, 3568 sayılı Kanuna göre belirlenen sürekli mesleki eğitim de dahil olmak üzere düzenli ve sürekli olarak meslek içi eğitime tabi tutulmaktadır.

İstisnasız her personelin eğitime katılı şirket tarafından sağlanmaktadır. İş yoğunluğu veya acil işler nedeniyle verilen eğitimlere katılmamak kabul edilebilir bir mazeret olarak kabul edilmemektedir.

Ortak baş denetçiler, denetim müdürleri ve profesyonel personelin devamlı profesyonel eğitimlerine ilişkin belgelendirmeler şirkette ve personel dosyalarında bulundurulmaktadır.

Tablo 8. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Bünyesinde Verilen Eğitimlerin Listesi

Eğitim Konusu	Eğitmen	Süre (Saat)	Katılımcı Sayısı
Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (UFRS-TFRS) Eğitimi	Prof. Dr. Fatih Yılmaz	16	56
Vergi Mevzuatı ve Türkiye Vergi Uygulamaları Eğitimi	Bülent Yeni (GT Vergi Müdürü)	16	54
Temel Muhasebe Eğitimi	Prof. Dr. Yakup Selvi	16	52
Voyager – Grant Thornton Denetim Programı Eğitimi	Jale Akkaş	8	44
Denetim Prosedürleri Eğitimi	Prof. Dr. Lerzan Kavut	16	46
Türk Ticaret Kanunu Eğitimi	Prof. Dr. Sami Karahan	5	42
Kurum Kültürü Eğitimi	Hilal Baltacı (GT Pazarlama ve İş Geliştirme Direktörü)	5	38

2013 yılında şirket bünyesinde verilen eğitimlerin listesi yukarıdaki tabloda gösterilmektedir.

Şirketin yıllık olarak vermiş olduğu mesleki eğitimlere çeşitli üniversitelerden ve mesleki kuruluşlardan davet edilen eğitimcilerin yanı sıra şirketin kıdemli müdürleri ve ortakları bizzat katılarak uzmanlık alanları ile ilgili eğitimler vermektedirler.

3.5.3. Firmanın Bağımsızlık İlkesine Uyumu ve Uygulamaları

Bağımsızlık ilkesi uyumu denetim faaliyetlerinde şirket sorumlu ortak baş denetçilerinin hassasiyet ile üzerinde durdukları bir konudur.

Bağımsızlık ilkesine uyum kapsamında şirket denetim faaliyetlerinde aşağıdaki unsurları dikkate almaktadır.

- Müşteri kabul aşamasında bağımsızlığı tehlikeye sokabilecek ilişkilerin ve olayların tespit edilebilmesi amacı ile denetime konu şirket ve bu şirket ile organik bağı bulunan şirketlerin incelenmesi,
- Denetim faaliyetlerinde bulunan şirket denetim ekiplerinin rotasyona tabi tutularak sürekli olarak aynı şirketlerin denetim faaliyetlerinde görev almalarının önüne geçilmesi,
- Denetim ekiplerinde yer alan personel ile yıllık bağımsızlık ve gizlilik sözleşmelerinin düzenlenerek çalışanların mevcut durumlarındaki değişikliklerin takibinin yapılması,
- Sorumlu ortak baş denetçiler vasıtası ile denetim ekibinde yer alan çalışanların sosyo-ekonomik durumların sürekli olarak takip edilmesi.

Kalite güvence sistemi kapsamında şirketin Kalite Güvence Komitesi ve bağlı olduğu hizmet ağı Grant Thornton International kalite güvence uygulamalarında gerçekleştirilen gözden geçirmelerde, denetim ekibi ve şirketin bağımsızlık ilkelerine uyumu hassasiyetle incelenmiş ve yapılan denetim faaliyetlerini tehlikeye sokacak ve bağımsızlık ilkesine aykırı herhangi bir husus tespit edilmemiştir. Ayrıca Kalite Güvence Sistemi kapsamında yapılan şirket içi gözden geçirme ve değerlendirme çalışmalarında şirket bağımsızlık ilkesi uyumu hassasiyetle incelenmiş ve bağımsızlığı tehlikeye sokacak nitelikte bir husus tespit edilmemiştir.

Şirket politikası gereği tüm personelden belirlenmiş olan etik ve profesyonel davranış gerekliliklerine uyacaklarına dair taahhütname almaktadır. Denetimi yapılan halka açık şirketlerde pay sahibi olmadıklarına dair tüm personelden beyan alınmaktadır.

3.5.4. Firmanın Gelirlerinin Dağılımı

Şirkette faaliyetlerden sağlanan gelirlerin dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Firma en yüksek geliri esas işi olan bağımsız denetim faaliyetlerinden elde etmektedir.

Tablo 9. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Gelirlerinin Dağılımı

Bağımsız Denetim	7.651.439,00 TL
Vergi	6.215.351,00 TL
Danışmanlık	403.472,00 TL
Toplam	14.270.262,00 TL

3.5.5. Kalite Kontrol Departmanı ve Sistemi

Grant Thornton International denetim hizmet ağının bir parçası olan Şirket Grant Thornton International tarafından uygulanan Uluslararası Etik Kurallar ve Prensipler ile birebir uyumlu olan etik kuralları benimsemiştir.

Şirket'in Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'de belirtilen hükümlere uygun olarak tasarlanan bağımsız denetim ile ilgili güvence sistemleri faaliyetlerine yönelik olarak hazırlanmış olan kalite kontrol politika ve prosedürleri, 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yer alan Kalite Kontrol Sistemleri ile ilgili hükümleri kapsamında 2013 yılında revize edilmiştir.

Şirket kalite kontrol politika ve prosedürleri, denetim personelinin mesleki standartlar ve yürürlükteki yasal ve düzenleyici hükümlere uymasını ve Şirket ve sorumlu denetçileri tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan koşullara uygun olduğuna dair makul bir güvenceyi sağlamak amacıyla tasarlanmıştır.

Şirket Kalite Güvence Sisteminin amacı sunulan hizmetlerin, belirlenen kalitede, hızlı ve doğru bir şekilde kullanıcı ve kamuoyunun tüm isteklerinin karşılamasıdır. Kaliteyi her hizmete taşımak, kamunun güvenini temin etmek, kaliteyi sürekli daha iyiye götürmek tüm Şirket çalışanlarının en önemli görevidir. Faaliyetlerin yürütülmesinde kalite en önemli Şirket ilkesidir. Bağımsız denetim faaliyetleri Şirket'in belirlemiş olduğu kalite güvence politika ve prosedürleri yerine getirilmedikçe bitmiş olarak kabul edilemez.

Şirket bünyesinde verilen ve yapılan çalışmaların kalite düzeyinin ilgili mevzuatla uyum ve üyesi bulunan Grant Thornton International'ın kalite ölçütlerine uyumun tesis edilmesi amacı ile 2012 yılında yönetim kurulu kararı ile bir "Kalite Güvence Komitesi" oluşturulmuştur.

Kalite Güvence Komitesi üyeleri aşağıda yer almaktadır.

Tablo 10. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Kalite Güvence Komitesi Üyeleri

Adı Soyadı	Unvan
Aykut Halit	Sorumlu Ortak Baş denetçi
Fatime Nurcan Yıldırım	Baş Denetçi
Erol Atmar	Denetçi
Nergiz Öznar	Denetçi Yardımcısı

Şirket kalite kontrol sistemi aşağıdaki unsurları içeren politika ve prosedürlerden oluşmaktadır,

- Kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları
- Etik hükümler ve bağımsızlık
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kontrolü ve devam ettirilmesi
- İnsan kaynakları
- Denetimin yürütülmesi
- İş performansı
- Gözlem

Yukarıda belirtilen kalite unsurlarında konu edilen Şirket yazılı politika ve prosedürleri periyodik olarak tüm personele bildirilmektedir.

Şirket kalite kontrol politika ve prosedürleri Şirket network ağında tüm çalışanların erişimin açık bir şekilde korunmaktadır. Şirket kalite kontrol politika ve prosedürleri tüm personele e-posta, ofis içi hatırlatma formları ve ofis içi kursların bir parçası olarak organize edilen ofis içi eğitimler, kendi başına öğrenme modülleri ve /veya iş başında öğrenme aracılığıyla iletilmektedir.

Şirket, uluslararası kalite kontrol standartları “Denetim ve Tarihi Finansal Bilgilerin Kontrolü, Diğer güvence ve İlgili Hizmetler İşlerini Yürüten Şirketlerde Kalite Kontrol” ile uyum sağlayacak ve tam uyumluluğu temin etmek için Grant Thornton International (GTI) şirket içi kalite kontrol çalışma programı tarafından sağlanan kılavuzu takip edecektir.

3.5.5.1. Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Kalite, denetçilerin, çalışmalarında sıkı bir şekilde bağlı kalması gereken en önemli kültürdür. Şirket, kalite olgusunu denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde vazgeçilmez bir unsurdur olarak kabul edilmektedir ve bu anlamda kurumsal kültürü teşvik için uygun politika ve prosedürler oluşturmaktadır.

Şirket Kalite Güvence Komitesi belirlenmiş olan kalite prosedür ve politikalarının denetim faaliyetlerinde tam doğru olarak uygulanmasından sorumludur. Şirketin yönetim kurulu başkanı ve yönetim kurulu başkanı ve yönetim kurulu bakan yardımcısı Şirketin kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumluluk taşır. Şirket politikası gereği kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olan kişi ve kişiler bu sorumluluğu üstlenmek için gereken yeterli be uygun deneyime, yeteneğe ve gerekli yetkiye sahiptir. Şirket Kalite prosedür ve politikalarına uyum ve belirlenen gerekliliklere sıkıca bağlı olmak tüm personelin sorumluluğundadır.

3.5.5.2. Kaliteye İlişkin Etik Hükümler

Şirket'in belirlemiş olduğu Kalite prosedür ve politikalarına uyumun sağlanması için belirlenmiş olan etik gereklilikler aşağıda listelenmiştir.

- Şirket politikası gereğince tüm personelden Şirket etik ve profesyonel davranış gerekliliklerine uyacaklarına dair taahhütname alınacaktır.
- Şirket tarafından denetimi yapılan halka açık şirketlerde pay sahibi, olamadıklarına dair tüm personelin beyanı yer almaktadır.
- Şirket bağımsızlık ilkesi gereği, tüm sorumlu ortak baş ve denetçiler, müdürler, denetim takım liderleri ve bunlara bağlı olan kişiler denetimi yapılan müşterilerden bağımsız olmak zorundadır. Böyle bir bağımsızlığın ihlal edildiği ve ya olasılığında Komiteye ilgili ortak/müdürlerden en azından birinin Komiteye uyarı yazısı verilir.
- Şirket tarafından denetlenen müşteriye danışmanlık hizmeti sunulmaz.
- En azından yılda bir kez tüm denetim personelinden yukarıdaki etik ve bağımsızlık gerekliliklerinin yerine getirildiğine dair doğrulama temin edilmektedir.
- Şirket'in bağımsızlık ilkesi gereği, Grant Thornton International şirket etik kalite kontrol el kitabı ve denetim el kitabında belirtilen etik ve bağımsızlık kurallarının tümüne personel tarafından tamamen uyulması zorunludur.
- Şirket'in tüm profesyonel çalışanları Grant Thornton International'ın bağımsızlık politikaları ve ilgili etik kurallarına tabidir.
- En azından yıllık bazda ve gerektiğinde daha sıklıkta ortak baş denetçi, müdürler ve profesyonel çalışanlara bağımsızlık konularıyla ilgili bilgilendirme yapılmaktadır. Şirket ve Grant Thornton International tarafından denetlenen halka açık şirketler listesi olan Kısıtlanmış Müşteri Listesi tüm ortak denetçi ve profesyonel çalışan tarafından erişilir kılınmıştır ve tüm çalışanlardan beyan yazıları temin edilmektedir. Şirket bağımsızlık ilkesi gereği, tüm ortak, denetçi ve profesyonel çalışanların herhangi bir yatırım kararı vermeden ve bağımsızlık beyanlarını imzalanmadan önce Kısıtlanmış Müşteri Listelerini Kontrol etmek zorundadır.

3.5.5.3. Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Şirket politikaları gereği aşağıdaki durumların söz konusu olması durumunda müşteri kabulü yapılmamaktadır.

- Başka bir denetim firması tarafından denetlenmiş ve geçerli profesyonel bir neden olmaksızın sözleşme iptal edilmiş ise,
- Aday müşteri yönetiminin görüşü üzerinde baskı uygulama eğiliminde olması şüphesi mevcut ise,
- Tedarikçi ve bankalarla olan problemler nedeniyle denetim ücretinin ödenmeyeceğine ve/veya ödenmeyeceğine dair bir şüphe bulunuyor ise,
- Eğer firmanın finansal durum ve/veya faaliyet sonuçları tatmin edici değilse ve denetim raporunun yayınlandığı sırada zorluklarla karşılaşıldı ise,
- Eğer müşteri şirketin sahipleri ve/veya yöneticileri, müdürleri hakkında tatmin edici olmayan raporlar, bilgiler şirketin bilgisi dahiline girmiş ise,
- Eğer şirket denetim görevini layığıyla yürütebilecek yeterli personel, uzman ve diğer kaynaklara sahip değil ise,
- Yeterli iç kontrollerin yapılması ve denetimin kapsamının sınırlandırılmasından şüphe ediliyor ise.

Müşteri kabulü, tekrar kabulü ve devam etmeme prosedürleri şirket etik dışı kalite kontrol el kitabı Doküman Kütüphanesi'nden sağlanan Grant Thornton International Standart Formlarında dökümante edilir. Şirket etik kalite kontrol el kitabında belirtilen uluslararası / kilit müşteriler için belirlenen kontrol prosedürleri izlenmekte ve ilgili doküman kütüphanesi oluşan sorunların dokümantasyonunda kullanılmaktadır. Bu formların birer kopyaları denetim dosyasında saklanmaktadır.

Şirket politikası gereği aşağıdaki durumlardan biri açığa çıktığında müşteri ile denetim işine devam etmeme yönünde karar alınır.

- Önceki dönem deneti ücretlerinin ödemesi gerçekleşmedi ise,
- Tatmin edici bir açıklama olmadan müşteri şirketin yönetiminde değişiklik oldu ise,
- Yeni müşteri kabul edilmesi ile ilgili olumsuz durumların ortaya çıkması halinde,

Yeni müşteri kabulü ve var olan müşterilerle ilişkilerin devamına ilişkin politika ve prosedürler şirket etik kalite kontrol çalışmaları el kitabı ve denetim el kitabında öngörüldüğü üzere alınan tüm işlerde izlenmektedir.

3.5.6. İnsan Kaynakları Departmanı ve Sistemi

Şirket 3569 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununa tabidir. Dolayısı ile şirketin istihdam etmiş olduğu denetim personeli özellikleri başta meslek mevzuatı olmak üzere denetim ile ilgili ulusal ve uluslararası standartlara ve mevzuata göre şekillenmektedir.

Şirketin insan kaynakları ile ilgili benimsemiş olduğu politikalar ve çalışan istihdamı ile ilgili belirlenmiş kurallar şu şekilde sıralanabilir;

- Şirket sadece iktisadi ve idari bilimler fakültesi ve işletme fakültesi mezunları ile yasada meslek mensubu olma şartı olarak kabul gören benzer bölümlerden lisans derecesinde mezun olan çalışanları işe alabilir. İşe alımlarda öncelikli olarak, İngilizce eğitim veren üniversitelerden lisans derecesi ile mezun olan çalışanlar tercih edilmektedir. Diğer yerel ve yabancı üniversitelerin mezunları da göze çarpan özelliklerinden dolayı istihdam edilebilmektedir. Şirket alımlar ile detaylı bilgi şirket işe alım politikalarında yer verilmiştir.
- Denetim ekibi sorumlu ortağın liderliğinde organize edilmekte, her ekip yeterli bilgi ve yeterliliğe sahip ekip liderini içerecek şekilde oluşturulmaktadır. Ekip lideri asistanlarının çalışma kağıtlarının kalitesi, referanslarına istinaden iş başında eğitim aldıklarını gözlemler.

3.5.6.1. Personel Değerlendirmesi

- a) Her denetim personeli üstünün değerlendirilmesine tabidir.
- b) Her personel yapılan iş için harcanan zamanı gösteren ve aynı işin maliyetini gösteren zaman çizelgesini doldurur.
- c) Zaman çizelgeleri her döngü için harcanan zamanı gösterecek şekilde doldurulur.
- d) Karlılığın hesaplanması için her işin maliyeti aynı iş için alınan ücretle karşılaştırılmalıdır.
- e) Ortaklar harcanan saatler ve karlılık sonuçlarını tartışarak uygun bir eylem planı yapar.

3.5.6.2. Kariyer Gelişimi ve Terfiler

Her personelin bireysel performanslarının tartışıldığı toplantılar yapılmakta ve bu performans değerlendirilmesi neticesinde kariyer gelişimi ve terfiler sonuçlandırılmaktadır.

Bir çalışanın denetçi olabilmesi için en az üç yıl denetimi olmalıdır. Ekip lideri olabilmek için en az dört yıllık tecrübe gereklidir. Müdür yardımcısı olabilmek için en az beş yıllık deneyim gereklidir. Müdür olabilmek için en az altı yıl, kıdemli müdür olabilmek için en az on yıllık deneyim gereklidir.

Terfi çalışana verilen görevi tamamlamada gösterdiği performansın değerlendirilmesine bağlıdır. Eğer bir çalışan beklenen düzeye ulaşamazsa nedenleri ilgili komite ya da yönetim partneri tarafından kendisine açıklanır. Bu tartışmalar esnasında çalışanın kendisini geliştirmesi için düzeltici bir hareket alması işaret edilir. Amaç, çalışanın hedeflenen pozisyona olabildiğince çabuk varmasına yardımcı olmaktır.

3.5.6.3. Ücret

Çalışan performanslarının değerlendirilmesi sonucu temel alınarak ücret artışları yönetici ve diğer ortakların her yılsonundaki görüşmeleri sonucunda belirlenir. Yıl içinde de ücretler gözden geçirilebilir. Anlaşmazlık halinde yönetici ortak denetçi son sözü söyleme hakkına sahiptir.

Deneyimsiz üniversite mezununun başlangıç ücreti piyasa, askerlik hizmetinin tamamlanması ve gereken deneyim göz önüne alınarak belirlenir. Diğer şirketlerde deneyimi olan personelin ücretlerine karar verilirken şirkette benzer pozisyonda ve deneyimde çalışanlara ödenen tutar dikkate alınır.

3.5.6.4. Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilme Esasları

Sorumlu denetçiler aylık maaş ve yıllık takdir primi şeklinde ücretlendirilmektedir. Ayrıca şirket aracı tahsis edilmekte ve özel sağlık sigorta

sistemine dahil edilmektedir. Şirket ortağı durumundaki sorumlu denetçiler ise karlılık durumuna ve pay oranlarına göre kar payı almaktadırlar.

3.5.6.5. Personel İhtiyaçlarının Karşlanması

Var olan müşteri ve personel zaman çizelgelerinin saat istatistiklerine dayanarak Kasım ayında, bir sonraki yılın Haziran ayının sonuna kadar personel ihtiyacı tahmin edilir. Aynı işlem Haziran ayında da tekrarlanır ve Aralık ayı sonuna kadar olan personel ihtiyacı hesaplanır. Personel sayısının planlanmasında işletmenin önümüzdeki altı aydan on iki aya kadar olabilecek büyüme hızı göz önüne alınır.

3.5.7. Denetimin Yürütülmesi

3.5.7.1. Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi

Denetim ekiplerinin görevlendirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

1. Kalite güvence komitesinin danışmanlığıyla birlikte yönetim partneri ilgili partneri denetim işi için görevlendirir. SPK, BDDK, EPDK ve KGK'ne hitaben yapılacak denetimlerde görevlendirilen personelin ismi sözleşmede belirtilir.
2. Belirli bir iş için görevlendirilen ortak denetçi denetimin her aşamasının gözetim ve denetiminden ve işin müşteri ile hem fikir olunan tarihte tatmin edici bir şekilde tamamlanmasından sorumludur.
3. Her ortak denetçinin ekipteki her üyenin harcadığı gerçek zamanının kayıtlarına erişim hakkı bulunmaktadır. O işler için görevlendirilen ortak baş denetçi her iş için harcanan zamanı gözetler.
4. Her risk için yeterli bilgi ve deneyime sahip bir müdür de ayrıca görevlendirilir.
5. Listelenen şirketler için ekip bilgi işlem üzerinde iç denetimlerin raporlanması için IT uzmanını da içerir.
6. Her iş için bir veya daha fazla denetçi yeterli sayıda asistanla birlikte görevlendirilmektedir.

7. Halka açık şirketler için denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi yardımcılarının en azından birinin önceki dönem için denetimlerinin olması gerekmektedir.

3.5.7.2. İş Performansı

Her iş başlangıcında o işle görevlendirilen sorumlu ortak baş denetçisi, denetim müdürünü, denetim müdür yardımcısını, saha ekip liderini ve eğer gerekirse deneyimli personeli de içeren denetim ekibi ile toplantı yapılır. Bu toplantılarda aşağıda belirtilen unsurları tüm ekip üyelerinin anlayabilmesi için yeterli bilgi ortak denetçi tarafından verilir.

Bu toplantılarda;

- ✓ İşlerinin amacı,
- ✓ Uygulanabilir taahhüt standartları,
- ✓ Yapılacak önemli yargılar,
- ✓ Özel dikkat gerektirebilecek noktalar,
- ✓ Yayınlanacak denetim raporunun biçimsel özellikleri görüşülür.

Çalışma programlarının planına gerektiği gibi sıkı sıkıya bağlı kalınmalı ve uygun şekilde kanıtlanmalıdır. Tüm bağımsız denetim ve diğer güvence işleri layıkıyla planlanmalıdır. Grant Thornton International denetim el kitabında belirtilen tüm denetim öncesi ve planlama prosedürleri uygulanmalıdır. Tüm denetim saha çalışanları gerektiği gibi tam zamanlı bulunur ve Grant Thornton International denetim çalışma programlarını doldurarak denetim dosyalarını tamamlar. Sorumlu ortak baş denetçi/denetim müdürü çalışma planlarının tamamlanmış olduğunu kontrol eder ve çalışma planlarını imzalayarak onaylar. Bir denetime yönelik olarak yapılan tüm çalışmalar kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçinin gözden geçirmesine tabi tutulur. Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi çalışmalarını denetim raporu imzalanmadan önce tamamlar. İlgili denetimle ilgili görüş farklılıkları varsa mutlaka komiteye iletilir. Tüm halka açık ve kamu iktisadi kuruluşlarının denetim çalışmaları ikinci sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilir.

3.5.7.3. Danışma

Danışma ile ilgili olarak belirtilen politika ve prosedürlerin amacı personelin alanlarında uzman, yeterli, bilgili ve inisiyatif sahibi kişilerden muhasebe kavramlarıyla ilgili destek aldığına dair makul seviyede bir güvence oluşturulmasıdır.

Danışma ile ilgili belirlenen politika ve prosedürlerin amaçları aşağıda belirtilmiştir:

- Personelin danışmaya ihtiyaç duyabileceği alanlar ve özel durumların belirlenmesi ve personeli karmaşık, teknik bilgi gerektiren veya olağandışı durumlar ile ilgili olarak danışmaya teşvik etmek,
- Firmanın veri tabanında, danışmanlık gerektirecek alanlar ilgili araştırma yapabilmeyi kolaylaştırmak amacıyla, yeterli ölçüde referans sağlayabilecek bir kütüphane elektronik veya döküm olarak bulundurulur. Tüm personelin kolayca erişebileceği bu kaynaklar asgari personelin uyması zorunlu olan denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu, Borsa İstanbul, Bankacılık Düzenleme ve Denetle Kurumu, Enerji Piyasası Kurumu, içerir. Bunlar dışında, firmanın bir veya birkaç müşterisinin faaliyet gösterdiği özellikli sektörler ile ilgili kaynaklar, muhasebe ve denetim ile ilgili kaynak kitaplar, vergi mevzuatı ile ilgili kaynaklar şirkette mutlaka bulundurulur ve erişim sağlayabilecek teknik imkanlar bilgisayar ağı üzerinden yaratılır. Bunlar, asgari olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu el kitabını, UFRS el kitapları, UFRS uygulama kılavuzları, UFRS açıklayıcı örnek materyallerini, kontrol listelerini, örnek raporları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri rehberini ve Grant Thornton International'dan elde edilen UFRS'deki güncel gelişmeleri ve yorumları da içerir.

Şirket politikası gereği, tüm denetim personeli bilgi işlem departmanından aşağıdaki durumlarda danışmanlık hizmeti alır: Eğer ilgili personel bilgisayar sistemini yeterli derecede anlayamıyor ve bu durum şirketi iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında fikir yürütmeye engel oluyorsa bilgi işlem departmanından destek

sağlanır. Denetim bilgisayar yazılımı olarak kullanılan Voyager program adındaki denetim risk yazılımı içerisinde mevcut olan finansal tablo ve iç kontrol denetimlerini entegre eden entegre denetim yaklaşımını sağlayan yazılımı bilgi işlem politikası bölümünün doldurulmasında bilgi işlem departmanından, eğer işin doğası bunu gerektiriyorsa, destek alınır.

Donanım ve yazılımlarla ilgili karşılaşılabilecek teknik sorunlarda, müşteri ile planladığı bilgi işlem sistemindeki yeniliklerin tartışılması aşamasında, belli denetim amaçları için bilgisayar desteği gerektirecek denetim tekniklerinin kullanılması gerektiğinde destek alınır.

Danışmanlık hizmeti alınan uzman kişilerin görüşleri bağlayıcı bir kaynak gibi algılanmaması amacıyla, denetim personeli ile uzman kişi arasında oluşabilecek görüş farklılıkları ihtimali er zaman akılda tutularak hareket edilir ve böyle durumlarda ortaya çıkabilecek fikir ayrılıklarının çözümüne gidilir. İşin gereklerine göre, diğer denetim firmaları, profesyonel firmalar ve/veya özel kurumlar ile sorunların çözülebilmesi amacıyla uygun iletişim kanalları ile iletişim kurulması dikkate alınmaktadır. Böyle bir danışmanlık ile ilgili dökümantasyon gereklilikleri ve danışmanlık gerektirebilecek diğer konular danışmanlık formunda düzenlenmiştir.

3.5.7.4. Politikaların Uygulanması

Sorumlu ortak baş denetçi periyodik olarak toplanarak meslekle ilgili teknik konuları tartışır. Tartışmalı konular toplantı gündemine mutlaka alınır ve ortak bir hareket planı belirlenir. Tartışmalı konular komite üyelerinin dikkatine toplantı tarihinden en az bir hafta öncesinden tüm detayları, bilgileri ve rakamları ve alternatif çözümleri de içerecek şekilde yazılı olarak sunulur.

3.5.7.5. Kaynaklar

Tüm komite üyeleri UFRS, Uluslararası Denetim Standartları, SPK, BDDK ve EPDK mevzuatı ile ilgili derin bilgi birikimine sahiptir. Tüm üyeler UFRS, Uluslararası Denetim Standartları, SPK, BDDK ve EPDK mevzuatındaki değişiklikler ile ilgili bilgilendirilmektedir. Tüm üyeler Grant Thornton International tarafından UFRS ile ilgili güncel gelişmeler hakkında bilgilendirilmekte ve bunların

Türkçe çevirileri ile atık bulunmaktadır. Ayrıca vergi sirkülerin de vergi departmanından temin edilmektedir.

3.5.7.6. Danışmanlık Uygulamaları

- Zor ve tartışmalı konular komite başkanı veya komite sekreterine iletilir.
- Komite başkanı aşağıdaki konuların bir özetini tutar;
 - ✓ Belirtilmiş olan konu ile ilgili tartışmalar
 - ✓ Varılan sonuç
- Komite konuyu Grant Thornton International'dan alanında uzman bir kişiye danışma kararı alabilir. Bu kişiye başvurma ve başvuruyu takip etmekten komite başkanı ve sekreteri sorumludur.
- Eğer komitede fikir birliği sağlanamaz ise katılımcıların 2/3'ünün kararı kabul edilir.
- Eğer önceki maddede belirtilen çoğunluğu ulaşılmaz ise Grant Thornton International'dan alanında uzman kişinin görüşünü başvurulur ve bu görüş kabul edilir.
- Yukarıda belirtilen prosedür görüş ayrılıkları için de geçerlidir. Örnek olarak, denetimden sorumlu ortak baş denetçi ile kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi arasındaki görüş ayrılıkları verilebilir.

Denetim ekibi içindeki görüş ayrılıklarında öncelikli denetim ekip şefine müracaat edilir. Sonra denetimden sorumlu ortak baş denetçiye ve en son denetim komitesine danışılır.

3.5.7.7. İletişim

- Denetim komitesi başkanı tartışmalı konular ile ilgili kararların dağıtılmasından sorumludur.
- Denetim komitesi kararları denetim müdürlerine ve müdür yardımcısına da e-posta yoluyla iletilmektedir.

Şirket tartışmalı konularda danışmanlık hizmeti de almaktadır. Bu konular aşağıda belirtilenleri içermektedir ancak bunlarla sınırlı değildir;

- ✓ Vergi ve SSK ile ilgili konular,
- ✓ Bankacılık mevzuatına ilişkin konular,
- ✓ Sigortacılık mevzuatına ilişkin konular
- ✓ Enerji piyasası mevzuatına ilişkin konular
- ✓ Hukuki konular
- ✓ IT konuları
- ✓ Sözleşmeden kaynaklanan talepler

Vergi ve SSK ile ilgili konularda vergi departmanının görüşü alınır. Diğer konularda ise alanında uzman bir kişinin görüşüne başvurulur. Profesyonel, düzenleyici ve ticari kurumlara başvurmak da bu kapsama girmektedir. Uzman kişinin görüşüne başvurma talebi, şirket içi veya şirket dışı olabilir ve yazılı olarak yapılır. Problemin detaylı bir açıklamasını içerir. Uzman kişinin görüşü mutlaka yazılı olarak temin edilir. Destekleyici açıklamalar da yazılı olarak temin edilir ve gerekli görüldüğünde rapor görüşüne eklenir.

3.5.7.8. Görüş Ayrılıkları

Kıdemli denetçi, denetim müdürü, denetimden sorumlu ortak baş denetçi ve kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi arasında görüş ayrılıkları doğabilir. Görüş ayrılıklarının mutlaka yazıya dökülmesine ve farkın sebeplerinin açıklanmasına önem verilmektedir. Tartışmanın nasıl sonuçlandığı da yazılı olarak mutlaka belirtilir. Görüş ayrılıkları sonuçlandırılmadan denetim raporu imzalanmaz ve gönderilmez.

3.5.7.9. Kalite Kontrol Çalışmaları

Kalite güvence sisteminin amacı bağımsız denetçilerin mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kalite kontrol prosedürlerine uyduğunu ve bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edebilecek yeterliliktedir. Personel

görevi esnasında bağımsız, dürüst, tarafsız olmalı, gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uygun davranmalı, mesleki yeterlilik, güvenilirlik, özen ve titizliğe sahip olmalıdır. İstihdam edilen personel mesleki sorumluluklarını yerine getirebilecek kalitede olup sürekli ve düzenli olarak hizmet içi eğitime tabi tutulmaktadır. Bağımsız denetçiler denetim sona erdiğinde sorumlu ortak baş denetçi tarafından değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Dosyadan sorumlu ortak baş denetçi dışındaki bir sorumlu ortak baş denetçi kalite kontrol çalışmalarını için görevlendirilir.

Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi çalışmalarını denetim raporu gönderilmeden önce tamamlar. Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi ilgili dosyayı tüm yönleriyle inceler. Bunlar; dosyadan sorumlu ortak baş denetçi ve denetim müdürü tarafından kontrol edilen çalışma kağıtları, planlama aşaması, denetim ekibinin yaptığı çalışmalar ile vardığı sonuçlardır. Ek olarak kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi aşağıdaki hususlara dikkat eder;

- Eğer varsa bağımsızlık ile ilgili hususlar (akrabalık, hukuki ilişkiler ve ortaklık ilişkileri),
- Belirlenen önemli riskler ve bu risklerle ilgili yapılan çalışmalar,
- Denetim ekibinin çalışmalarına esas olan görüşleri (ve önemli muhasebe tahminleri) kullanılan önemlilik düzeyi ve belirlenen önemli riskler,
- Eğer varsa görüş ayrılıkları ve tartışmalı konularla ilgili danışmanlık alınıp alınmadığı ve varılan sonuçlar ile bunların yazılı olarak belirlenip belirlenmediği ve görüş ayrılıklarının sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı,
- Denetim çalışması sırasında düzeltilen ve düzeltilmeyen farklılıklar ve önem düzeyleri,
- Müşteri yönetiminin ve denetim komitesinin dikkate sunulacak hususlar ve eğer varsa yasal mercilerin dikkatine sunulacak hususlar,
- Çalışma kağıtlarının yapılan işi ve varılan sonuçları belgeleyip belgelemediği,

Kalite kontrolden sorumlu olarak baş denetçi zamanında ve uygun planlamayla tamamlayacak denetim raporu gönderilmeden önce tüm önemli hususlar

hakkında yeterli kanaat oluşturur. Kalite kontrolden sorumlu baş denetçinin tavsiyeleri denetimden sorunlu ortak baş denetçi tarafından kabul edilmezse ve husus çözülmese denetim rapor ilgili konu ofisin denetim ve güvenceden sorunlu ortak baş denetçisinin dikkatine sunulmadan ve firma prosedürlerine uygun olarak çözülmeyen gönderilemez.

Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi denetim ile ilgili görevlendirilirken aşağıda belirtilen konulara dikkat edilir.

- Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi gereken teknik yeterliliğe, deneyime ve otoriteye sahip olmalıdır.
- Şirket politikası gereği, halka açık bir şirketin kalite kontrol çalışması için kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi olarak görev yapabilmek için gerekli olan otoriteye sahip olmalıdır.

Şirket politikası gereği, Firma Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi görevlendirirken objektif davranır ve aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur.

- Denetimden sorumlu ortak baş denetçi aynı zamanda kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi olamaz.
- Denetimden sorunlu ortak baş denetçi denetim ekibi ile ilgili herhangi bir karar veremez.
- Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi görüşünün nesnellliğini etkileyebilecek hiçbir başka konuya maruz bırakılamaz.

Denetimden sorunlu ortak baş denetçi denetim aşamasında kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçiye danışabilir ancak bu danışma kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçinin görevini doğru biçimde yerine getirebilmesini engellememelidir. Her durumda, kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçinin nesnellığının korunmasına özen gösterir. Eğer bu mümkün değilse, firma içinden başka bir kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi ve ya denetimle ilgili danışılacak kişi olarak görevlendirilir.

Kalite kontrolden sorumlu ortak baş denetçi çalışmalarını aşağıdaki şekilde belgeler;

- Firmanın kalite kontrol prosedürleri uygulanmıştır.
- Çalışma kağıtlarının ilgili bölümlerine paraf almıştır, çalışma programları çalışmalarını yapanlar ve kontrol edenlerce imzalanmıştır.
- Denetimden sorulu ortak baş denetçiye yazılı olarak iletilmek üzere konu başlıkları belirlenmiş bunlar iletilmiş ve tüm konu başlıkları denetim raporu çıkmadan önce çözüme ulaştırılmıştır.
- Denetim listesi kontrol listeleri tamamlanmış, bulgular bu listelerde de belirtilmiştir.

3.5.7.10. Kontrol Etme

Kontrol etmenin amacı Şirketin kalite kontrol prosedürlerinin yeterli, etkin ve prosedürlere uygun olarak uygulandığına dair makul bir güvence elde edebilmektir. Bu kontrol faaliyeti d6nemsel olarak tamamlanmış belli denetim dosyalarının seçilmesi ve kontrol edilmesini içermektedir. Ortak baş denetçiler ve denetim m6d6rleri ve denetim ekipleri şefleri çalışma kağıtlarının kontrol edilmesinden sorumludur. Kontrol için seçilen denetim dosyaları her sorumlu ortak baş denetçinin en fazla 6 yıl içinde en az en az bir denetim dosyasını içermelidir. Dosyaların seçiminde m6şteri firmanın b6y6kl6ėu, 6nceki kontrol faaliyetinden elde edilen sonuçlar ve m6şterilerle ilgili belirlenmiş olan riskle esas alır. Denetim çalışmalarında g6rev yapan personel ve sorumlu baş denetçi aynı dosyanın kontrol etme faaliyetinde g6rev yapamaz. Kontrol etme faaliyeti sonucunda tespit edilen bulgular yazıya d6k6l6r ve bu dok6man belirlenen hususlarla ilgili tavsiyeleri de içerir. Bu dok6man deneti komitesine mutlaka iletilir. Bu s6re yılda en az bir kez tekrarlanır.

3.5.7.11. Şikayetler ve İddialar

Şirket politikası gereği, t6m s6zl6 Şikayetler ve aşağıda belirlenen konularla ilgili iddialar firmanın sorumlu ortak baş denetçisine iletilir;

- Şirket profesyonel, d6zenleyici ve yasal standartlara uygun hareket etmeyi bařaramamıŐtır,

- Şirket içi kalite kontrol prosedürlerinin uygulamasında bir uyumsuzluk söz konusudur.

Şikayetler ve iddialar Şirket dışından da gelebilmektedir. Şirket personeli, müşteri ve üçüncü kişiler tarafından da gelebilmektedir. Eğer herhangi bir personelin bir şikayeti ve ya iddiası varsa bunu sorumlu ortak baş denetçiye yazılı olarak iletebilir ve ayrıca üstüne bunu sözlü olarak iletebilir. Şirket politikası gereği, ilgili üst personel bunu sorumlu ortak baş denetçiye iletmesi gereken husus olarak algılar. Sorumlu ortak baş denetçi diğer sorumlu ortak baş denetçileri şikayet hakkında bilgilendirir. Sorumlu ortak baş denetçi diğer sorumlu ortak baş denetçileri yazılı olarak idea veya şikayet ile ilgili olarak neler yapıldığı veya yapılacağı hakkında bilgilendirir.

3.5.7.12. Belgelendirme

Şirket bu konuda “Denetim Belgelendirmesi” isimli Uluslararası Denetim Standardından, Şirket İçi Kalite Kontrol Çalışmalarına ilişkin “Denetim Yasan ve Mali Bilgileri Kontrol Eden Şirketler ile Diğer İlgili Şirketler İçin belgelendirme Yükümlülüğü ve Kalite Kontrolü” isimli standarttan ve denetim el kitabının denetim dokümantasyonu başlıklı 15. Ünitesinden faydalanır.

Şirket içi kalite çalışmalarına ilişkin “Kalite Kontrolünden Gececek Denetim Dosyalarına İlişkin Belgelendirme Yükümlülüğü, Denetim Dosyalarının Toplanması ve Tamamlanması, Gizlilik, Güvenlik, Dürüstlük, Denetim Dosyası Belgelerine Erişim Geri Alma ve Koruma, Çalma Dosyalarının Mülkiyeti” başlıklı standartlarına ve denetim el kitabının dokümantasyonun da belirtilen prosedürler izlenecektir. Denetim dosyalarının toparlanması işlemi imzalı denetim raporu çıktıktan sonra Uluslararası Standartları ve Grant Thornton denetim el kitabında belirlenen süreler içinde görevlendirilmiş olan denetim ekibi tarafından en kısa zaman içerisinde gerçekleştirir. Tamamlanan denetim dosyaları süresi içinde arşivlenmese özen gösterilir. Şirket politikası gereği, denetim çalışma kağıtları tüm ilgili belgeleri (kontrol listeleri, formlar ve elle yazılmış notlar dahil) kalite kontrolün her aşamasının uygulandığının kanıtlanması amacıyla muhafaza edilir.

SPK mevzuatı uyarınca, denetçi dosya toplama işini denetim raporu çıktıktan sonra mümkün olan en kısa zaman içerisinde tamamlayacak ve bu süre 60 günü aşmayacaktır. 60 (Altmış) gün kısıtlaması Şirket içi kalite kontrol çalışmaları için geçerlidir.

Denetim raporu çıktıktan sonra denetim raporlarının toplanması işlemi idari bir süreç olarak algılanmakta ve yeni denetim prosedürlerinin uygulanması ile yeni sonuçlara ulaşmayı içermemektedir. Ancak belgelendirme ile ilgili olarak, eğer idari nitelikte ise aşağıda belirlenen değişiklikler yapılabilir.

- Güncellenmiş olan eski dosyayı silmek,
- Belgeleri sıralamak, karşılaştırmak,
- Dosya toplanması kapsamında listelerinin imzalanması,
- Denetim raporu tarihinden önce denetçinin elde etmiş olduğu denetim kanıtlarının belgelendirilmesi, tartışılması ve sonuçlandırılması.

Denetim dosyalarının toplanması işlemi tamamlandıktan sonra hiçbir belge geçerlilik süresi dolmadığı silinemez ve atılamaz.

Halka açık şirketlerin denetim dosyalarının belgelendirilmesi ile ilgili olarak, SPK'nın geçerlilik süresi ile ilgili hükümleri uygulanır. Buna göre SPK mevzuatına uygun olarak yapılan denetimlerde belgelerin geçerlilik süresi en az 10 yıldır. Halka açık olmayan şirketler için bu süre 5 yıldan az olamaz ve bu süre denetim rapor tarihinden itibaren işlemeye başlar. Bu süre şirket içi kalite kontrol çalışmaları ile de uyumludur.

3.5.7.13. Gizlilik ve Güvenlik

Şirket politikası gereği, tüm çalışma dosyaları ofislerde arşiv bölümlerinde saklanmaktadır. Bunlar müşteri tekrar denetmeyeceği sürece arşiv odasından çıkarılmaz. Bilgisayarlarda kayıtlı olan bilgilere erişim sadece o denetim için görevlendirilen personelle sınırlandırılmıştır. Bilgisayar hafızasında kayıtlı olan önceki dönem çalışmalarına ait bilgilere erişim sadece sorumlu ortak baş denetçilere sağlanmaktadır. Personel eğer bu bilgilere ulaşmak isterse sorumlu ortak baş denetçinin izni gerekmektedir. Önceki dönemlere ait çalışma kağıtları bağımsız bir

arşivleme firması tarafından arşivlenmektedir. Arşivden bilgi temin edebilmek ilgili sorumlu ortak baş denetçinin iznine bağlıdır.

3.5.8. Kalite Kontrol Sistemi İle İlgili Yönetim Beyanı

Grant Thornton Türkiye için, Kalite Kontrol sisteminin işlerliği ve sürdürülebilmesi temel husustur. Bu doğrultuda, aşağıdaki konular, Kalite Güvence Sistemimizin çatısını oluşturmaktadır.

- ✓ Özel bir yazılım (Voyager) ile desteklenmiş bağımsız denetim metodolojisi
- ✓ Uluslararası kalite standartları ile uyumlu şekilde tasarlanmış denetim el kitapları
- ✓ Denetim ekiplerinin, Grant Thornton International bünyesinde oluşturulmuş bağımsız denetim standartları ekibine erişim imkanı
- ✓ Denetim ekiplerinin Grant Thornton International bünyesinde oluşturulmuş UFRS yardım masası ekibine erişim imkanı
- ✓ Etkin efektif bir şekilde işlerliğini sürdüren uluslar arası internet hizmeti ile bağımsız denetim, finansal raporlama, etik ilkeler ve en iyi örneklerin paylaşımına olanak veren sistemden faydalanabilme imkanı.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hızlı büyüyen işletmeler arasında bağımsız denetim şirketlerinin de kendi işletmeleri için daha fazlasını yapabilecekleri kesin bir sonuçtur.

SMMM ve YMM'lerin yaptıkları bağımsız denetim faaliyetlerinden beklenen amacın gerçekleşmesi, bu faaliyetleri gerçekleştirecek SMMM veya YMM'lerin kurdukları kuruluşların bu amaca uygun bir şekilde örgütlenmesi ile mümkün olacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşunun müşterilere kaliteli hizmet vermek görevini, var oluş nedeni olarak kabul etmesi gerekmektedir. Bu görev çerçevesinde organizasyonunu oluşturması ve denetim faaliyetlerini ekip olarak organizasyon yapısına uygun gerçekleştirmesi büyük önem taşımaktadır. Örgüt yapısı uygun ve güçlü bağımsız denetim şirketleri gelecekte ayakta kalacaktır. Değişime ayak uyduramayacak olan muhasebe büroları veya denetim şirketleri zamanla kayıplara uğrayacaklardır.

Şirket yönetimleri bir iddiada bulunmaktadır ve bilanço, kar zarar gibi finansal tablolarını sunmaktadırlar. Bağımsız denetim şirketleri de, bu iddiaların belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ekip olarak denetim metodolojisini kullanarak, denetim ile ilgili standartlar ve ilkeler, denetim tekniklerini kullanarak araştırma ve inceleme yaparak makul güvence veren görüşü raporlayacaktır. Bağımsız denetimin bütünü aslında buradan çıkmaktadır. Bu metodolojide hareket eden firmaların gelecekte başarılı olduklarını göreceğiz.

İşletme sahipleri veya açarsak çıkar grupları; ortaklar, yatırımcılar, uzun ve kısa dönem borç verenler, reyting kuruluşları, mali analist ve danışmanlar, çalışanlar, yöneticiler, müşteriler, tedarikçiler, çeşitli devlet birimleri, kamu kuruluşları muhasebe, vergi, maliye ve iş meselelerini idare edebilen müşavirleri istedikleri görülmektedir. Bunun yanında denetçilerin sahip oldukları mesleki bilgi, tecrübe ve yeterliliklerinin de olmasını talep ettikleri anlaşılmaktadır. Artık muhasebe denetim sektöründe çalışanların veya meslek sahiplerinin yüksek lisans ve/veya doktora yapmış kişiler olduğu görülmektedir. Ayrıca Hiç şüphesiz ki çalıştıkları SMMM, YMM ve denetçilerin de tamamıyla bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları gerekir.

Bağımsız denetim firmalarının vereceği hizmetler şu şekildedir;

- ✓ Bağımsız denetim firmaları hizmetlerini denetim ve denetçiyi savunucu durumda bırakmayacak hizmetlerle sınırlandırmalıdır. Yeni ve tartışmalı vergi stratejileri ve vergi bağışıklığı ve sınır ötesi ortaklıklarla ilgili hizmetler dışarıda tutulması gereken hizmetler kapsamına girer. Vergi iade formlarının düzenlenmesi gibi denetçiyi savunucu durumuna getirmeyen hizmetler denetçi tarafından verilebilir.

Bağımsız denetim firmalarının iş modeli şöyle olmalıdır;

- ✓ Bağımsız Denetim şirketleri iş modellerini yeniden düzenlemeli, iş modeli denetim hizmetlerini temel işgal konusu olarak ele almalı ve denetim kalitesine mutlak öncelik vermelidir. Özellikle bağımsız denetim hizmetlerinin büyük bir kısmını yerine getiren bağımsız denetim firmaları bu konuda daha hassas olmalıdırlar.

Yüz binlere varan sayıda profesyoneli barındıran organizasyonların profesyonel standart ve değerlerin korunmasındaki etkinliği değerlendirilmelidir.

Sermaye piyasasının gelişmesi ve sermayenin tabana yayılması için piyasalardaki güven önemli bir unsur olarak görülmektedir. Bağımsız denetimin bir amacı da sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır. Böylesine önemli bir misyonu olan bağımsız denetim kuruluşlarının sağlıklı hizmet verebilmesi için güçlü bir kurumsal organizasyon yapısı oluşturmaları gerekecektir.

Bağımsız denetim firması organizasyonları, denetim, vergi, tasdik ve danışmanlık hizmetleri çerçevesinde oluşturulmalıdır. Özellikle vergi kısmı çok önemli bir unsurdur.

Bağımsız denetim şirketlerinin çeşitli faaliyetleri için yönetim ve organizasyon planlarını geliştirmeleri gerekir. Bu planlar hizmet verme, risk yönetimi, personel yönetimi, pazarlama ve satış, teknoloji, yönetim, maliyet, finans veya bütçe planları çerçevesinde olmalıdır.

Bağımsız Denetim Hizmeti Verme Planı: Bu planın şirketiniz tarafından sağlanan hizmetlerin kapsamını açık bir şekilde belirtmesi gerekir. Aynı zamanda

şirketin sunmadığı hizmetleri nasıl ele alacağını da açıklaması gereklidir. Müşterilerin başka bir kuruluşu yönlendirip yönlendirilmeyeceği veya müşterilerin gerekli hizmet için basit bir şekilde başka bir sağlayıcı bulmasının söylenip söylenilmeyeceği, hizmet verme planının gerekli gelişim miktarını ve bunun geniş ölçüde şirket içi olarak mı veya firmanın dışında bir kuruluşa devam ederek mi sağlanacağını da içermesi gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Şirketi Risk Yönetimi: Bir bağımsız denetim şirketinde risk yönetimi bir proje olarak görülmemeli. Risk yönetimini organizasyonun bir parçası olarak görmeye çalışmamız gerekir. Bunu başaran şirketler risk yönetimini düzgün bir şekilde yöneten bir kuruluş olacaklardır. Yönetimin bu konuda çaba harcayacağı da bir aşıkardır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının kurumsal bir organizasyon yapısı oluşturabilmeleri için risk yönetimi ve gözetiminin muhakkak yapılarına dahil etmeleri gereklidir.

Bağımsız Denetim İnsan Kaynakları Planı: İnsan kaynakları planı hizmet verme planı ile birleştirilmelidir. Sonuçta şirket tarafından verilen hizmetleri verenler insanlardır. Bu yüzden personel planının belli bir zaman dilimi için gerekli çalışanların sayısını ve beceri tabanlarını tahmin etmeye çalışması gerekmektedir. Eğer firma uzun vadede gelecek zaman dilimini düşünüyorsa, çok fazla tahmin çalışması yapması gereklidir.

Hangi hizmetlerin güçlü bir şekilde büyümesi ve hangilerinin azalması umuluyor? Personel firmanın bir kısmında diğer bir kısmına taşınması mümkün mü? Eğer öyleyse herhangi bir yeniden eğitim gerekli mi? Eğitimler ne sıklıkta yapılmalı? Çalışanları güncel ve etkili bir konumda tutmak için hangi sürekli eğitimler gerekli? Gelecekte başarılı olabilecek en önemli anahtar kişileri firma nasıl tutabilir? Tüm bu sorular iki planı bütünleştirmede yardımcı olabilir.

Bağımsız Denetim Pazarlama ve Satış Planı: Stratejik planınızda tanımlanan konuma erişmeniz için, pazarlama planınızın mevcut konumdan (örneğin; müşterilerin olmadığı veya olası yanlış müşterilerin olduğu) itibaren harekete geçmeniz için gerekli olan adımları tanımlaması gereklidir. Pazarlama planınızın anahtar unsurları aşağıdakileri içerlemelidir;

- Misyon bildirimizin ve firmanın vizyonu;
- Pazarlama hedeflerinize ve bunların misyon bildirimlerinizi nasıl tamamladığınıza dair bildirim;

- Pazarlama planınız ve herhangi bir kilometre taşı faaliyetleri için zaman çizelgeleri;
- İçsel ve dışsal olarak kullanılması gerekli olan pazarlama stratejileri;
- Pazarlama planınızın başarılı olması için gerekli kaynaklar (fiziksel kaynaklar ve artı olarak maliyetleri).

Bağımsız Denetim Bilgi Teknolojileri Yönetimi: Bilgi teknolojileri ve organizasyon hedeflerinin uyumlu olabilmesi ile etkin ve verimli bir organizasyon geliştirebiliriz. Teknolojiyi denetim faaliyetlerimize kullanarak, kazançları yükseltiriz. Daha verimli bir denetim çalışması gerçekleştirip, maliyetlerimizi de bu oranda azaltırız. Denetim yapılacak şirketlerin de kullandıkları teknolojiler için de bir altyapı oluşturulabilir.

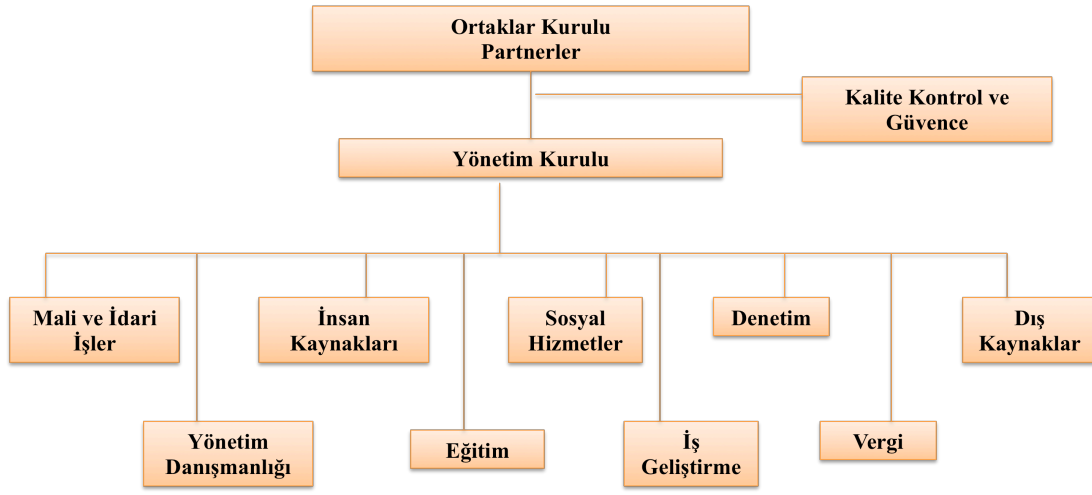
Bağımsız Denetim Finansal Planlama: Bağımsız denetim şirketlerinin finansal planlama yapması gelecek için güç ve zayıf alanlarını görmelerini sağlayacaktır. Finansal bir model geliştirmek gerekir. Özellikle küçük bütçeli denetim firmaları için nakit akışlarının iyi planlaması önerilir.

Bağımsız denetim firmalarında diğer işletmelerde olduğu gibi etkili yönetim ve organizasyon yapıları firmanın başarısını etkilemektedir. Küreselleşmenin artan etkisiyle firmalar organizasyon yapılarında büyük değişikliklere gitmek zorunda kalacaklardır. Nitekim bu durum görülmektedir.

Organizasyon yani örgütlenme ne kadar firmanın yönetim sistemine uygun olursa o firmada başarının sağlanmasında etkin olacaktır. Geleceğin bağımsız denetim firması bir CEO ve yönetim kurulu başkanı ile kurumsal modele dayalı olacaktır. Bağımsız denetim şirketlerinde yönetimlere çok iş düşecektir.

Bağımsız denetim firmaları son yıllarda olmazsa olmaz bir bölümü de organizasyon yapılarına katmaya başlamışlardır. Bu bölüm kalite kontrol ve güvence bölümüdür. Mutlaka her bağımsız denetim firmasının organizasyon yapısında ayrı bir departman olarak işlev yapmalıdır. Denetim hizmetinin kalitesi, denetim faaliyetlerinin genel kabul denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilme derecesi ile ölçülebilir. Denetim kalitesi ile anlaşılması gereken sürdürülebilir denetim kalitesidir ve bunun sağlanması ancak tüm paydaşların ve organizasyon ekibinin işbirliği yapması ile mümkündür.

Sonuç olarak bu çalışma ile bağımsız Denetim Sektöründe iş kollarına göre önerilebilecek iskelet organizasyon yapısı genel hatlarıyla aşağıdaki gibi önerilmektedir. Tabii ki bu organizasyon şekli firma geliştikçe matriks bir yapı oluşacaktır. Faaliyetler büyüdükçe genişleme, gelen iş durumlarına göre ortaklara o iş olarak ayrı bölümlendirmeler yapılmalıdır. Denetim yapılacak şirketler sayısı arttıkça, şirketler gruplandırılarak partnerlere bölümlendirilmelidir.



Şekil 33. İş Kollarına Göre Bağımsız Denetim Şirketi Organizasyon Şeması

Şekilde görülen departmanların hepsi denetçi sertifikasına sahip menajer veya partnerler önderliğinde oluşturulmalıdır. Eğitim kısmı hariç tutulabilir, fakat konusunda uzman kişinin yönetiminde olmalıdır. Buradaki tüm ortaklar ya SMMM ya da YMM olmak zorundadır. İnsan kaynakları bölümü, firmaya güçlü personel alınmasını sağlar. Firmaya alınacak denetçilerin yeterli tecrübeye sahip olmalarını sağlamalıyız.

Eğitim departmanı oluşturularak, sürekli eğitim politikası izlenmelidir. Dolayısıyla bu departman güçlü bir şekilde kendini yönetmeli ve güncel tutmalıdır.

Bazı şirketlerde Pazarlama olarak geçen İş Geliştirme departmanı, firmaya yeni projeler, yeni işler getirmelidir.

Dış kaynaklar, outsourcing diye geçen departmanlar SMMM büroları gibi defter tutma işleri yapmalıdır.

Bağımsız denetim firmaları ayrıca yönetim danışmanlıkları da yapabilirler. Yönetim danışmanlığı çok ciddi bir iş ve firmaya yüksek gelir getiren işlerdir.

Vergi, denetim ve mali ve idari işler olmazsa olmaz bölümdür. Vergi bölümü hem mali danışmanlık yapar, hem de denetim ile ilgili güncel mevzuatı oluşturur. Bu departman o işi yapan denetçilere verilmelidir.

Geleceğin bağımsız denetim firmasının zorluklarıyla boğuşabilmek için muhasebecilerin kendi teknik ve ‘yumuşak’ becerilerini muhafaza etmeleri ve geliştirmeleri gerekecektir. Gelecek bizim gittiğimiz bir yer değil yarattığımız bir şeydir. Geleceğe giden yollar bulunmaz, yaratılır. Ve bunu oluşturma faaliyeti hem yaratıcıyı hem de istikameti değiştirir.

En önemlisi denetimin ve organizasyonun tamamının bir ekip işi olduğunu unutmamak gerekir.

EKLER

EK – 1

Firma Görüşmeleri

Hilal Baltacı ile sağlanan bir bağımsız denetim şirketi nasıl kurulur, nasıl organize olur ve nasıl gelişir ana başlıklı görüşmemizin detaylı şekilde soru ve cevaplarına aşağıda yer verilmiştir. Yardımları için ve sorularıma cevapladığı için kendilerine teşekkür ederim.

SORU: Firmanız hakkında kısaca bir tanıtım yapabilir misiniz?

BALTACI: Tabii ki. Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi yani Grant Thornton Türkiye 25 yıllık bir firma. Bir kurucu var. Bu kurucu önce İngiltere'den lisansını almış ve Türkiye'ye gelmiş birisidir. İşte eğitimini Hull University'de tamamladıktan sonra mesleki yaşamına İngiltere'de başlamış ve Chartered Accountant unvanını kazanmış ve daha sonra konusunda dünyanın önde gelen üretim ve ticaret şirketlerinin Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerinde uzman olduğu konularda tepe yöneticisi olarak çalışmıştır. Firmamızın şu an kurucu ortağıdır ve halen grup başkanlığı görevini sürdürmektedir. Daha sonra Nazım Bey sorumlu ortak baş denetçi olarak firmaya katılıyor ve başkan yardımcısı olarak görev almakta. Aynı şekilde Nazım Bey de sertifikasını İngiltere'den almıştır. Ve tabii ki başka sorumlu ortak baş denetçilerde firmamıza katılmışlardır.

SORU: Firmanız Grant Thornton International ağının bir üye firması. Kısaca Grant Thornton'dan da bahsedebilir miyiz?

BALTACI: Grant Thornton İngiltere merkezli bir firma. Uluslararası denetim, vergi, danışmanlık hizmetleri ağı. Biz onun Türkiye'deki üye firmasıyız. İsim hakkını kullanıyoruz. Zaten dünyanın her yerinde üye firmalar Grant Thornton unvanını taşımak zorundadırlar. Bunun yanında tabii ki ulusal isimleri de mevcuttur. Eren ve Engin Bağımsız Denetim gibi. Grant Thornton neredeyse dünyanın her yerinde 100 den fazla ülkede hizmet vermekte. Bahsettiğim Engin Bağımsız Denetim firması ile iş aynı iş ilişkimiz mevcut.

SORU: Peki Grant Thornton Türkiye olarak Türkiye'de tek misiniz, şubeleriniz var mı?

BALTACI: Evet, Türkiye'de tekiz. Zaten başka bir üye firma olması mümkün değil. Tüm hizmetleri biz veriyoruz. Şöyle anlatıyım, bazı büyük denetim şirketleri

hizmetlerini ayrı ayrı olarak üye firmalara verebilir. Mesela, bir kuruluş aynı ülkede, vergi denetimine A firmasına, bağımsız denetim işlemini B firmasına verebilir. Fakat biz de böyle bir durum yok. Tek şirket olarak tüm hizmetleri vermekteyiz. Grant Thornton'da da var mesela, İtalya'da. Biri danışmanlık firması, diğeri denetim ve vergi hizmetlerini yapmakta. Bizim merkez ofisimiz burası, İstanbul, bunun yanında Ankara ve Bursa'da da ofislerimiz var. Yaklaşık 150 kişilik çalışmamız ile bu ofislerde hizmet vermekteyiz.

SORU: Firmanızın organizasyon yapısı nasıl, işleyişi nasıldır?

BALTACI: Bizim şirketimizde bir Manager Partner var, başkan yardımcısı var ve diğer partnerler var. Bir muhasebe finans departmanımız var. Ben tek kişiyim ve Pazarlama ve geliştirme departmanı olarak geçiyor burası. Şirketimizde insan kaynakları departmanı olarak ayrı bir departman yok. Çünkü bu çok teknik bir iş ve bu işin istihdamını da ancak o partner görüşerek yapıyor. Burada tüm ekipler mesela Murat Ulak, partner zaten, o partner olarak kendi bölümünün görüşmesini yapar ve o işe alır ve bir de Aykut Bey görüşür, son kararı o verir. Hacim büyüdükçe insan kaynakları bölümümüzde tabii ki oluşacaktır. Üç senedir bu bölümümüz var. Dolayısıyla insan kaynakları departmanımız da yakında oluşacaktır.

SORU: Esas olarak tüm kararlar Aykut Beye bağlı diyebiliriz o halde.

Kısacası evet. Aykut Bey dediğim gibi uluslararası anlamda da çok tecrübeli birisi. Şirketlerde sizin de tahmin edebileceğiniz gibi herkesin ideali bu şirketlerde partner olmak. Kimse hayatı boyunca denetçi olarak değil de partner olarak devam etmek istemekte hayatına. Partner olmak da çok zor bir iş biliyorsunuz.

SORU: Haliyle. Denetçi olmak, hele bir de partner olmak zaman gerektiren oldukça zor bir iş. Üç yıl denetçi olacaksınız. Daha sonra kıdemli denetçi derken sorumlu denetçi, partner olmak on yıl süreç ve deneyim gerektiren bir süreç.

BALTACI: Bunlar teknik bir bakım şeyler. Bir de bu işin psikolojik ve mental dedikleri bir takım gereklilikleri var. Bir partnerin satış yapabilmesi belli bir ciroya getirebilmesi gerekir şirketi, bu da çok az kişide olabilen özellikler maalesef.

SORU: Peki, firmanızın yabancı kuruluşla yani Grant Thornton ile arasındaki ilişkiler nasıl?

BALTACI: Şöyle. Tabii ki biz ona karşı sorumluyuz. Yaptığımız işin kalitesi, çıkardığımız raporların standartları, çıkardığımız hazırladığımız kağıtların her şeyi onların belirlediği çerçevedeki standartlarda olmak zorunda. Nazım Beyin de

bahsettiği üzere oradan bize denetime geliyorlar zaman zaman. Senede bir bazen senede iki olabiliyor duruma göre değişiyor. O da nasıl bir denetim oluyor? Biliyorsunuz burada elektronik denetim programları var bizim gibi şirketlerde. Mesela bizde Voyager programı var. Diğer şirketlerde başka programlar var. KPGM’de Cam Audit var. Diğerlerinde vesaire. O sistemler çerçevesinde işlemler tam yapılmış mı dosyalar tam tutulmuş mu, risk incelemeleri yeterince yapılmış mı? Veya risk oluşturacak, tehdit oluşturacak bir takım aksaklıklar var mı? Bunun denetimi yapılıyor. Tabi bir de buradan ödenen bir tutar var isim hakkı olarak. Gelir bedelinin %’si şeklinde bir para var.

SORU: % olarak çalışıyor genelde değil mi?

BALTACI: Evet, genelde öyle bir uygulama var.

SORU: Aslında o zaman toplam gelir Grant Thornton’a ait.

BALTACI: Evet. Aynen.

SORU: Herhangi bir anlaşma var mı? Sözleşmeleri siz kendiniz mi yapıyorsunuz, yoksa merkezden gelen bir onay veya bildirim gibi bir takım şeyler var mı?

BALTACI: Karşılık ortak yapılan bir iş zaten. Belli bir format var. Yurtdışından siz bize bir iş getirin şeklinde değil de onların sunduğu bir şey var ve buradaki partnerlerin değerlendirmesi sonucu şeklinde kararlar alınıyor.

SORU: Aslında tamamen bağımsız bir firma diyebiliriz.

BALTACI: Tamamen bağımsız çalışıyoruz. Fakat tabi dediğim gibi kalite prosedürleri ve uygulamaların standartlarını onlar belirliyorlar. O standartların dışına çıkmak yok. Buraya bir iş geldi. Alır mıyız, almaz mıyız o tamamen bizim bileceğimiz bir iş. İşin kabulü tamamen bize aittir. Hizmet verir miyiz vermez miyiz karar tamamen bize ait. İç işlerimizde tamamen bağımsızız. Hangi firma ile sözleşme yapıp anlaşma sağlayacağımızın kararını biz veriyoruz.

SORU: Organizasyon yapısını gösteren bir şemanız var mı?

BALTACI: Var. Sizinle paylaşacağım. Şeffaflık raporlarımızda görebilirsiniz ayrıca.

SORU: Kamu Gözetim Kurumuna karşı sorumluluğunuz nasıl?

BALTACI: KGK çok yeni bir kuruluş tabi Yeni Türk Ticaret Kanunuyla birlikte şu an her şekilde onlara karşı sorumluyuz. Lisansların hepsi onlardan geliyor bize. Bütün yönetmelikler ve bildirimler onlardan bize geliyor. Hepimiz onlara karşı sorumluyuz.

SORU: Hizmetleriniz de ağırlıklı kısım nedir?

BALTACI: Biz daha bağımsız denetim ağırlıklı bir şirketiz.

SORU: Kalite güvence sisteminiz var mı ve nasıl işliyor?

BALTACI: Kalite güvence sistemimiz şöyle. Biraz önce konuştuğumuz uluslararası firmamızın bize empoze ettiği bir kalite kontrol sistemi var. Kimi durumlar da senede bir veya senede iki gerçekleşebiliyor. Yurtdışından denetime geldiklerinde bizim dosyalarımızı inceliyorlar. Ve bize bir rapor veriyorlar. Şu şu noktalar iyi veya kötü şeklinde veya gelişime açık gibi. Bu denetimin bir boyutu. Bir diğer boyutu KGK denetimleri var. 1 senelik bir kuruluş ve 1 kez geldiler mesela birkaç hafta önce. Aynı şekilde denetim dosyalarını inceliyorlar. İstedikleri tüm belgeleri vermek zorundasınız tabii ki. Bunu yanında organizasyon yapılarımız ve işleyişler hakkında sorular soruyorlar. İşlemler nasıl yapıldı yapılıyor. Eğitimlerimiz hakkında bilgi edinmek istiyorlar. Ne kadar eğitim programı yapıldı, Kişisel gelişim boyutu süreçleri nasıl. O da bir başka boyutu için. Bir de tüm bu çalışmaların bağlı olduğu bir kalite kontrol partnerimiz var. Hem regülatör tarafından, hem markamız tarafından, hem de iç denetim partnerimiz tarafından denetim var. Bu olmazsa olmaz bir şey. Çünkü bu sektör çok riskleri olan bir sektördür. KGK çok büyük sorumluluklar yükledi. Dolayısıyla denetçiye de çok büyük cezalar var. Bu yüzden süreçlerin çok iyi bir şekilde kontrol sağlanması gerekiyor.

SORU: İş anlaşmalarını nasıl ve kimlerle yapıyorsunuz

BALTACI: Müşteri bizi nasıl buluyor. Diyelim ki bir müşterimiz var ondan bizi duyarak bizimle anlaşma yapmak istiyorlar. Veya biz gidiyoruz ki benim işimin büyük bir parçası firmalara gitmek veya ekipleri yönlendirmek. Bu şekilde kurduğumuz temas sonucunda bize diyorlar ki biz bağımsız denetim yaptırmak istiyoruz.

SORU: Genelde halka açık firmalar mı?

BALTACI: Genelde halka açık firmalar yok. Tabi halka açık firmalar da var. Bunun yanında KGK mevzuatına tabi olanlar da var olmayanlar da çok fazla var. Zorunlu olmadan kimse bu işi yaptırmazlar. Ancak patron çok vizyonel olacak benim muhasebecim veya finansçım doğru mu söylüyor ki bağımsız denetim yaptırmak istesin. Demezse çok istenmiyor. Şimdi KGK en son şöyle bir yönetmelik çıkardı. Şu 3 kriterden ikisini iki hesap döneminde üst üste, iki yıl üst üste sağlayan şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorunda. Çok baskı olunca odalar birliği vs. Kobileri iptal ettiler. Vur deyince öldürmek gibiydi açıkçası. Geri adım atmak zorunda

kaldılar. Bu üç kriter, yıllık satış hasılatı 150 milyon, aktif büyüklüğü 70 milyon ve çalışan sayısı 250 ve üzeri bu üç kriterden ikisini iki hesap dönemi üst üste sağlamak gerekiyor. Böyle ise denetim yaptırmak zorunda. Şu an tam bir denetim mekanizması yok. KGK yaptırım getirdi ama bazı şirketler kriterleri sağlasa bile bağımsız denetim yaptırmıyorlar. Bunu görecektir bir sistem henüz yok. Şu an onun alt yapısı yapılmaya çalışılıyor. Bu sistem tam oturunca bu gibi firmalar KGK ceza uygulamaya başlayacak ve bağımsız denetim yaptırmak zorunda kalacaklar dolayısıyla.

SORU: Peki müşterileri nasıl buluyorsunuz?

BALTACI: İlk 500 firmalara veya 1000'lere girmiş firmalar bakıyoruz. Bazen o yöredeki birileri ile irtibat kurmak gerekiyor. Adı çok büyük ama gitmeyin diyenler var. Riskler var. O firmalara gidip tanıtım yapıyoruz. Referanslarımızı anlatıyoruz. Mesela Gaziantep'teki Sanko firması ile çalışıyoruz ve bu bölgede oldukça güçlüyüz.

SORU: Genelde bir bağımlılık var. Sizin sektörünüzde de böyle bir durum var mı?

BALTACI: Bağımlılık genelde yeminli mali müşavirlik ve tam tasdik işlemlerinde var. Mesela 15 yıllık bir firma. Patron kurarken bir YMM ile işe başlamış, arkadaş olmuş ve hatta bu YMM aile dostu olmaya bile gelmiş bir durumda. Bağımsız denetim de böyle bir durum yok. Bağımsız denetimi uluslararası bir firmaya yaptırmak istiyorlar. Denetçi değiştirme bağımsız denetim için çok geçerli değil. YMM'ler için geçerli.

SORU: Bir denetim firması nasıl büyür, nasıl genişler?

BALTACI: Partnerlerin veya satış gücü olan ekiplerin yıllık hedefleri olması lazım. Ciro hedefleri olması gerekiyor. Satışları genelde partnerler yapıyor. Gruptan gelen desteğin bir bildirim olması lazım. Çapraz satış mekanizmalarının iyi gelişmiş olması lazım. Mesela siz bir bağımsız denetçisiniz bir bağımsız denetim işi aldınız ama bende vergi partneriyim ve vergi iş imkanı getirdiniz mesela oradan da bir gelir elde ettiniz. Oradan da bir kazancınızın olması lazım. Bu tip satış süreçlerinin key performance indicatorleri ile desteklenmesi lazım. Bizim de sadece bağımsız denetim faaliyetlerimiz yok. Bunun yanında outsource bölümümüz de var bizim. Yani dış kaynak olarak ifade edilebilir. Defter tutuyoruz, şirket kurulumu da yapıyoruz vesaire. Vergi bölümü, tam tasdik vergi planlama, kanunlar çerçevesinde vergiler nasıl uygun ödenebilir gibi hizmetlerimiz var.

SORU: Eğitimleriniz nasıl ve ne sıklıkta?

BALTACI: Geçtiğimiz üç hafta eğitim haftamızdı. Arada tam günlük veya yarı günlük eğitimlerimiz de oluyor. Ayrıca senede bir kez blok eğitimler yapıyoruz. UFRS, temel muhasebe, kişisel gelişim ve imaj yönetimi, bağımsız denetim prosedürleri gibi eğitimlerimiz oluyor. Genelde sadece personele eğitim programları düzenliyoruz. Fakat dışarıya da birçok eğitim programları düzenledik. Eğitimlerimiz bir dönem çok aktif çalıştı. Şu an o istihdam çok aktif değil. İleriye doğru tekrar eğitimler çoğalacaktır. Biliyorsunuz bu meslekte meslek mensuplarının birikim ve tecrübeleri çok önemli olduğu için bunlardan yararlanmak adına eğitimler çok önemli. Eğitimsiz düşünemiyorum açıkçası

SORU: Paylaştığınız zaman için çok teşekkür ederim. Ayrıca tanıştığımıza çok memnun oldum.

BALTACI: Ben de memnun oldum. Teşekkürler.

Ayrıca Nazım Hikmet ile İpek Türker arasındaki, Türkiye’de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) paralelinde yapılan düzenlemelerin finansal tablo kullanıcıları üzerindeki muhtemel etkileri, görüşmesinde aşağıdaki soru ve cevaplara yer verilmiştir.¹¹⁶

SORU: UFRS’ye uyumlu muhasebe standartlarının uygulamasının Türkiye’ye olan katkısı nedir? Sizin işiniz kolaylaşacak mı?

Hikmet: Hiç kolaylaşmayacak, ben UFRS uygulamasını istiyorum. Sadece halka açık şirketlerin UFRS uygulamasını istiyorum. Böyle konsolidasyonmuş, ertelenmiş vergiymiş, 39’daki satışların içerisindeki vade farklarının aşağıya alınmasıymış; bu tür şeyler sadece kafa karıştırır ve Türk şirketlerine de bir fayda sağlamaz. Onun yerine mevcut kullandığımız muhasebe sistemine bir iki ufak düzeltme yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları’nın öyle olmasını ben tercih ederim, öyle bir hayalim var. Yani TMSK’nın yayınladığı TMS’yi UFRS’nin aynısı değil, Türkiye’ye özgü bir çalışma olmasını isterim. Çünkü halka açık olmayan şirketlerde UFRS kullanılması konusunda da ne Avrupa’da, ne Amerika’da bir uyum söz konusu değil.

SORU: aldığım başka görüşlerde bu uygulamanın Türkiye ekonomisine çok büyük katkısı olacağı belirtiliyor. Gerekçe olarak uygulamanın yabancı sermayeyi çekeceği,

¹¹⁶ İpek Türker, Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri, TÜRMÖB Yayınları, No: 407, Ankara, 2011, s.253.

uygulamanın yeknesak olacağını, herkesin tabloları anlayacağını, İtalya'dan bir yatırımcı yatırım yapmak istediği şirketi incelemek istiyorsa baktığında kalem kalem neyin nereden geldiğini tespit edebileceği için yatırım şansının artacağını ileri sürüyorlar.

HİKMET: bakın bu dediğiniz başka bir şey. Eğer yurt dışında biri tarafından ülkemize şirket alınacaksa, o şirketin UFRS uygulaması doğal bir süreç. Çünkü yurt dışındaki adam başka standartları tanımaz. Ben belki soruyu farklı anladım. Ben UFRS'nin herkes tarafından kabul edilmesine karşıyım.

SORU: Ben katkıyı sormuştum.

HİKMET: Ama diyelim ki Kiler Mağazaları, gidip de yurt dışındaki bir finans kuruluşundan 100 milyon dolar, 200 milyon dolar bir borç alacaksa, kreditorlerin Avrupa'da, Londra'da anlayacağı UFRS'dir, başka bir standart olamaz. Dolayısıyla UFRS'yi tanınması gerekiyor. Ama UFRS'nin faydalarını burada tartışmıyoruz, o zaten yazılıp çizildi. Farklar nelerdir, Bugünkü ben hemen size önemli farkları söyledim.

SORU: Onları zaten...

HİKMET: Sen biliyorsun.

SORU: Evet, yani zaten o işin teori kısmıydı. Burada benim o zaman bunu takiben size soracağım soru şu olur; Sizce o zaman bu ne kadar etik? O zaman hani bir şirketin Türkiye örneğini verdini, bu adımlar Vergi Usulüne göre hazırlandığında başka bir rakam çıkacak, UFRS'ye göre hazırlandığında başka, zaten şu anki mevcut durum o. Farklı uygulamalardan kaynaklanan farklılıklardan dolayı şirketlerin finansal raporlarındaki rakamlar farklı. Bunun tek bir hale gelmesi açısından baktığınızda, tamam küçük şirketler konsolide olmayacak ya da mesela kur farkıyla ilgili uygulama olmayacak, onların en büyük sorunu stoklarından değerlendirilmesindeki sorunlar olacak, bunların giderilmesi gerekecek. Bu konuda Türkiye ekonomisine bir katkısı olacağını düşünüyor musunuz? Türkiye'deki zaten şirketlerin büyük bir yüzdesi aslında küçük ve orta ölçekli şirketler oldu için bir değişiklik olmayacağını mı düşünüyorsunuz?

HİKMET: Ben şunu söylüyorum: ben halka açık olmayan şirketlerin uygulaması gereken muhasebe standartlarının UFRS olmasında o şirketlere bir katkı sağlayacağına inanmıyorum. Biz şuanda kullandığımız muhasebe kurallarını çok değil iki üç tane düzeltme yaparak güzel muhasebe standartları sağlayabiliriz.

Bizde çünkü bu tek düze hesap planı dediğimiz muhasebe standartları, Avrupa Birliği'nin yayınladığı 4. Ve 7. Direktifiyle uyumlu olup hiçbir sıkıntısı yok şu anki tek düzen hesaplarının. Biz bunları uyguluyoruz. Biz vergi konseptlerine göre, dönemsellik ilkesine uygun muhasebe standartlarını uyguluyoruz ve dediğin gibi Avrupa Birliği'nin 4. Ve 7. Direktiflerine uygun muhasebe standartlarıdır şuanda bizim uyguladığımız. Bir takım eksiklikler var, birtakım sınıflamaları var, bir takım bilançoda, gelir kalemlerinde gösterilmeyen kalemler var; onları düzeltelim ve insanlara, yani UFRS'yi şu an uygulamaya kalkarsak uygulamak çok zor. UFRS'yi uygulamak zorunda olanlar uygulasin. Siz bana bakın UFRS'yi herkes uygularsa yararı ne olur diye sorarsanız, bende derim ki herkes Türkiye'de UFRS'yi uygulasa bunun Türkiye'ye hiçbir faydası yoktur. Çok büyük maliyeti olur, çok az faydası olur. UFRS'yi sadece ihtiyacı olanlar uygulasin.

SORU: Peki ben burada başka bir şey sormak istiyorum; bu sonuçta ilk söylendiği zaman kulağa çok yanlış geliyor ama denetim şirketlerinin denetim ve danışmanlık işlerini aynı anda yapması. Siz bir denetçi olarak UFRS'ye çevrim sürecinde böyle süreçlerle karşılaşıyor musunuz?

HİKMET: Çevirim sürecine katkı vermek halinde bizim bağımsızlığımız asla bozulmaz. O konuda da belki benim farklı düşüncelerim olur. Çünkü bize sunulan finansal tablolar şirket yönetim kurulunun onayladığı, vergi dairesine verdiği finansal tablolardır. Biz onları alıyoruz, denetliyoruz ve diyoruz ki, bu kayıtları yapmamız gerekiyor. Bu her memlekette var, bu İngiltere'de de var, Amerika'da da var. UFRS finansal tablolarını biz hazırlıyoruz söylemine karşıyım. Çünkü şirket bize zaten finansal tablolarını veriyor, diyor ki benim finansal tablolarım budur. Bizim çıkış noktamız, zaten şirketin kabul ettiği finansal tablolardır. Dolayısıyla, biz onun üstüne orada düzeltmeler yapıyoruz. O düzeltmeleri de belge olarak öneriyoruz, onlar da kabul ediyorlar.

SORU: Benim sorularım UFRS'nin uygulamasının muhtemel etkisine yönelik; UFRS'yi KOBİ'ler ve küçük şirketler uygulasin diyorsunuz. Zaten uygulaması gereken şirketler bildiğim kadarıyla UFRS'leri uyguluyorlar. Bunlar içinde değişiklik olacak mı o zaman, onlar için daha rahat olur mu? Hem vergi dairesi için ayrı finansal tablolar hazırlamak zorunda kalmaları sorun değil mi?

HİKMET: O konuda da Türkiye'de böyle bir söylem var. Bu konuda da ben size şunu söyleyeyim: Nestle, İsviçre şirkettir, dört, beş çeşit finansal tablo hazırlarlar.

Bu eğer bir kulübe girmek isterseniz, ona göre kıyafetlerinizin olması lazım. Deniz kulübüne girerken, şort, mayo falan giyerseniz, ama bir baloya giderken aynı insan başka bir elbise giyer. Eğer Amerika'da iş yapıyorsanız bu standartları uygulayacaksınız. Bunun anlamı nerde oyun oynuyorsanız oranın kurallarına göre oynayacaksınız. Oranın kurallarını uygulayacaksınız. Avrupa'da aynı oyunu oynayacaksınız; örneğin eğer Londra Borsası'nda iseniz onların kurallarına uyacaksınız. Yani, herkesin farklı kuralları vardır, her ülkenin kendi kültürlerine göre, kendi geleneklerine göre, kendi ekonomik konjonktürüne göre, ekonomik çerçeveye göre, kabul ettiği ulusal standartları vardır. Ona göre İsviçre vergi dairesindeki standartlar farklıdır. İsviçre derken vergi dairesinin kabul ettiği farklıdır, UFRS farklıdır. TMS farklı olabilir. Eğer Turkcell ise Amerika'da New York borsasına kayıtlı olduğu için kullanacağı Amerika'daki standartlar farklıdır. Belki siz benden onu beklediniz, çünkü şuan dört büyük denetim şirketi tüm şirketler UFRS kabul etsin diyor, ben ona karşıyım. Ben tüm şirketlerim bağımsız denetime tabi olmasına da karşıyım. Bizimde, AB'nin önerdiği şekildedir. Eşiğin tespit edilmesi lazım. O eşiğin üstündeki şirketlerin bağımsız denetim yaptırmak zorunda kalması gerekiyor. Çözülmesi gereken birinci sorun budur. İkincisi, hangi standartlara göre rapor hazırlayacaklar, ikinci sorun da budur. Biz kendi TMS'mizi ekonomik ihtiyaçlarımıza ve kullanıcıların beklentilerine göre kendimiz tespit edelim.

EK – 2**Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi¹¹⁷**

Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi				
Sıra No	Ticaret Unvanı	Sicil No	Yetki Alanı	İl
1	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/119	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
2	AAB Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/132	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	GAZİANTEP
3	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/025	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
4	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/023	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
5	ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/127	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
6	Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/011	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANTALYA
7	Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/021	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
8	ADM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/014	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
9	AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/154	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
10	Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/047	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA

¹¹⁷ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 10.01.2014).

11	Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/057	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
12	AKT Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/064	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
13	Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/075	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
14	Alfa Beta Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/152	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
15	Alternatif Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/098	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
16	Anadolu Ekol Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/108	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ELAZIĞ
17	Analist Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/106	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
18	Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/143	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
19	Analiz Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2015/156	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
20	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/073	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
21	Antalya Uyum Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/144	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANTALYA
22	Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/148	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
23	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/018	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	BURSA
24	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM Anonim Şirketi	BDK/2013/030	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
25	Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/022	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL

26	As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/029	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
27	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/086	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
28	Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/077	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
29	AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/103	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
30	AZT Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/113	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
31	Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/068	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
32	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	BDK/2014/107	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
33	Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/045	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
34	Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/041	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
35	BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/091	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
36	BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/081	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
37	BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/062	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
38	Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/105	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
39	Bilgili Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/024	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL

40	Birikim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/085	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
41	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/140	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
42	Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/050	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
43	Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/072	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
44	BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/066	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
45	Boğaz Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/056	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ÇANAKKALE
46	Boğaziçi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/147	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
47	C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	BDK/2014/125	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
48	Çağdaş Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/013	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
49	Can Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/128	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
50	Çatı Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/133	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ADANA
51	Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/059	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
52	Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/046	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
53	CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/071	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL

54	Cpatürk Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/153	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
55	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/078	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İZMİR
56	Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/043	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
57	Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/012	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
58	Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/034	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
59	Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/044	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
60	Detay Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/079	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
61	Detay Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/137	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İZMİR
62	DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/097	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
63	DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/054	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
64	DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/053	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
65	Dtdenetimturkey Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/121	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
66	Durum Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/135	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	BURSA
67	Ege Ekip Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/126	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	DENİZLİ

68	Ege Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/019	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
69	Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/094	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
70	Endeks Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/110	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
71	Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/032	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
72	Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/033	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	KAYSERİ
73	Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/087	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
74	Ereş Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/060	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANTALYA
75	Etken Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/069	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	SAKARYA
76	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/134	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
77	Galata Global Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/130	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
78	GDR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/131	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	SİVAS
79	Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/042	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
80	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM Anonim Şirketi	BDK/2013/017	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
81	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/035	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
82	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	BDK/2013/020	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL

83	HD Hisar Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/149	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
84	Hilal Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/150	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
85	HLB Saygın Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/049	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
86	IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/058	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
87	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/083	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
88	Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/038	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
89	İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/122	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
90	İz Bağımsız Denetim Limited Şirketi	BDK/2014/116	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İZMİR
91	Kadem Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/136	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
92	Kapital Karden Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/074	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
93	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2013/028	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
94	Kardem Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/104	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
95	Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/082	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
96	Karya Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri Anonim Şirketi	BDK/2014/146	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
97	Kavram Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/070	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL

98	Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/031	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
99	Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/095	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
100	Lider Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/076	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
101	Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/139	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
102	Manas Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/138	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
103	MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/037	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
104	Med Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/117	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
105	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/090	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
106	Mehmet Demir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/124	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANTALYA
107	Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/026	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
108	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/051	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA
109	Metod Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	BDK/2014/141	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
110	Metropol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/145	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
111	MGI Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/039	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
112	MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/102	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL

113	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/015	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
114	Norm Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/089	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	BURSA
115	Odita Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/118	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
116	Oluşum Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/088	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
117	Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/109	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
118	Ozbek Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/155	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
119	Perge Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/120	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANTALYA
120	Prime Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/151	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
121	Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/036	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
122	Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/016	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
123	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/099	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
124	Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/061	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
125	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/055	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
126	Report Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/093	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
127	Revizyon Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/112	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	ANKARA

128	Rota Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/100	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
129	SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/080	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	SAMSUN
130	Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/052	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
131	Sinerji Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi	BDK/2014/114	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	ANKARA
132	SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/065	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
133	Süreç Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/101	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
134	Tam Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDK/2014/084	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
135	Tekden Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Revizyon Anonim Şirketi	BDK/2014/115	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	İSTANBUL
136	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/063	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL
137	Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/111	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
138	Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2013/027	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
139	Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/129	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
140	Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/096	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İSTANBUL
141	Vizyon Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/142	KAYİK Hariç Bağımsız Denetim	SAMSUN
142	Yeditepe Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/048	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL

143	Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/123	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	SAMSUN
144	YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	BDK/2014/092	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	ANKARA
145	Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2013/040	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim (Sigortacılık ve Özel Emeklilik alanları hariç)	İZMİR
146	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BDK/2014/067	KAYİK Dahil Bağımsız Denetim	İSTANBUL

EK – 3**Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları, Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları¹¹⁸**

Uluslararası Denetim Standartları	
200 – 299	Genel İlkeler ve Sorumluluklar
UDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslar arası Denetim Standartlarına Uygun olarak Yürütülmesi
UDS 210	Denetim Sözleşmesinin Koşullarında Anlaşma Sağlanması
UDS 220	Finansal Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrol
UDS 230	Denetimde Belgelendirme
UDS 240	Finansal Tabloların Denetiminde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
UDS 250	Finansal Tabloların Denetiminde Yasaların ve Düzenlemelerin Göz Önünde Bulundurulması
UDS 260	Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim
UDS 265	Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İç Kontroldeki Eksikliklerin Bildirilmesi
300 – 499	Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi
UDS 300	Finansal Tabloların Denetimini Planlama
UDS 315	İşletme ve Çevresini Anlama Yoluyla Önemli Yanlış Beyan Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Revize)
UDS 320	Denetimi Planlama ve Gerçekleştirmede Önemlilik
UDS 330	Değerlendirilen Risklere Denetçinin Karşılık Vermesi
UDS 402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarla İlgili Denetim Hususları
UDS 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi
500 – 599	Denetim Kanıtı
UDS 500	Denetim Kanıtı
UDS 501	Denetim Kanıtı - Seçilmiş Kalemlere İlişkin Özellikli Durumlar
UDS 505	Dışarıdan Doğrulamalar
UDS 510	İlk Denetim Sözleşmeleri - Açılış Hesapları
UDS 520	Analitik Prosedürler
UDS 530	Denetim Örnekleme
UDS 540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminleri de Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
UDS 550	İlişkili Taraflar
UDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
UDS 570	İşletmenin Sürekliliği
UDS 580	Yönetimin Yazılı Beyanları

¹¹⁸ IFAC AAISB, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı, Cilt 1, 2013.

600 – 699	Diğer Kişilerin Çalışmalarını Kullanma
UDS 600	Özel Hususlar - Grup Finansal Tablolarının Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışmaları da Dahil)
UDS 610	İç Denetçilerin Çalışmalarını Kullanma (Revize)
UDS 620	Denetçinin Uzman Çalışmalarından Yararlanması
700 – 799	Denetim Sonuçları ve Raporlama
UDS 700	Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturulması ve Raporlama
UDS 705	Bağımsız Denetçi Raporundaki Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler
UDS 706	Bağımsız Denetim Raporundaki Konu Vurgusu Paragrafları ve Diğer Vurgu Paragrafları
UDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Karşılık Gelen Tutarlar ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
UDS 720	Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgilerle İlgili Sorumlulukları
800 – 899	Uzmanlık Alanları
UDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Denetimleri
UDS 805	Özel Hususlar - Tek Finansal Tabloların ve Bir Finansal Tablonun Özellikli Unsurları Hesapları ya da Kalemlerinin Denetimleri
UDS 810	Özet Finansal Tablolar Hakkında Raporlama Sözleşmeleri
3000 – 3699	Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (Tüm Güvence Sözleşmeleri İçin)
3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri
3400 – 3699	Konu Özellikli Standartlar
3400	Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi (Daha Önceden UDS 810)
3402	Bir Hizmet İşletmesindeki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
3410	Sera Gazı Raporları Güvence Sözleşmeleri
3420	İzah namede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlemesi Hakkında Raporlama Amaçlı Güvence Sözleşmeleri
4000 – 4699	Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
4400	Finansal Bilgilerle İlgili Üzerinde Anlaşımış Prosedürlerin İcrasına Dair Sözleşmeler (Daha Önceden UDS 920)
4410	Derleme Sözleşmeleri (Revize)
2000 - 2699	Uluslar arası İnceleme Sözleşmeleri Standartları
2400	Tarihi Finansal Tabloların İnceleme Sözleşmeleri (Revize)

EK – 4

Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Kilometre Taşları

Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Kilometre Taşları¹¹⁹¹²⁰

- 1- İlk Türk Ticaret Kanunu (Fransız Ticaret Kanunundan Tercüme – 1850)
- 2- Serbest Çalışan Muhasebe Uzmanlarına Vergi Denetim Yetkisi (1926-1934)
- 3- İkinci Türk Ticaret Kanunu (Alman Ticaret Kanunu Esas alarak 1926)
- 4- İlk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı'nın hazırlanması (1932)
- 5- Devlete ait şirketlerin Alman uzmanlar tarafından muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi (1937)
- 6- İlk yabancı sermayeli şirket denetiminin başlaması (1939)
- 7- Türk Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) Kurulması (1942)
- 8- Türk Vergi sisteminin değişmesi – Beyan esası (1949)
- 9- Dünya Bankası tarafından Türkiye'de mesleklerinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan raporun yayınlanması (1951)
- 10- Yabancı Teşvik Kanun'un kabul edilmesi (1954)
- 11- 6762 satılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi. (1957)
- 12- Devlet'e ait şirketlerin muhasebe sistemlerinin ıslahına ait Amerikalı ve Türk akademisyenleri tarafından hazırlanan Rapor'un yayınlanması (1967)
- 13- Devlete ait şirketler için tekdüzen muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kuralları ile yönetim amaçlı rapor sisteminin kurulması (Dünya Bankası desteğinde, yerli ve yabancı uzmanlar tarafından – 1968/1970)
- 14- Uluslar arası denetim şirketi olan Touch Ross Denetim Şirketi'nin Türkiye'de Türk ortaklarla birlikte MUHAŞ A.Ş, adı altında kurulması (1967)

¹¹⁹ Bu kronolojik liste Masum TÜRKER tarafından, Dünya Bankası'na yazılan 2005 yılı ROSC RAPOR taslağını eleştiren rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. Raporun bazı bölümleri 2006 yılında Dayanışma Dergisi'nin 88, 89, 90 nolu sayılarında yayınlanmıştır.

¹²⁰ Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış, Kasım 2012, s. 18-19-20.

- 15- İlk ulusal denetim şirketi olarak AR-İŞ şirketinin kurulması ve Amerikan Dış Ticaret Bankası'nın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği üyeleri tarafından denetlenmesi (1971)
- 16- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verdikten sonra üyeliğe kabulünün başlanması (1974)
- 17- TMUD'un Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi Üyeliği'ne (IASC) üye olması (1974)
- 18- Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin Kurucu katılmasının ve aynı tarihte (1977)
- 19- Uluslar arası Muhasebe Standartlarının tercüme ettirilerek İ.Ü İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmaya başlanması (1977)
- 20- Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabulü ve borsa faaliyetlerinin organize edilmesi (1983)
- 21- Bankalar ve Sermaye Piyasasına Tabi Şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetlerini başlatmaları ve gerek ulusal ve gerek uluslar arası denetim şirketlerinin tescili (1987)
- 22- 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanununun bir muhasebe mesleği (denetim) olarak yayınlanması (1989)
- 23- 31 adet Uluslar arası Muhasebe Standardı'nın tercümesinin Türkiye Muhasebe Uzmanları tarafından kitap halinde yayınlanması (1992)
- 24- AB'nin 8 nolu direktife uygun denetim standartlarının, disiplin standartlarının yayınlanması. Ayrıca vergi denetimi standartlarının "tasdik" adı altında yayınlanması (1992)
- 25- Tekdüzen muhasebe sisteminin yayınlanması ve vergi idaresi "ekonomik" finansal tabloların kabul edilmesi ve vergi amaçlı muhasebeleştirilmenin ikinci plana atılması reformu (1992)
- 26- Tüm muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerine esas olan ekonomik esaslara göre hazırlanması bilançoların uygunluk denetiminin sınırlı olarak bir "ön denetim" şeklinde yapılması Parlamento'da kabul edilmesi (1994)

- 27- Bankalardan kredi talep edenlerin ve kredi kullananların Bankalara başvurmadan önce ve kredi süresinde denetim yaptırma mecburiyetinin kabul edilmesi (1994)
- 28- Temek Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) kurulması (1993)
- 29- Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere TİMÜDESK'in TÜRMOB tarafından kurulması (1994)
- 30- Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin öz sermayesinin tespitine ilişkin denetim yetkisinin TÜRMOB mensuplarına tanınması (1995)
- 31- 1000 kişiden fazla ortağa sahip Kooperatif İşletmelerinin TÜRMOB üyeleri tarafından denetleme zorunluluğunun getirilmesi (1995)
- 32- "denetim Ortaklıkları Meslek Kararının" kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanması (1996)
- 33- Uygunluk Denetim Çerçevesi ve Ön-denetim tekniklerini düzenleyen "Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Kararı" (1996)
- 34- IFAC ve AICPA muhasebe meslek ahlak kurallarına uyumlu "Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları Kararı" (1996)
- 35- IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan "Sürekli Meslek Eğitimi" rehberine uyumlu "Sürekli Meslek Eğitimi Kararı'nın TÜRMOB tarafından kabul edilmesi (1999)
- 36- Bağımsız ve özerk çalışmak üzere "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" ile ilgili yasal düzenlemenin Parlamento'da kabulü (1999)
- 37- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulması ve faaliyete başlanması (2002)
- 38- "TÜRMOB Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (kısaca TÜDESK) kurulması ve faaliyete başlanması (2003)
- 39- TESMER tarafından Uzaktan Eğitim Sistemi'nin başlatılması (2003)
- 40- TÜDESK tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarının tercüme edilerek TÜRMOB Yayınları arasında yayınlanması (2004 ve 2008)
- 41- Türkiye Muhasebe standartları Kurulu tarafından IFRS'ye uyumlu ve 2006 yılında geçerli olmak üzere 15 adet Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanması (2005)
- 42- TÜRMOB tarafından IFAC Etik Yönetmeliğine uyumlu Etik Yönetmeliğinin kabulü (2006)

- 43- TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği ile Birlikte yönetmeliğinin Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirilmesi (2006)
- 44- 3568 sayılı yasanın mesleğe giriş, stajyerlik ve sınav süreci ile sürekli meslek eğitim açısından IFAC standartlarına ve AB 8 nolu direktifine uyumlaştırması amacı ile yapılan değişiklikler.
- 45- TÜRMOB bünyesinde Kalite Güvence Sisteminin oluşturulması ve Bağımsız Denetim Kütüğünün oluşturulması (2009)
- 46- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Kabulü ile yasal denetim zorunluluğunun getirilmesi (2011)
- 47- 660 Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe mesleği Kamu Gözetim Kurumu ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması (2011)
- 48- TÜRMOB tarafından Türkiye çapında tüm meslek mensuplarını kapsayan risk odaklı denetim eğitim programının yürütülmesi (2012)

KAYNAKÇA

ARENS, A., J. Elder and S. Beasley. **Auditing & Assurance Services**. Prentice Hall Inc. USA. 2004.

ACAR, Durmuş, SENAL, Serpil ve USUL, Hayrettin. Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Cilt:16. Sayı:22. 2011.

ACAR, Durmuş ve SENAL, Serpil. Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulunun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. İstanbul. 2011.

AKGÜN, Melek. Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. İstanbul. 2004.

AKİS Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. İstanbul. 2013.

ANIL Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. İstanbul. 2013.

ARAS, Güler. Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan ihtiyaç ve iç Denetim Güvencesi. **İç Denetim Dergisi**. İstanbul. 2007.

ASUNAKUTLU, Tuncer ve BAYRAM, Coşkun. **Stratejik Yönetimde Örgütün Rolüne İlişkin Bir Değerlendirme**. Cilt 2. Sayı 4. İstanbul. 2000.

AUDIT FIRM GOVERNANCE WORK GROUP. The Institute of Chartered Accountants. **The Audit Firm Governance Code**. 2010.

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ. 5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği. **26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazete**. 2012.

BAKER TILLY UK AUDIT LLP. **Transparency Report 2014**.
<http://www.bakertilly.co.uk> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.12.2014)

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik. **Madde: 22**.

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27232.html> (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

BAŞPINAR, Ahmet. Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. **Maliye Dergisi**. Sayı 146. İstanbul. 2005.

BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. İstanbul. 2013.

BDO International. **Annual Statement 2004**. 2005.

BERSINGER, Laura. **Deloitte Consulting Report**. 2001.

BOLAT, Tamer, SEYMEN, Oya Aytemiz, BOLAT, Oya İnci, ERDEM, Barış. **Yönetim ve Organizasyon**. Beta Yayıncılık. Ankara. 2008.

CABAN-Garcia, M. T., ve CAMMACK, S. E. Audit Firm Concentration and Competition. **Journal of Theoretical Accounting Research**. 2009.

CAMMACK, S. E., ve CABAN-Garcia, M. T. **Audit Firm Concentration and Competition Effects of Consolidation Since 1997**. 2005. <http://info.cba.ksu.edu/skovar/centralstates/2005/Cammack.pdf> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 10.12.2014)

Center For Audit Quality. **Audit Quality Reporting**. CAQ Resource. 2012.

CEYLAN, Ahmet. Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları. 2. **Türkiye Muhasebe Forumu**. Ankara. 2007.

CÖMERT, Nuran, UZAY, Şaban, SELİMOĞLU, Seval Kardeş ve UYAR, Süleyman. **Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. Sakarya Üniversitesi. 2013.

CPA AUSTRALIA LTD. **Succession Planning Pathways for CPA Public Practitioners**. Avustralya. 2007.

CPA AUSTRALIA LTD. **Firm of The Future, Opportunities and Challenges for Public Practices**. 2007.

ÇANKAYA, Fikret ve GEREKAN, Bilal. Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları. **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. Yıl:9. Sayı:28. 2009.

ÇELEBİ, Ali ve GÜÇLÜ, Fırat Coşkun. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K. <http://www.tmsk.org.tr> **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Basın Özeti**. İstanbul. 2007.

ÇELEN, Erol. Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. **Mali Çözüm**. Sayı: 55. 2001.

DAFT, R.L. **Organization Theory and Design**. South-Western College Publishing Cincinnati. Ohio. 1998.

DALAY, İsmail. **Yönetim ve Organizasyon, İlkeler, Teoriler ve Strateji**. Adapazarı. 2001.

DALYAN F.

http://www.slidefinder.net/b/b%C3%B6l%C3%BCmlere_ayirma/bolum/22308598
(Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014).

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi. SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim Serisi No:3.** 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Worldwide Member Firms 2004 Review.** 2004.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. <http://www.deloitte.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

DUMAN, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama.** Tesmer Yayın. No: 78. 2. Baskı. Ankara. 2008.

EFİL, İsmail. **Yönetim ve Organizasyon.** 8. Baskı. Aktüel Yayın. İstanbul. 1990.

ERDOĞAN, Melih. **Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı.** Maliye ve Hukuk Yayınları. 3. Baskı. Mart 2006.

ERDOĞAN, Murat. Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. **Doğuş Üniversitesi Dergisi.** 2002.

EREN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu.** 2013.

ERNST & YOUNG. <http://www.ey.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

ERTÜRK, Mümin. **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon.** Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Beta Yayınları. 3. Baskı. 2003.

ERTÜRK, Mümin. **İşletme Biliminin Temel İlkeleri.** Beta Yayınları. İstanbul. 2011.

EUROPEAN AUDİT COMMITTEE LEADERSHIP NETWORK. **ViewPoints. Issue 37: Final Edition.** 2014.

FEDOTOVA, Nyurguna. **Organizasyon Yapısı ve Teknoloji.** Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul. 2005.

GENÇ, Nurullah. **Yönetim ve Organizasyon.** 3.Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2007.

GRANT THORNTON INTERNATIONAL. <http://www.grantthornton.com>
(Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

GRANT THORNTON INTERNATIONAL. Grant Thornton. **Transparency Report 2014**. 2014.

GRANT THORNTON TÜRKİYE. <http://www.gtturkey.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014).

GÖNEN, Seçkin. **Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü**. Dokuz Eylül Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. İşletme Bölümü. http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Denetim_Kuruluslari.pdf (Çevrimiçi) Erişim Tarihi: 01.11.2014.

GÜCENME, Ümit. **Muhasebe Denetimi**. Aktüel. Alfa Akademi. 2004.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim**. 8.Baskı. Beta Basım Yayın. İstanbul. 1998.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim**. Muhasebe Enstitüsü Yayın No:50. 1987.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 11 Basım. Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul. 2007.

GÜRELİ Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. 2013.

http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartlari.aspx (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

http://www.comu.edu.tr/yayinlar/III_stk_kongre_kitabi_2006.pdf (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

<http://www.ziletso.org.tr/downloads/yayinlar/1be09ef14115b345c8ef4b0dbc4178a2.pps> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.10.2014).

<https://www.wikipedia.org> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

IFAC AAISB. **Uluslararası Denetim Standartları. Çeviri: Türkiye Denetim Standartları Kurulu**. TÜRMOB Yayınları. No: 238. UDS 300.

IFAC AAISB. **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu**. Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı. Cilt 1. 2013.

IFAC AAISB. **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu**. Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı. Cilt 2. 2013.

IN THE PUBLIC INTEREST. Measures to Improve The Quality and Independence of The Audit In the Netherlands. **Future Accountancy Profession Working Group**. 2014.

<http://www.nba.nl> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014)

IŞIK Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. 2013.

İBİŞ, Cemal. **İSMMMÖ. X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Kurumsallaşma ve Denetim**. 2011.

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI. **Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Geleceği Üzerine Arama Toplantısı ve Sonuç Bildirgesi**. 2013.

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. **Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması**. İSMMMÖ. No: 49. İstanbul. 2004.

KAMU GÖZETİM KURUMU. **Türkiye Denetim Standartları**. <http://www.kgk.gov.tr>. (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014)

KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay ve ŞAVLI, Tuba. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. İSMMMÖ Yayın. No: 30. Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş. İstanbul. 2009.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. 3. Baskı. Siyasal Kitapevi. Ankara. 1998.

KOÇEL, Tamer. **İşletme Yöneticiliği**. 11. Baskı. Arıkan Basım Yayın. İstanbul. 2007.

KPMG’S AUDIT COMMITTEE INSTITUTE. **2014 Global Audit Committee Survey**. 2014.

KPMG TÜRKİYE. **Denetim Özel Dosyası**. Genişleyen Bağımsız Denetimin İlk Tecrübesinin Ardından. KPMG Gündem. Eylül. 2014.

KPMG INTERNATIONAL. **2005 KPMG’s Transparency Report**. 2005.

LENZ, Hansrudi. **International Audit Firms as Strategic Networks – The Evolution of Global Professional Service Firms**. University Wuerzburg. Germany. 2005.

LENZ, Hansrudi, SCHMİDT, M. **Global Professional Service Firm**. Wiesbaden. 1999.

MESCON M., ALBERT A., KHEDOURI F. Management. **Harper and Row Publ. Second Edition**. New York. 1985.

MOELLER, M., ve HOELLBACHER, A. **Die deutsche Boersen- und Indexlandschaft und der Markt fuer Abschlussprüfungen**. Die Betriebswirtschaft. 2009.

NATIONAL AUDIT OFFICE. <http://www.nao.org.uk> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

OICU-IOSCO. **Transparency of Firms that Audit Public Companies. Consultation Report.** 2009.

OXERA. **Ownership Rules of Audit Firms and Their Consequences for Audit Market Concentration.** 2007.

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf

(Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 10.12.2014).

ÖNCÜ, Semra, TANER, Berna, KARASİOĞLU Fehmi ve ARICI Hakan. Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları. **5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu.** 2-6 Mayıs 2001.

ÖZEL, Salih. **Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi.** Maliye Postası. Sayı:373. 1996.

ÖZKAN, Coşkun. **Kobilerde Kalite Geliştirme Süreci ve Uygulama Örnekleri.** İstanbul Ticaret Odası. İstanbul. 1995.

ÖZTÜRK, Mehmet. **İşletme ve Yönetim.** Papatya Yayıncılık. İstanbul. 2003.

SUCU, Yaşar. **Geçmişten Günümüze Yönetim Düşüncesindeki Gelişmeler, Bütünleştirici bir Durumsallık Modeli.** Elit Yayın. Ankara. 2000.

PATTERSON, Evelyn. **Organizational Structure and the Strategic Effects of Auditing Standarts 5.** Indiaa University. 2012.

PEKDEMİR, Işıl Mendeş. **Denizyolu Yük Taşımacılığı; Yönetim ve Organizasyonu.** İstanbul. 1991.

PEKDEMİR, Recep. **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması.** İstanbul. 2014.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Audit Committees, Good Practices For Meeting Market Expectations.** 2nd edition. New York. 2003.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu.** Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri. 2009.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. <http://www.pwc.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

PUSATERI, Leo J. **You Are The Value**. American Institute of Certified Public Accountants. New York. 2010.

REEB, William L. **Securing The Future Building a Succession Plan For Your Firm**. American Institute of Certified Public Accountants. 2013.

REFERANS Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. 2013.

REHBER Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. **2013 Şeffaflık Raporu**. 2013.

UHY HACKER YOUNG. **Governance of Accounting Firms**. <http://www.uhy-uk.com> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

SANLI, Nail, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. The Development Process of the Audit Profession in Turkey: An Investigation from Past to Future. **Thirteenth World Congress of Accounting Historians**. July 17-19, 2012. Newcastle. United Kingdom.

SANLI, Nail ve ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış. Kasım 2012.

SERMAYE PİYASASI KURULU. <http://www.spk.gov.tr> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.12.2014).

SERMAYE PİYASASI KURULU. Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri. 2011.

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

SERMAYE PİYASASI KURULU. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19)

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=413&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

SERMAYE PİYASASI KURULU. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

SURYCZ, Julie. Whats’s The Future of The Accounting Profession. **Tomorrowtoday**. 2007.

ŞAHİN, Mehmet. **İş İdaresinin Temel Kavramları**. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Yayın No: 104. Ankara. 1984.

TESMER. **Denetim (Teori)**. Cilt 1. TESMER Yayınları: 85. Ankara. 2009.

THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. Discussion Paper. **Enhancing External Audit: Learning from the Public Sector**. 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations**. 2014.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance**. 2. Edition. 2012.

THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. <http://www.ifac.org> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.12.2014).

TUZCU, Arcan. **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği**. Ankara. Turhan Yayınları. 2004.

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon. Ekim 2007.

TÜRKER, İpek. **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**. TÜRMOB Yayınları. No: 407. Ankara. 2011.

TÜRKER, Masum. Kamu Gözetimi-İşlevi, Öncelikler ve Beklentiler. **Kamu Gözetimi ve Kamu Çıkarı Kongresi**. Sofya. 2008

TÜRKER, Masum. **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**. TÜRMOB Yayınları. No: 249. İstanbul. 2004.

TÜRKER, Masum. Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi. **Dayanışma Dergisi**. Sayı: 89. 2006.

TÜRKER, Masum. **Muhasebe Denerim Teorik Yaklaşımları**. Ders Notları. 2014.

TÜRKER, Masum. **Quality Assurance System in Accountancy Profession and Turkish Experience, Professional Accountancy Education and Service Quality Assurance: Experience, Reality, Prospects 28–29 May**. Tbilis. Georgia. 2008.

TÜRKER, Masun, TÜRKER, İpek. **Public Oversight Benefits and Challenges. 12th FCM Annual Conference**. 4 Kasım 2013. Tirana. Albania. 2013.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU. <http://www.tmsk.org.tr> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.12.2014).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. <http://www.turmob.otg.tr> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 01.12.2014).

TÜRMOB. **Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları İçin Büro Yönetim Kılavuzu**. TÜRMOB Yayınları. No: 405. Ankara. 2010.

ULUSOY, Yasin. Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 7. Sayı 2. 2005.

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. **Public Accounting Firms: Mandated Study on Consolidation and Competition**. 2003.
<http://www.gao.gov/new.items/d03864.pdf> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 10.12.2014).

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. **Audits of Public Companies – Continued Concentration in Audit Market for large Public Companies does not call for Immediate Action**. 2008.
<http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf> (Çevrimiçi) (Erişim Tarihi: 10.12.2014).

USUL, Hayrettin. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı. Bağımsız Denetim**. Detay Yayıncılık. Ankara. 2013.

UYGUR, Akyay. **Yönetim ve Organizasyon**. 2. Baskı. Nobel Yayın Dağıtım. Ankara. 2007.

UYGUR, Akyay, GÖRAL, Ramazan. **Yönetim ve Organizasyon. Meslek Seri No: 5**. Nobel Yayıncılık. 2006.

UZAY, Şaban, TANÇ, Ahmet ve ERCİYES, Mehmet. Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**. 2008.

VELTE Patrick and STIGLBAUER. Audit Market Concentration and Its Influence on Audit Quality. **International Business Research. Canadian Center of Science and Education**. 2012.

YAZICI, Mehmet. **Örgütlenme İlkeleri**. İstanbul. 1978.