

T.C

**FIRAT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**



**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ
DENETİM VE DENETİMDE KALİTE ANLAYIŞININ
İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI**

**HAZIRLAYAN
İdris CANPOLAT**

ELAZIĞ-2018

T.C
FIRAT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE
DENETİMDE KALİTE ANLAYIŞININ İNCELENMESİ: TRB1
BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN




Doç.Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

HAZIRLAYAN

İdris CANPOLAT

Jürimiz, ~~28.12.2017~~ tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonunda bu yüksek lisans tezini oy birliği / oy çokluğu ile başarılı saymıştır.

Jüri Üyeleri:

1. Prof. Dr. Recep SÜNEY 
2. Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI 
3. Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR 

F. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ömer Osman UMAR
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET**Yüksek Lisans Tezi****Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Denetimde Kalite Anlayışının İncelenmesi:TRB1 Bölgesinde Bir Araştırma****İdris CANPOLAT****Fırat Üniversitesi****Sosyal Bilimler Enstitüsü****İşletme Anabilim Dalı****Elazığ-2018; Sayfa: XV+157**

Gelişmiş ve gelişmekte olan bütün ülkelerde bağımsız denetim giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin büyüüp gelişmeleriyle beraber muhasebe sistemleri daha da karmaşık hale gelmekte, muhasebe işlemleri de giderek zorlaşmaktadır. İşletmeyle ilgili karar vericilerin, bu karmaşıklaşmış sistem içerisinde karar vermeleri güçleşmektedir. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin doğru ve güvenilir karar verebilmeleri için işletmenin finansal tablolarından elde edilen bilgilerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Mali tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı ancak yapılacak denetimle ortaya çıkarılabilmektedir.

Denetim faaliyetini yerine getirecek meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki tecrübesi, bilgisi ve diğer özellikleri büyük önem arz etmektedir. Yapılacak olan denetimin kaliteli ve güvenilir olması, bağımsız denetçinin denetim riskini en düşük seviyeye indirmesiyle mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliğiyle bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu amaçla, TRB1 bölgesinde (Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl) faaliyet gösteren meslek mensuplarına yüz yüze görüşme yoluyla anket uygulanmıştır. Araştırma verilerinin analizinde SPSS programı kullanılmıştır. Araştırmanın hipotezlerinin test edilmesinde korelasyon analiz tekniğinden yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Muhasebe, İç Kontrol Sistemi, Bağımsız Denetçi, Kalite

ABSTRACT

Master Thesis

**Investigation of Quality Perception of Independent Auditing and Auditing of
Accounting Professionals: A Survey In The TRB1 Region**

İdris CANPOLAT

The University of Firat

The Institute of Social Sciences

The Department of Business Administration

Elazığ-2018; Page: XV+157

Independent control in all developed and developing countries has become increasingly important. With the growth and development of businesses, accounting systems become more complex and accounting transactions become increasingly difficult. It is difficult for decision makers to make decisions within this complex system. Therefore, in order for business executives to be able to make accurate and reliable decisions, the information obtained from the entity's financial statements needs to reflect the reality. Whether financial statements reflect reality or not, however, can be revealed by inspection.

The professional experience, knowledge and other characteristics of the members of the profession (SM, SMMM, YMM) to perform the audit activity are of great importance. The quality and reliability of the audit is possible only if the independent auditor reduces the audit risk to the lowest level.

In this study, the relationship between professional qualification of professional members (SM, SMMM, YMM) and the quality of independent audit is examined. For this purpose, a face-to-face questionnaire was applied to professionals working in the TRB1 region (Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl). SPSS program was used in the analysis of research data. The hypothesis of the research was tested by using correlation analysis technique.

Key Words: Independent Audit, Accounting, Internal Control System, Independent Auditor, Quality

İÇİNDEKİLER

ÖZET	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIII
ÖNSÖZ	XIV
KISALTMALAR	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ	3
1.1.Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç	4
1.2.Denetim Kavramı ve Nitelikleri	5
1.3.Bağımsız Denetimin Önemi.....	5
1.4.Denetim Türleri.....	7
1.4.1.Amaç Yönünden Denetim Türleri.....	7
1.4.1.1.Mali Tablolar Denetimi	7
1.4.1.2.Uygunluk Denetimi	8
1.4.1.3.Faaliyet Denetimi (İşletme Denetimi)	8
1.4.1.4.Özel Amaçlı Denetim	10
1.4.2.Kapsam Yönünden Denetim Türleri	10
1.4.2.1.Zorunlu Denetim	10
1.4.2.2.İhtiyari Denetim.....	10
1.4.2.3.Sürekli Denetim.....	11
1.4.2.4.Özel Denetim.....	11
1.4.2.5. Sınırlı (Ara) Denetim.....	12
1.4.3.Statü Yönünden Denetim Türleri	12
1.4.3.1.Muhasebe Denetimi (Bağımsız Denetim)	12
1.4.3.2.İç Denetim	13
1.4.3.3.Kamu Denetimi	14

1.5.Denetçi Türleri.....	14
1.5.1.Bağımsız Denetçiler.....	14
1.5.2.İç Denetçiler.....	15
1.5.3. Kamu Denetçileri.....	16
1.6.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	16
1.6.1.Genel Standartlar.....	16
1.6.1.1.Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	16
1.6.1.2.Bağımsız Davranma Standardı.....	17
1.6.1.3.Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	17
1.6.2.Çalışma Alanı Standartları.....	18
1.6.2.1.Planlama ve Gözetim Standardı.....	18
1.6.2.2.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	18
1.6.2.3.Kanıt Toplama Standardı.....	19
1.6.3.Raporlama Standartları.....	19
1.6.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	20
1.6.3.2.Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	20
1.6.3.3.Yeterli Açıklama Standardı.....	20
1.7.Denetim Testleri ve Denetim Kanıtları.....	21
1.7.1.Denetim Testleri.....	21
1.7.1.1.Kontrol Testleri.....	22
1.7.1.2.Maddi Doğruluk Testleri.....	23
1.7.2.Denetim Kanıtları.....	24
1.7.2.1.Kaynağına Göre Kanıt Türleri.....	25
1.7.2.2.Denetim Yöntemleri ve İşlemleri.....	28
1.7.2.3.Kanıt Toplama Teknikleri.....	30
1.7.2.3.1.Fiziki İnceleme ve Sayım.....	31
1.7.2.3.2.Göz Atma.....	31
1.7.2.3.3.Soruşturma.....	32
1.7.2.3.4.Kayıt Sistemini Yeniden İzleme.....	32
1.7.2.3.5.Gözlem.....	33
1.7.2.3.6.Yeniden Hesaplama.....	33
1.7.2.3.7.Doğrulama.....	33
1.7.2.3.8.Analitik İnceleme.....	37

1.7.2.3.9.Belge İncelemesi.....	37
1.7.2.4.Kanıtların Yeterliliği	38
1.8.İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi	40
1.8.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....	40
1.8.2.Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol	40
1.8.3.İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	41
1.9.İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler	41
1.10.İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Yararları	42
1.11.İç Kontrol Sisteminin Kontrolleri	43
1.11.1.Muhasebe Kontrolleri	43
1.11.2.Yönetimsel Kontroller	44
1.11.2.1.Güvenilir Bilgi Sağlanması.....	44
1.11.2.2.İşletme varlıklarının ve Kayıtlarının Korunması	44
1.11.2.3.Verimliliğin Artırılması	45
1.11.2.4.Yönetimin Politikalarına Bağlılığı Özendirme	45
1.12.1.Kontrol Ortamı	46
1.12.1.1. Kontrol Ortamının Temel Bileşenleri	46
1.12.1.1.1.Dürüstlük ve Etik Değerler	46
1.12.1.1.2.Yetenek Taahhüdü	47
1.12.1.1.3.Yönetim Kurulunun ve Denetim Komitesinin Katılımı.....	47
1.12.1.1.4.Yönetim Felsefesi ve Çalışma Şekli	48
1.12.1.1.5.Organizasyon Yapısı	48
1.12.1.1.6.Yetki ve Sorumlulukların Atanması.....	49
1.12.1.1.7.İnsan Kaynaklarının Politika ve Prosedürleri	49
1.12.2.Risk Değerlendirme.....	50
1.12.3.Kontrol Faaliyetleri	52
1.12.3.1.Denetimle İlgili Temel Kontroller	53
1.12.3.1.1.Performans Değerlendirmeleri	53
1.12.3.1.2.Bilgi İşleme Kontrolleri	53
1.12.3.1.3.Fiziki kontroller.....	54
1.12.3.1.4.Görevlerin ayrılması.....	54
1.12.3.1.5.Kontrol Prosedürlerinin Anlaşılması.....	54
1.12.4.Bilgi ve İletişim	55

1.12.5. İzleme	56
1.12.5.1. Sürekli İzleme	56
1.12.5.2. Özel Değerlendirmeler	57
1.13. Muhasebe Bilgi Sistemi	57
1.13.1. Muhasebe Bilgi Sisteminde Dikkate Alınan İlkeler	64
1.13.1.1. Uygun Maliyet İlkesi	64
1.13.1.2. Raporlama İlkesi	64
1.13.1.3. İnsan Etkeni İlkesi	64
1.13.1.4. Örgüt Yapısı İlkesi	64
1.13.1.5. Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi	65
1.13.1.6. Veri Biriktirme ve İşleme İlkesi	65

İKİNCİ BÖLÜM

2. KALİTENİN TANIMI	66
2.1. Bağımsız Denetimin Kalitesi	68
2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartları	70
2.2.1. Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	70
2.2.2. İlgili Etik Hükümler	71
2.2.3. Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	72
2.2.4. İnsan Kaynakları	73
2.2.5. Denetimin Yürütülmesi	74
2.2.6. İzleme	75
2.3. Kaliteli Denetimin Önemi	76
2.4. Meslek Mensupları Hakkında Genel Bilgiler	78
2.4.1. Serbest Muhasebeci (SM)	78
2.4.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	79
2.4.3. Yeminli Mali Müşavir (YMM)	79
2.5. “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”	80
2.6. Genel Mesleki Standartlar	85
2.6.1. Meslek Unvanı ile Mesleki Yeterlilik İlkesi	85
2.6.2. Mesleki Eğitim ve Bilgi	85
2.6.3. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	86

2.6.4.Sır Saklama	86
2.6.5.Sorumluluk.....	86
2.6.6.Bağımsızlık	87
2.6.7.Haksız Rekabet.....	87
2.7.TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KALİTE ANLAYIŞININ İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA.....	90
3.1.Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi	90
3.2.Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli	91
3.3.Araştırmanın Yöntemi.....	94
3.4.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	96
3.5.Araştırmanın Analizi ve Bulguları	96
3.5.1.Bulguların Frekans Dağılımları	96
3.5.2. Korelasyon Analizi.....	129
3.5.3.Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları	137
SONUÇ	139
KAYNAKÇA	143
EKLER	149
EK1: Orijinallik Raporu.....	149
EK2: Araştırma Anketi	150
EK3: Etik Kurul Kararı	155
ÖZGEÇMİŞ	157

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Finansal Denetim, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması	9
Tablo 2: Cronbach Alpha (Güvenilirlik katsayısı)	95
Tablo 3: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı	97
Tablo 4: Ankete Katılanların Yaşı	97
Tablo 5: Ankete Katılanların Unvanı.....	97
Tablo 6: Ruhsat Aldıktan Sonraki Mesleki Tecrübe	98
Tablo 7: Ankete Katılanların Eğitim Durumu	99
Tablo 8: TÜRMOB Bünyesinde Verilen Eğitimler Başarılıdır.	99
Tablo 9: Mevzuatı ve Uygulamayı İyi Bildiğimizden Dolayı, Ayrıca Sürekli Eğitime Tabi Tutulmamıza Gerek Bulunmamaktadır.	100
Tablo 10: Mevzuat ve Uygulama Bilgimiz Artıkça Gelir Düzeyimizde Artmaktadır.	100
Tablo 11: TÜRMOB Çıkarlarımızı Üçüncü Kişilere Karşı Korumada Yeterlidir.	101
Tablo 12: Mükellefimize Ait İşletmenin Faaliyetlerinin Sonuçlarını, Mükellefimizin Taleplerine Göre Belirleriz.	101
Tablo 13: Piyasada Var Olan Muhasebe Verileri Doğru ve Güvenilirdir.	102
Tablo 14: Aile Bireylerimizden Birinin, Denetlediğimiz İşletmede Çalışıyor Olması, Tarafsız Davranmamızı Etkiler.....	103
Tablo 15: Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mesleğimizin Temelini Oluşturmaktadır.	103
Tablo 16: İşletme Yöneticilerine, İsbetli Kararlar Alabilmeleri İçin, Doğru ve Güvenilir Bilgiler Sunarız.....	104
Tablo 17: İşletme Yöneticilerinin, Kanuna Aykırı Eylemlerini Adli Mercilere Bildirmemiz, Sır Saklama İlkesini İhlal Ettiğimiz Anlamına Gelmez.	104
Tablo 18: Meslek Mensubu Olarak, Devletin ve Mükellefin Çıkarlarını Eşit Derecede Korumaktayız.....	105
Tablo 19: Kişisel Çıkarlarımızdan Dolayı, Bazen Sır Saklama ve Gizlilik İlkesine Aykırı Davranabiliyoruz.	106
Tablo 20: Meslek Mensubu Olarak, Vereceğimiz Kararların, Ülkemizin Ekonomisini Doğrudan Etkileyeceğinin Bilincindeyiz.....	106
Tablo 21: Mesleğimize İlişkin Yasal Sorumluluklarımızı Yerine Getirmekte Çok Titiz Davranmaktayız.	107
Tablo 22: Mesleğimizi İfa Ederken, Hem Devlete Hem de Topluma Karşı Sorumluluk Taşımaktayız.	107

Tablo 23: Meslek Mensubu Olarak, Mükellef ya da Devlet Baskısı Olmadan Karar Vermekteyiz.....	108
Tablo 24: Bağımsız Davranmamızı Engelleyecek Her Türlü Çıkar Çatışmasından Uzak Durmalıyız.	108
Tablo 25: Denetlediğimiz İşletmeyle, Daha Önceden Borç-Alacak İlişkisi İçerisinde Olmamız, Bağımsız Davranmamızı Engeller.	109
Tablo 26: Bağımsızlığımızı Etkileyecek Herhangi Bir Durumla Karşılaşırsak, Müşterimizle Yaptığımız Sözleşmemizi Derhal Sonlandırmalıyız.	110
Tablo 27: TÜRMOB, Haksız Rekabetin Önlenmesi Konusunda Gayet Başarılıdır....	110
Tablo 28: Meslek Mensubu Olarak, Asgari Ücret Tarifesine Uygun Davranmaktayız.	111
Tablo 29: Meslek Mensubu Olarak, Aynı Standartlarda Hizmet Vermemiz, Haksız Rekabetin Oluşmasını Engellemektedir.....	111
Tablo 30: Reklam Yasağı, Mesleki Faaliyetlerimizi Üçüncü Kişilere Duyurmamızda Olumsuz Etki Yaratmaktadır.	112
Tablo 31: Haksız Rekabet, Çözüm Bekleyen En Büyük Problemimizdir.	113
Tablo 32: Bağımsız Denetçinin, Ailesinden Aldığı Eğitimle Etik Kurallara Uyum Arasında Olumlu Bir İlişki Vardır.	113
Tablo 33: Bağımsız Denetçiler, Daha Fazla Gelir Elde Etmek ve Müşteri Kazanmak İçin Etik Olmayan Davranışlar Göstermektedirler.	114
Tablo 34: Devlet ve Müşteri Baskısı, Bağımsız Denetçinin Etik Olmayan Davranışlar Sergilemesine Neden Olmaktadır.	114
Tablo 35: Bağımsız Denetçi, Müşterisi ile Sözleşme Yapmadan Önce, Daha Önce Çalıştığı Bağımsız Denetçiden İşletmeyle İlgili Bilgi Almalıdır.....	115
Tablo 36: Müşteri Tarafından Bağımsız Denetçiye Verilen Çeşitli Hediyeler, Bağımsız Denetçinin Tarafı Davranmasına Neden Olur.	115
Tablo 37: Bağımsız Denetçinin, Müşterisiyle Borç-Alacak İlişkisi İçerisinde Olması, Bağımsız Denetimin Kalitesini Olumsuz Etkiler.....	116
Tablo 38: Müşteri Kaybetme Korkusu, Bağımsız Denetçinin Doğru Karar Vermesini Engeller.....	116
Tablo 39: Bağımsız Denetçinin, Denetim Sürecinde Topladığı Kanıtların, Hazırlayacağı Raporu Destekleyici Nitelikte Olmalıdır.	117
Tablo 40: Bağımsız Denetimin Kalitesi Arttıkça, Finansal Tabloların Güvenilirliği de Artmaktadır.	117
Tablo 41: Bağımsız Denetçi, Denetim Sürecinde Ortaya Çıkabilecek Risklere Karşı Mesleki Kanaatlerini Kullanmalıdır.	118

Tablo 42: Bağımsız Denetçinin, Bir İşletmeyi Uzun Süre Denetlemesi, Bağımsız Denetçinin Tarafsız Davranmasını Engeller.....	118
Tablo 43: Kaliteli Denetim Ancak Dürüst ve Güvenilir İnsanlarla Yapılır.....	119
Tablo 44: Bağımsız Denetçinin, Denetim Ekibinde Doğru Bir Ücretlendirme Politikası Uygulaması, Bağımsız Denetimin Kaliteli Olmasını Sağlar.	119
Tablo 45: Bağımsız Denetçinin; Motivasyonu, İş Performansı ve Yeteneği, Bağımsız Denetimin Kalitesini Doğrudan Etkiler.	120
Tablo 46: Bağımsız Denetçi, Denetim Personelini Belirlemede Titiz Davranmalı, İşe En Uygun Personeli Seçmelidir.	120
Tablo 47: Denetim Prosedürlerinin Amaçlarına Ulaşıp Ulaşılmadığı Hususları, Bağımsız Denetçi Tarafından Gözden Geçirilmelidir.	121
Tablo 48: Bağımsız Denetçi, Denetimde Herhangi Bir Eksiklik Tespit Etmesi Halinde, Gerekli Tedbirleri İvedilikle Almalıdır.....	121
Tablo 49: Bağımsız Denetimin Kalitesinin Düşük Olması, Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtmamasına Neden Olur.....	122
Tablo 50: Bağımsız Denetçi, Denetim Plan ve Programını Sürekli Gözden Geçirmeli ve Buna Uygun Hareket Etmelidir.	122
Tablo 51: Bağımsız Denetçi, Kalite Kontrol Sisteminin Uygun Şekilde Tasarlanıp Tasarlanmadığı ve Etkin Bir Şekilde Uygulanıp Uygulanmadığını Kontrol Etmelidir.	123
Tablo 52: Daha Fazla Gelir Elde Etmek İçin, Yasaların Dışına Çıktığımız Zamanlar Olmuştur.	123
Tablo 53: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Mesleki Eğitim ve Bilgi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	124
Tablo 54: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	124
Tablo 55: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Sır Saklama Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	125
Tablo 56: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Sorumluluk Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	125
Tablo 57: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Bağımsızlık Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	126
Tablo 58: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Haksız Rekabet Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması.....	126
Tablo 59: Kalite Kontrol Standartlarından İlgili Etik Hükümler Bileşeninin Sorularının Ortalaması.....	127

Tablo 60: Kalite Kontrol Standartlarından Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması	127
Tablo 61: Kalite Kontrol Standartlarından Denetimin Yürütülmesi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması	128
Tablo 62: Kalite Kontrol Standartlarından İnsan Kaynakları Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması	128
Tablo 63: Kalite Kontrol Standartlarından İzleme Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması	129
Tablo 64: Mesleki Yeterlilik Standartları ve Kalite Kontrol Standartları Arasındaki İlişki	129
Tablo 65: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık İlişkisi	130
Tablo 66: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Bağımsızlık İlişkisi	130
Tablo 67: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Haksız Rekabet İlişkisi	130
Tablo 68: Dürüstlük ile Sır Saklama Arasındaki İlişki	131
Tablo 69: Dürüstlük ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki	131
Tablo 70: Dürüstlük ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki	131
Tablo 71: Sır Saklama ile Sorumluluk Arasındaki İlişki	132
Tablo 72: Sır Saklama ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki	132
Tablo 73: Sır Saklama ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki	132
Tablo 74: Sorumluluk ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki	133
Tablo 75: Sorumluluk ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki	133
Tablo 76: Bağımsızlık ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki	133
Tablo 77: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Sır Saklama Arasındaki İlişki	134
Tablo 78: İlgili Etik Hükümler ile İnsan Kaynakları Arasındaki İlişki	134
Tablo 79: Denetimin Yürütülmesi ile İzleme Arasındaki İlişki	134
Tablo 80: Denetimin Yürütülmesi ile Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki	135
Tablo 81: İnsan Kaynakları ile İzleme Arasındaki İlişki	135
Tablo 82: İnsan Kaynakları ile Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki	135
Tablo 83: İzleme ile Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki	136
Tablo 84: Denetimin Yürütülmesi ile İnsan Kaynakları Arasındaki İlişki	136

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Destekleyici Kanıtlar.....	26
Şekil 2: Denetim Yöntemleri.....	28
Şekil 3: Denetim İşlemleri.....	29
Şekil 4: Kanıt Toplama Teknikleri.....	31
Şekil 5: Olumlu Doğrulama Mektubu.....	34
Şekil 6: Olumsuz Doğrulama Mektubu.....	35
Şekil 7: Boş Bakiyeli Doğrulama Mektubu.....	36
Şekil 8: İBS ve MBS Arasındaki İlişki.....	59
Şekil 9: Araştırma Modeli.....	93
Şekil 10: Araştırma Yargılarının Oluşturulmasında Kullanılan 5 Li Likert Ölçeği Modeli.....	94

ÖNSÖZ

Tez sürecinde benden yardımlarını esirgemeyen, hemen hemen her konuda bana yardımcı olan, öğrencisi olmaktan onur duyduğum çok değerli ve saygıya değer danışman hocam, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç.Dr.Yusuf Cahit ÇUKACI' ya çok teşekkür ederim.

Muhasebenin temellerini bana öğreten, şuan ki bilgilerimin temel yapısının oluşmasında bana çok büyük katkısı olan saygıya değer, çok değerli hocam, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Başkanı Prof.Dr.Veyis Naci TANIŞ hocama şükranlarımı sunarım.

Muhasebenin pratik hayattaki karşılığını bana öğreten, hem bilgisinden hem de tecrübesinden yararlandığım, benden yardımlarını esirgemeyen, saygıya değer meslektaşım, Elazığ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi İshak CANPOLAT' a sevgi ve saygılarımı sunarım.

Tez sürecinde bana yardımcı olan, çok değerli arkadaşım Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü Öğrencisi Burak ÖZCAN' a çok teşekkür ederim.

KISALTMALAR

- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi
- BD** : Bağımsız Denetçi
- BDS** : Bağımsız Denetim Standartları
- COSO** : Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi
- GKDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- İBS** : İşletme Bilgi Sistemi
- KGK** : Kamu Gözetimi Kurumu
- KOBİ** : Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
- MBS** : Muhasebe Bilgi Sistemi
- SM** : Serbest Muhasebeci
- SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- SPSS** : Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı (Statistical Package for The Social Sciences)
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- YMM** : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Ülkemiz başta olmak üzere, gelişmiş ve gelişmekte olan bütün ülkelerde bağımsız denetim giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin büyüyen gelişmeleriyle beraber muhasebe sistemleri daha da karmaşık hale gelmekte, muhasebe işlemleri de giderek zorlaşmaktadır. Büyük işletmelerde, hata ve hilelerin ortaya çıkabileceği unutulmamalıdır. İşletmelerin bu karmaşıklaşan sistemlerle başa çıkabilmesinin yolu hiç şüphesiz denetimle mümkündür. Denetimin olmadığı bir işletmede hata ve hilelerin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Denetlenemeyen bir işletmede yolsuzluk yaşanabileceği gibi işletme varlıklarının çalınma riskini de beraberinde getirmektedir. O halde, gelişmiş veya gelişmekte olan her işletmede bağımsız denetim kaçınılmaz olarak uygulanmak zorundadır.

Bağımsız denetim uygulanırken belirli standartlar göz önünde bulundurulmalıdır. Bu standartlar içerisinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve bağımsız denetim standartlarını söylemek mümkündür. Bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek olan meslek mensubunun gerekli mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti, bir işletme için nasıl hayati önemdeyse, bağımsız denetim faaliyetini icra edecek meslek mensubunun bilgi birikimi ve tecrübesi de aynı derecede önem arz etmektedir.

Bağımsız denetimi gerçekleştirecek meslek mensubunun topluma karşı sorumluluğu vardır. Meslek mensubu bu sorumluluk duygusuyla hareket etmeli ve bunun bilincinde olmalıdır. Aksi halde vereceği kararların başta ilgili işletme ile doğrudan bağlantısı olan kişilerin daha sonra da dolaylı olarak ülke ekonomisinin etkileneceğini bilmelidir. Meslek mensubu, yapacağı görevin bir kamu görevi olduğunu bilmeli ve buna uygun davranması gerektiğini unutmamalıdır.

Finansal tabloları, bağımsız denetimden geçmeyen büyük ölçekli işletmelerin, gelecekte sağlam bir mali yapıya sahip olmadıkları görülmektedir. Bağımsız denetimden geçmeyen finansal tablolarda noksanlıkların olması kaçınılmazdır. Muhtemel hesap hataları ortaya çıkabilir, bir belge yanlış bir hesaba kaydedilmiş olabilir. Bu durum işletmenin kayıt düzeni açısından bir sorun ortaya çıkarabilir. Yanlış hesaba kaydedilen bu belge, ileride işletme ilgili karar vericileri yanıltabilir. Bu bilgilere

dayanarak kararlar veren işletmenin üst yöneticileri, işletmeyi gelecekte ulaşmak istediği hedeflerine ulaştırmada büyük zorluklar yaşayabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetimin gelişimi, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin türleri, iç kontrol sistemi ve muhasebe bilgi sisteminden söz edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, kalitenin tanımı, kaliteli denetimin önemi, mesleki yeterlilik standartları, kalite kontrol standartları ve meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi, araştırma modeli ve bulguların frekans dağılımlarına yer verilmiş, hipotezlerin test edilmesinde korelasyon analiz tekniğinden yararlanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Bağımsız denetimle ilgili ilk uygulamaya 1900 yılında İngiltere'de rastlanmaktadır. Denetçilik mesleğinin uzun soluklu olduğu bir diğer ülke ise Almanya'dır. ABD'de ise 1930'lu yıllarda başlamış olup önemi her geçen gün daha da artan bir meslek haline gelmiştir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:3-5).

Ülkemizde ise bağımsız denetim mesleğinin gelişimi daha çok mahkemelerde bilirkişilik yapılarak başlanmış, ileriki yıllarda muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşmasıyla beraber denetim mesleği de yavaş yavaş ülkemizde gelişmeye başlamıştır.

1929 yılında yaşanan ekonomik kriz dünyadaki hemen hemen bütün ülkeleri etkilediği gibi ülkemizi de etkisi altına almıştı. O yıllarda işletmeler, büyük bir çöküntü yaşamış kimi işletmeler ise ticaret sahnesinden çekilmek zorunda kalmıştı. Bu büyük buhranın getirdiği sonuçlardan bir tanesi, işletmelerin muhasebe sistemlerinin daha fazla gelişmesi gerektiği ve işletmelerin tarafsız ve objektif bir şekilde denetlenmesi gerektiğiydi (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:3-5).

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin yasal olarak gelişme süreci 1933'lü yıllarda başlamış olsa da aslında mesleğin temeli 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" kanununa dayanmaktadır. Bu yasayla beraber denetim yetkisi serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) lere verilmiştir. Ancak bu yıllarda bağımsız denetçilik pek fazla gelişme gösterememiştir. Bunun nedeni olarak denetlenecek işletme sayısının az olması ve denetimin küçük ölçekli işletmeleri kapsamamasıdır (Kepekçi, 2004:8).

Günümüzde anlaşılmıştır ki denetlenemeyen işletmeler güvenilirliklerini yitirmektedir. Çünkü bağımsız denetimden geçmeyen finansal tablolar işletme kullanıcıları açısından pek cazip görülmemektedir. Bunun nedeni ise güvence almamış, finansal tabloların yatırımcıları yanıltabileceği endişesidir. Buradan da anlaşılacağı üzere denetlenmeyen işletmelerde hile ve yolsuzlukların meydana gelebileceği, işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmelerinin en büyük güvencesi işletmenin bağımsız denetimden geçerek yatırımcısına güvence sağlamasıdır.

1.1.Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç

Bir ülkenin ekonomisinin en önemli ve etkili unsurları arasında işletmeler yer almaktadır. İşletmeler bir ülkenin ekonomisinin temel yapı taşıdır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmelerde büyüüp gelişmeye başlamış, işletmelerin bilgi yoğunluğu giderek artmıştır. İşletmelerin büyümesi muhasebe sistemlerinin daha karmaşık hale gelmesine neden olmuş, muhasebe bilgisinin güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. İşletme ile çeşitli nedenlerle ilişki içerisinde olan çıkar gruplarının farklı hedef ve amaçlara sahip olması, işletme bilgilerinin doğru ve objektif bir şekilde elde edilmesinde bir takım sorunları meydana getirmiştir. İşletme içi çıkar grupları; yöneticiler, ortaklar ve çalışanlar, işletme dışı grupları ise yatırımcılar, devlet, müşteriler ve kredi verenler olarak belirtmek mümkündür. İşte bu grupların arasındaki çıkar çatışmaları, finansal verilerin yetersizliği, muhasebe sisteminin karmaşıklaşması, doğru, güvenilir, objektif bilgiye olan ihtiyacın artması, yasal mevzuat, muhasebe bilgisini kullanacak kişi sayısının fazlalığı v.b nedenlerden dolayı bağımsız denetime olan ihtiyaç artmıştır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:5-9).

İşletmelerin temel hedefi, ellerindeki kıt kaynaklarla maksimum karı elde etmektir. Bu kar elde edilirken işletmelerin çıkar gruplarının kardan beklentileri farklı olabilmektedir. İşletme yöneticileri işletmeyi daha karlı göstermeye çalışırken, işletme ortakları vergiden kaçınmak için işletmeyi daha az karlı gösterme eğiliminde olabilirler. Yine benzer şekilde, işletmenin kredi ihtiyacını gidermek isteyenler işletmenin satışlarını ve karlılığını yüksek gösterme eğiliminde olabilmektedir. Bu ve benzeri nedenler işletmelerin bilgi ihtiyacının güvenilirliğini etkilemektedir.

İşletme ile ilgili karar vericilerin doğru ve sağlıklı karar verebilmeleri için, işletme içerisinde oluşan bu bilgi kirliliğinin önüne geçilmelidir. Bilgi yoğunluğunun bu kadar karmaşıklaştığı bir işletmede, güvenilir bilgiye ulaşmak son derece güçleşmektedir. Bundan dolayıdır ki, işletmelerin finansal tablolarının belirli bir denetimden geçirilmesi gerekmektedir. Denetimden başarıyla geçmiş bir işletmenin karar vericileri güvenilir bilgiler elde ettiğinden verilen kararların doğruluğu tartışmasızdır. Böyle bir işletme yatırımcısına da fayda sağlar ve uzun vadeli hedeflerine ulaşmada eli daha fazla güçlenmiş olur.

1.2. Denetim Kavramı ve Nitelikleri

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş bir takım standartlar göz önünde tutularak ve finansal tablo kalemlerinin tarafsız bir şekilde kanıt toplanarak incelenmesi ve en nihayetinde işletme ile ilgili denetim raporuna ulaşma sürecidir. Denetim sürecini yürüten ve bu işi kendine meslek edinen kişiye bağımsız denetçi denir. Bağımsız denetimin konusunu, finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar oluştururken, bağımsız denetimde ölçüyü ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları oluşturmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim aslında işletmenin finansal tablolarıyla ilgili birtakım görüşlere varma ve görüş bildirme sürecidir (Hüner, 2014:3)

Bağımsız denetimin niteliklerini(özelliklerini) aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 1994:16-17):

- Denetimin konusu ekonomik olaylardır. Bir başka ifadeyle, işletmenin finansal tabloları bağımsız denetimin ilgi alanına girmektedir. Yönetim tarafından denetçiye incelenmesi için verilen bilgilere yönetim iddiaları denir. Denetçinin görevi bu iddiaların doğru olup olmadığını saptamaktır. Mali tabloların güvenilirliğinden işletme yönetimi sorumludur.
- Bağımsız denetimde önceden belirlenmiş ölçütler kullanılır. Bu ölçütler; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, işletme içerisinde belirlenmiş politika ve prosedürler, yasa ve yönetmelik hükümleri olarak söylenebilir.
- Denetim çalışmalarında başarılı ve doğru görüş verebilmenin en önemli yöntemi güvenilir ve yeterli kanıt toplamaktır. Yeterince kanıt toplayabilmiş bir denetçinin doğru karar verme olasılığı son derece yüksektir.
- Denetim sürecinin son aşaması bir görüşe varmadır. Denetçi topladığı kanıtlarla bir görüş bildirir. Denetçi bu görüşünü bir rapora bağlayarak ilgililere sunar.

1.3. Bağımsız Denetimin Önemi

Toplumun büyümesi, iktisadi hayatın karmaşıklaşması ve ekonomik hayata katılan menfaat sahiplerinin artmasından dolayı güvenilir bilgiye erişimde güç hale gelmektedir. Amaçlara uygun kararlar verebilmek için kararlara dayanak sağlayan

bilgilerin son derece tutarlı ve güvenilir olması gerekmektedir (Özyürek, 2012:101). Bağımsız denetimin asıl amacı, işletmelerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun belirtilmesidir. İşletme ile ilişki içerisinde olan çıkar grupları (devlet, müşteriler, kredi verenler, ortaklar v.b) işletmenin finansal bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasını arzulamaktadırlar. Söz konusu çıkar grupları bu bilgilerden faydalanarak işletme ile ilgili kararlar verebilmektedirler. İşletme ile ilgili bu bilgilerin güvenilir olmasının en önemli unsuru söz konusu işletmenin mali tablolarının bağımsız denetimden geçirilmiş olması gerektiğidir. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar, mali tablo kullanıcılarına son derece güven veren bilgiler sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin ilgili işletmeye birçok faydası vardır. Bunlardan biri, işletmenin finansal bilgilerinin güvenilirliğini artırmaktır. İşletmenin yatırımcılarının bu bilgilere bakarak verdiği kararlarda yanılma ihtimalini azaltır. Söz konusu işletmenin rekabet edebilirliğini artırır ve sürdürülebilirliğini sağlar. İşletme ile ilişki içerisinde olan tarafların (devlet, kredi kuruluşları, yatırımcılar v.s) işletmeye bakış açıları olumlu yönde değişir ve işletmenin hisselerinin artmasına katkıda bulunurlar.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, toplumun değişik kesimlerine fayda sağlamakta, ekonomik hayatı belli bir düzene oturtmaktadır. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı diğer faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 1994:45).

- İşletme yönetimi ve çalışanlarının, işletme varlıkları üzerindeki olası hilelerini önleyerek işletmenin varlıklarının korunmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş bir işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği yüksek olduğundan, işletme ile ilgili daha sonra yapılması muhtemel vergi denetimini azaltmaktadır.
- Denetlenmiş finansal tabloların kredibilitesi artar. İşletmeye kredi verecek kuruluşların işletmeye bakışı pozitif olur ve kredi verenler, gönül rahatlığıyla karar verebilmektedirler.
- Bağımsız denetim, işletmenin hesaplarındaki olası hataları ortaya çıkarır ve işletmenin mali açıdan ceza almasının önüne de geçmiş olur.
- Denetimden geçirilmiş mali tablolar, işveren ve işçi sendikalarına işleme ile ilgili objektif bilgiler sunmakta yardımcı olurlar.

- Bir işletmenin alınıp satılması ya da devredilmesi durumunda, denetimden geçmiş işletme, ilgili taraflara güvence sağlamaktadır.

Şunu ifade etmek gerekir ki, bağımsız denetimin önemi giderek artmaktadır. Bağımsız denetimin sağladığı şeffaflık ve güven ortamı işletmelerin güvenilirliğini artırmakta, ekonomik hayatın spekülâtif bir ortama sürüklenmesine izin vermemektedir. Bağımsız denetim ekonomi alanında işletmelere en büyük güvenceyi sağlamaktadır. İşletmelerin uzun vadedeki hedeflerine ulaşmada yardımcı olarak, işletmelerin güçlü bir şekilde ayakta kalmalarına katkı sağlamaktadır.

1.4.Denetim Türleri

Denetim türlerini, amaç yönünden denetim, kapsam yönünden denetim, statü yönünden denetim şeklinde sıralamak mümkündür.

1.4.1.Amaç Yönünden Denetim Türleri

Bu denetim türünde, işletmenin belirlediği amaçlara göre denetim yapılmaktadır. Yani işletme, finansal tabloların denetimini yaparken ulaşmak istediği hedef nedir? Bu denetimi neden gerekli görmektedir? Sorularının cevaplarını aramaktadır.

1.4.1.1.Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, bir işletmeye ait finansal tabloların, doğru ve dürüst bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş beyan etmek amacıyla yapılan denetim türüdür (Toroslu, 2007:196).

Genel olarak denetim dendiğinde ilk akla gelen, hiç şüphesiz mali tablolar denetimidir. Mali tablolar denetiminde beklenen amaçların çeşitliğine karşın, finansal tabloların tekliği ilkesi gereği, her türlü ihtiyaca cevap verebilecek bir tablo düzenleneceğinden farklı kesimlerin mali tablolar hakkında farklı amaçlar beklemesi son derece doğal karşılanmaktadır (Toroslu, 2007:196).

Bu denetim türünde asıl amaç, işletmenin temel finansal tabloları ve diğer finansal tabloların yasal düzenlemelere ve muhasebe standartlarına uygunluğu amaçlanır. Söz konusu tablolar hazırlanırken defter ve belgelerden doğru veriler alınıp

alınmadığına bakılır. Böylece yapılan denetimde muhasebe kayıtlarının doğruluğu teyit edilmeye çalışılır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:17-18).

1.4.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin, işletmenin üst yöneticileri veya düzenleyici otoritenin belirlemiş olduğu politika, ilke, kural ve esaslara uygun olup olmadığına göre denetleyecek bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde asıl amaç işletme tarafından ortaya konulmuş kurallara ne ölçüde riayet edildiğidir. Başka bir ifadeyle uygunluk denetimi, aslında vergi denetiminden başka bir şey değildir. Kanun koyucu söz konusu işletmenin finansal tablolarının ve bu finansal tablolara ait dipnotların vergi usul kanununa uyup uymadığını denetler (Toroslu, 2007:196).

Bu denetim türüne örnek olarak, işletme tarafından her ay düzenlenmekte olan katma değer vergisi beyannamesi veya muhtasar beyannamesinin ilgili mevzuat hükümlerine ne derecede uygunluğu gibi durumların ortaya konulması uygunluk denetiminin gereğidir (Türker ve Diğerleri, 2003:8).

Bir başka örnek, sosyal güvenlik kurumu müfettişlerinin, işletmenin her ay düzenlediği bordroların doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini kontrol etmeleri uygunluk denetiminin bir sonucudur.

1.4.1.3.Faaliyet Denetimi (İşletme Denetimi)

Faaliyet denetimi, bir işletmenin belirlediği ilke ve prosedürlere hedeflerine ne ölçüde ulaşıp ulaşmadığını belirleyen sistematik bir süreçtir. Faaliyet denetiminin amacı işletmenin hedeflerine ulaşırken kaynaklarını ne ölçüde verimli ve ekonomik kullanabilmiştir? sorusunun yanıtı aranır. Faaliyet denetimi, daha çok işletme bünyesinde kurulmuş bir denetim mekanizması tarafından yürütülür (Toroslu, 2007:196).

Son yıllarda faaliyet denetimine performans denetimi de denmektedir. Aslında adından da anlaşılacağı üzere performans denetimi, bir işletmenin belirli dönemlerde göstermiş olduğu pozitif ivmenin araştırmasına yönelik bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:18-19).

Bu denetim türünün, işletmenin kendi bünyesinde kurduğu bir mekanizma tarafından denetlendiğini söylemek mümkündür. Bu denetim türü son dönemlerde kamu denetçilerinin özellikle de Sayıştay denetçilerinin ilgi alanına girdiği görülmektedir. Buradan çıkarabilecek sonuç, faaliyet denetimi sadece işletmeye bağlı personeller tarafından yürütülmediği, bununla beraber kamu denetçilerinin de bu denetime sempati duyduğu sonucuna ulaşılabilmektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:18-19).

Faaliyet denetimine örnek olarak, bir bilgi işlem sisteminin verimliliği ve etkinliği nedir? Bir makineyi kullanan bir işçinin etkinliği ve üretkenliği nedir? İşletmenin belirlediği prosedürlere uygun mudur? Bu ve benzeri soruların yanıtını faaliyet denetimi(işletme denetimi) vermektedir (Türker ve Diğerleri, 2003:7).

Mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi arasında gerek kullanılan ölçüler gerekse sonuçların iletilmesi yönünden birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 1’de gösterilmiştir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:19).

Tablo 1: Finansal Denetim, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması

	Mali Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuçların iletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Tablo 1’den de görüleceği üzere, denetim türleri arasında birtakım farklar bulunmakla beraber, aslında birbirleriyle etkileşim içinde olduğundan ve bir zincirin halkası gibi birbirine bağlı olduğundan söz edilebilir.

1.4.1.4.Özel Amaçlı Denetim

Denetimi yaptıracak olanların belirlemiş olduğu konularda, denetim talebinde bulunan kişilere karar vermelerinde yardımcı olmak amacıyla yapılan bir denetim türüdür. Özel amaçlı denetime; kredi vermeden önce işletmede yapılan incelemeler, işletmede varlıkların korunup korunmadığı ve herhangi bir yolsuzluğun olup olmadığının araştırılması, söz konusu işletmeye ortaklık ya da başka nedenlerle yapılan incelemeler, işletmeyi satın alma ya da işletme birleşmelerinde önceden yapılan araştırmalar özel amaçlı denetime birer örnektir (Deha Yayınları, Yayın No:5:6).

1.4.2.Kapsam Yönünden Denetim Türleri

Kapsam yönünden denetim türlerini; zorunlu denetim, ihtiyari denetim, sürekli denetim, özel denetim ve sınırlı denetim olarak sıralamak mümkündür. Bu denetim türleri aşağıda açıklanmıştır.

1.4.2.1.Zorunlu Denetim

Yasal hükümler çerçevesinde yapılan denetim çalışmalarına zorunlu denetim adı verilmektedir. Bu denetim türü kanuni bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren bazı işletmeler zorunlu denetimi yaptırmak zorundadır. Zaten adında da anlaşılacağı üzere, yasalarla belirlediği çerçevede işletmelerin yapmak zorunda olduğu bir denetim türüdür. Örneğin, sermaye piyasası kurulunun denetimine tabi işletmeler, bankacılık düzenleme ve denetleme kurulunun denetimine tabi bankalar ve hazine müsteşarlığının denetimine tabi olan sigorta ve reasürans şirketleri bağımsız dış denetimi yaptırmak mecburiyetindedirler (Deha Yayınları, Yayın No:5:7).

1.4.2.2.İhtiyari Denetim

Herhangi bir kanuni zorunluluk olmadan işletmelerin tamamen kendi istekleri doğrultusunda yaptırmış oldukları denetimdir. Bu denetim türü, işletmelerin kendi içinde olup bitenleri incelemek, işletme personelinin işletmenin belirlediği kurallara uyup uymadığını araştırmak, işletmenin gelecekteki hedeflerine ne ölçüde yaklaştığını tespit edebilmek v.s nedenlerle yapılabilmektedir (Deha Yayınları, Yayın No:5:7).

İsteğe bağlı denetimi, kimi işletmeler kendileri için gerekli gördüğünden olası maliyetlere katlanıp işletmelerinin daha şeffaf olabilmesini sağlayabilmektedirler. Öte

yandan, bazı işletmeler ise ihtiyari denetimi gereksiz bir zaman kaybı olarak görmekte ve olası maliyetlerinden kaçınmaktadır.

1.4.2.3.Sürekli Denetim

Finansal tablolar, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği dönemler itibariyle kamunun bilgisine sunulur. Söz konusu dönemler, yıllık olabileceği gibi altı aylık, üçer aylık ve aylık şeklinde de olabilmektedir. Ancak ticaret hukuku ve vergi mevzuatında söz konusu dönemler yıllık olarak belirlenmiştir. Buna göre hesap dönemi bir yıllık süreyi kapsamaktadır. İşletmeler dönemin başlangıç ve bitişini kendileri belirleyebilirler (Yurdakul, 2005:10-13).

Sürekli denetim, bir yıllık hesap dönemi içerisinde gerçekleşen mali nitelikli olayların gerçeğe uygun kanıt toplanarak ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmak maksadıyla yapılan denetimdir (Deha Yayınları, Yayın No:5:7).

Vergi mevzuatı gereğince, sürekli denetimde yeterli sürenin var olduğu düşünülerek bütün mali tablo kalemlerinin denetimi yapılmak zorundadır. Sürekli denetimin amacı bir hesap dönemi içerisinde işletmenin mali tablolarındaki bütün kalemlerin denetiminin yapılmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, sürekli denetim en güvenilir denetim türüdür. Çünkü bütün kalemler denetimden geçmiş ve güvence sağlamıştır (Deha Yayınları, Yayın No:5:7).

Bu denetimin bir özelliği, tam denetim olması ve bağımsız denetçiye ihtiyaç duyduğu sürenin tam anlamıyla verilmiş olmasıdır. Bağımsız denetçi bu süre zarfında yeterince kanıt toplayabildiğinden sürekli denetim diğer denetim türlerine göre oldukça güvenilirdir (Kaval, 2003:25).

1.4.2.4.Özel Denetim

Özel denetim, işletmeyle ilgili bazı özellikli durumların ortaya çıkması durumunda yapılan bir denetim türüdür. Örneğin işletmelerin tasfiye, bölünme, birleşme, devir gibi durumlarda yapılmaktadır (Deha Yayınları, Yayın No:5:8).

Eğer işletmenin finansal tabloları uzun zaman denetimden geçmişse, özel denetim uygulanabilir. Bundan dolayı özel denetim, eğer işletme ile çok sık karşılaşabilecek bir durum söz konusu değilse, bu denetim uygulanabilir.

Halka ilk defa açılacak işletmeler de özel denetimin kapsamına girebilmektedir.

1.4.2.5. Sınırlı (Ara) Denetim

Sınırlı denetim, işletmenin aylık, üç aylık ve 6 aylık mali tablo kalemlerinin denetlenmesini kapsamaktadır. Bu denetim türü, işletmelerin belli dönemlerdeki finansal tablolarının denetimini göstermektedir. Sınırlı denetimde bağımsız denetçinin yeterli zamanı olmadığından, mali tablo kalemlerinin tamamının denetlenmesine imkan bulunmamaktadır. Sınırlı denetimde işletmeler belli kısıtlamalar altında denetlendiğinden yeterli bilgiye ulaşmak güçleşmektedir (Yurdakul, 2005:10-13).

Bu denetim ara denetim olduğundan, işletme ile ilgili güvenilir bilgi verememektedir. Çünkü belirlenen dönemler kısa olduğundan bu dönemlerde işletmenin ekonomik durumu iyileşebilir. İşletmenin karlılık durumu ve işletmenin öz kaynaklarında bir artış söz konusu olabilir. Bu sebepten ötürü, ara denetimde verilecek kararlar değişikliğe uğrayabilmektedir (Deha Yayınları, Yayın No:5:7).

Bu denetimi sürekli denetimden ayıran nokta, denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Bu sınırlama da hiç şüphesiz zaman unsurudur. Çünkü bilanço ve gelir tablosuna ait bir mali tablo hazırlanmamakta olup, rakamların doğruluğu da test edilememektedir. Bundan dolayı, finansal tabloların güvenilirliği konusunda bağımsız denetçi doğrudan bir güvence sağlamak yerine dolaylı bir güvence sağlayabilmektedir (Kaval, 2003:25).

1.4.3.Statü Yönünden Denetim Türleri

Statü yönünden denetim türlerini; muhasebe denetimi, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde sıralayabiliriz. Şimdi bunlara açıklık getirmeye çalışalım.

1.4.3.1.Muhasebe Denetimi (Bağımsız Denetim)

Bağımsız denetim, işletme ile herhangi ticari bir ilişki içerisinde olmayan kişi ya da kurumlar tarafından, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyararak, işletmenin defter kayıt ve belgeleri üzerinden finansal tablolarının denetlenmesine denir. Bağımsız denetim işletme ile organik bağı bulunmayan kişiler tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetimi özel işletmeler yaptırabileceği gibi kamu kurum ve kuruluşları da yaptırabilir (Toroslu, 2007:196).

Bağımsız denetimin asıl amacı, işletmenin mali tablolarının denetlenmesidir. Bu anlamda bakıldığında aslında bağımsız denetim bir uygunluk denetimidir.

Bağımsız denetçinin bağımsız olması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir:

- Bağımsız denetçi, işletme ile ilgili herhangi bir borç ya da alacak ilişkisi içerisinde olmamalıdır.
- İşletme ile sözleşmede yazılı ücret haricinde herhangi bir ücret almamalıdır.
- Bağımsız denetçinin İşletme ile bir ticari ilişkisinin bulunmaması gerekmektedir.
- Bağımsız denetçi mesleki yeterliliğe sahip olmalı ve dürüst hareket etmelidir.

1.4.3.2.İç Denetim

İşletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu bir sistemle işletmenin denetimini gerçekleştirmesine iç denetim adı verilir. İç denetim bütün denetim türlerini kapsayabileceği gibi, sadece uygunluk ve faaliyet denetimini de kapsayabilir. İç denetimin kapsamına sadece mali nitelikli olaylar girmez ve mali olmayan işlemlerde iç denetimin konusunu oluşturabilmektedir (Deha Yayınları, Yayın No:5:9).

İç denetimin temel amacı, işletme personelinin olası muhtemel hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak, eğer bir yolsuzluk söz konusu ise bunu tespit etmektir.

İç denetim kanuni olarak zorunlu olmamakla beraber, işletmeler varlıklarını güvende tutmak için iç denetim sistemlerini oluşturabilirler. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, işletmenin kurduğu iç denetim mekanizmasının sağladığı ekonomik fayda iç denetim maliyetinin üzerinde olmalıdır.

İç denetçilerin görevlerini aşağıdaki gibi saymak mümkündür (Deha Yayınları, Yayın No:5:10):

- İç denetçi işletmede çalışan personelin işletmenin belirlediği politikalara uygun hareket edip etmediğini tespit etmek
- İşletmede meydana gelebilecek kayıp ve hatalara karşı tedbir almak
- İşletmenin girebileceği diğer denetimlere işletmeyi hazırlamak
- İşletmenin varlıklarını korumak varsa hile ve yolsuzlukları gün yüzüne çıkarmak

- İşletmenin muhasebe bilgilerini kontrol etmek, plan ve programlara ne ölçüde riayet edildiğini ortaya çıkarmak

1.4.3.3.Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kanunlarla yetki almış kişiler tarafından gerçekleştirilen denetime kamu denetimi adı verilir. Kamu denetiminin asıl amacı, işletmelerin beyan ettikleri beyannamelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını tespit etme, işletmenin vergi mevzuatına uyup uymadığını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilir (Toroslu, 2007:196).

Kamu denetimi yapılırken esasında kamu yararı gözetilir. İşletmenin kamu yararını ne ölçüde önemseydiği, gerçekleştirilen işlemlerin ne kadarının kamuya faydalı olduğu üzerinde durulur.

Kamu denetimi, yasalardan kaynaklanan bir denetim türü olduğu için işletme açısından kaçınılmazdır. Çünkü işletme yasalara, kanunlara uymak, vergi ile ilgili sosyal sorumluluğunu yerine getirmek mecburiyetindedir.

Son olarak kamu denetimini şu şekilde açıklamak gerekirse, işletmenin topluma karşı sosyal sorumluluğunu ne ölçüde yerine getirdiğini tespit ederek, kamu yararının gözetilmesi süreci olarak ifade etmek mümkündür.

1.5.Denetçi Türleri

Denetçi türlerini, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak sıralamak mümkündür.

1.5.1.Bağımsız Denetçiler

Denetim; faaliyet, ekonomik, ticari, sosyal ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak giderek önem kazanmış ve günümüzde gerek toplum gerekse ekonomik sistem üzerinde oldukça etkili olmaya başlamıştır (Akbulut, 1999:176).

Bağımsız denetçiler, sahip oldukları müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunabilen kişiler olup, bir denetim firması tarafından da görevlendirilebilirler. Faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, mali tabloların denetimi gibi hizmetleri sunan bağımsız denetçiler, serbest meslek erbabı olarak sözleşmeye dayalı bir şekilde kar amacı güden

veya gütmeyen kuruluşlara, hatta resmi kuruluşlara da denetim hizmeti verebilmektedirler (Güredin, 1994:19).

Türkiye de bağımsız denetimle ilgili en önemli yasal düzenleme 13 Haziran 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı kanunla beraber bağımsız denetim yetkisi serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Bu kanununa göre denetim faaliyetini gerçekleştirecek meslek mensubunun, SMMM ya da YMM olması gerekmektedir. Bu kanunla ilgili detaylı bilgiler ileriki bölümlerde verilecektir.

Bağımsız denetçilik bir unvan değil, bir uzmanlık alanıdır. Genellikle bağımsız denetçiler, mali tabloların denetimini yaparlar ancak ekonomik hayatın gelişmesiyle beraber bağımsız denetçiler diğer denetim türlerini de gerçekleştirebilmektedirler.

Bağımsız denetçilere yetki, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından verilmektedir. Bu anlamda düzenleyici kuruluş KGK' dır. Bağımsız denetçiler KGK kurumunun verdiği belgeyle bağımsız denetim faaliyetini yerine getirmektedirler.

1.5.2.İç Denetçiler

İç denetçiler, bir işletmeye bağlı olarak çalışan ve işletmenin organizasyonunda yer alan işletmeye bağlı uzman personellerdir. İç denetçiler, işletmede olası muhtemel hata ve hilelerin önüne geçmek, işletmenin varlıklarını korumakla mükelleftirler. İç denetçiler, bağımsız denetime de yardımcı olurlar. İşletmelerdeki yolsuzluğu araştırıp ortaya çıkarmakta iç denetçinin görevleri arasında yer almaktadır (Deha Yayınları, Yayın No:5:11).

İç denetçiler, daha çok faaliyet denetimini gerçekleştirirler. Günümüzde artan rekabet ve piyasaya yeni aktörlerin girişi, işletmelerin verimli çalışması gerektiği zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.

İç denetçi, işletmenin sahip olduğu kaynakları korumak, işletmeye maksimum fayda sağlayacak kaynakları, işletmenin amaçları doğrultusunda kanalize etmek ve bu kaynakları etkin kullanmak zorundadır.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçisi, kamu kurumları tarafından kendisine yetki verilmiş olup, kamu kurumlarının ya da özel sektör kuruluşlarının yasalara, yönetmeliklere, mevzuata uyup uymadıklarını denetleyen uzman kişilerdir (Deha Yayınları, Yayın No:5:11).

Kamu denetçileri, devlet adına denetim yaparlar. Kamu denetçileri, kamu kurumlarını denetlediğinde faaliyet denetimi, özel sektör kuruluşlarını denetlediğinde ise vergi denetimi faaliyetini yerine getirmiş sayılırlar (Deha Yayınları, Yayın No:5:11).

Kamu denetçilerine, Sayıştay denetçileri, iş müfettişleri, gelir idaresine bağlı teftiş elemanlarını örnek verebiliriz.

1.6.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKDS, 1947 yılında AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar, bir denetim çalışması oluşturulurken uyulması gereken asgari nitelikleri içermektedir. GKDS, denetçiye mesleğinde daha sorumlu davranması gerektiğini belirten ve denetçiye denetim çalışmalarında yol gösteren genel prensiplerdir (Güredin, 1994:26).

1.6.1.Genel Standartlar

Genel standartlar, raporlama ve çalışma alanı standartlarından daha verimli sonuçlar alabilmek için oluşturulan standartlardır. Genel standartlar kişiye özgü kurallar olmakla beraber denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin niteliğiyle alakalıdır (Hüner, 2014:26).

1.6.1.1.Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, mesleki olarak yeterli bilgiyi almış, tecrübe sahibi muhasebe uzmanlarınca yürütülmesini belirleyen standarttır. Bu standarda göre, meslek mensubu gerekli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Meslek mensubu olmanın genel şartları 3568 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Meslek mensubu olmak için üst yönetimin belirlediği sınavları vermiş olmak, belirli bir süre bir uzmanın yanında staj yaparak onun bilgi ve deneyiminden yararlanmış olmak gerekmektedir (Turker ve Pekdemir, 2002:7)

Mesleki ve eğitim standardı, meslek mensubunun mesleki faaliyetinde bulunurken, bir takım sorumluluklara sahip olması gerektiğini belirtir. Bu sorumluluklar

arasında mesleğiyle ilgili gerekli olan bütün bilgileri bilme ve yasaları sürekli takip etmek olarak söylenebilir. Bu anlamda meslek mensubu, sürekli kendini geliştirmeli ve mesleğiyle ilgili aktivitelere katılmalıdır.

Teknik bilgi dendiğinde, aklımıza deneyim ve uzmanlık nitelikleri mali denetim faaliyeti için tabii olarak, muhasebe ve denetim alanında olması gereken özellikler gelmelidir. Bu doğrultuda, birçok ülkede denetim faaliyetini ve bu sorumluluğu üstlenecek bireylerin yasa ve hukuki olarak yetki almış meslek mensuplarınca denetim faaliyetini yürütmesi gerekmektedir (Türker ve Pekdemir, 2002:7).

1.6.1.2.Bağımsız Davranma Standardı

Bağımsızlık standardı, denetim faaliyetinde bulunacak meslek mensubunun faaliyetlerinde dürüst ve tarafsız olması gerektiğini belirtir. Meslek mensubu denetim faaliyeti boyunca denetimin her aşamasında tarafsız davranmak zorundadır. Meslek mensubu her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalı, mesleğin onurunu her zaman korumalıdır (Dönmez ve Diğerleri, 2005:71).

İşletmeler, denetim hizmetini, finansal tablolarının güvenilirliği için satın almaktadır. Meslek mensubu, denetim yaparken topluma karşı sorumluluğunu unutmamalı, bu sorumluluğa yakışır biçimde hareket etmelidir.

Bir denetçinin en önemli özelliğinden bir tanesi, bağımsız davranmasıdır. Bağımsız denetçi, işletmeyle ilgili hazırlayacağı raporda tarafsız bir şekilde görüşlerini dile getirmelidir. Kendi çıkarını korumak için, işletme hakkında vereceği yanıltıcı bilgilerin, bilgiyi kullanan çevrelere zarar vereceğini unutmamalıdır.

1.6.1.3.Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Denetim faaliyetinin her aşamasında dikkat ve özen gösterilmelidir. Bu standart, denetçinin mesleki faaliyetlerinde son derece dikkatli, uyanık ve özenli olması gerektiğini belirtir. Bağımsız denetçi denetim faaliyetini icra ederken, oluşturacağı raporları özenle korumalı, olası hatalara karşı dikkatli davranmalıdır (Hüner, 2014:28).

Bağımsız denetçi, denetimin her aşamasında dikkatli ve titiz olmalı, görevini layıkıyla yerine getirmelidir. Meslek mensubu, mesleğini sevmeli ve mesleğine gerekli özeni göstermelidir.

Meslek mensubu denetim kanıtlarını toplarken, denetim planlaması yapmalı ve işletmenin iç kontrol sisteminden faydalanmalıdır. İç kontrol sistemini iyi incelemeli, kendisini yanıltabilecek muhtemel bilgilerden kaçınmalıdır.

Bağımsız denetçi, denetim sonunda hazırlayacağı raporu dikkatlice gözden geçirmeli, varsa yanlış bilgilere hemen müdahale edip düzeltmelidir.

1.6.2.Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetimi yapılacak olan işletmede hangi çalışmaların yapılması gerektiği konusunda denetçiye yol göstermektedir (Güredin, 1994:45).

1.6.2.1.Planlama ve Gözetim Standardı

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini belirli bir plan çerçevesinde gerçekleştirmelidir. Eğe denetçinin yardımcıları da varsa denetçi bunları gözlemlemeli ve gerektiğinde kontrol etmelidir (Çömlekçi, 2010:26-30).

Denetimin planlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, denetimin daha rahat ve başarılı bir biçimde yapılmasına yardımcı olur ve denetimin zaman maliyetini azaltır. Denetçi denetimi planlayarak denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürebilir.

Gözetim, denetçinin yardımcılarını dikkatle izlemesi, denetim planına aykırı davranışlarda bulunan kişilerin uyarılmasını gerektirir. Gözlemi iyi ve dikkatli olan bir denetçi, denetim faaliyetini fazla zaman kaybetmeden sonlandırabilir. Başarılı bir denetçinin çok iyi bir gözlem yeteneğinin olması gerektiği aşikardır.

1.6.2.2.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Bu Standard, bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini iyi incelemesi gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini araştırarak, denetiminin kapsamını buna göre belirleyebilir. İç kontrol sistemi etkin ve verimli çalışan bir işletmede, sisteme güven duyulacağından, denetim kanıtı toplamada bir sınırlılık olabilir. Denetçi gerekli hazırlıklarını yaptıktan sonra iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığına karar verecektir (Çömlekçi, 2010:26-30).

İç kontrol sistemi, denetçinin denetim faaliyetini oldukça kolaylaştıracaktır. İç kontrol sistemi gelişmiş bir işletmede, denetim yapmak son derece kolay ve

güvenilirdir. İç kontrol sistemi etkin ve verimli işleyen bir işletmede hata, hile ve yolsuzlukların azalacağı söz konusu olduğundan, denetçi bu işletmeyle ilgili olumlu karar vermede hiç zorluk çekmeyecektir.

İşletmenin örgütsel işleyişi, işletmede çalışan personelin yapısı, bilgi sisteminin nitelikleri varlıkların korunması için alınmış tedbirler iç kontrol sisteminin temel özellikleri olarak yapılan denetimde doğrudan etkili olabilmektedir. Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde hiç kuşku yok ki denetim riski daha az olmaktadır (Türker ve Pekdemir, 2002:7).

Diğer taraftan, iç kontrol sistemi olmayan veya olup da etkin olmayan bir işletmede denetim yapmak oldukça güçleşir. Denetimin zaman maliyeti oldukça artar. Denetçinin karşı karşıya kalacağı riskler artar. Denetçi yeterli kanıt toplayamadığı ya da kanıt toplamada sıkıntı yaşadığı bir işletmeyle ilgili raporunda, görüş vermekten kaçınabilir ya da sınırlı görüş belirtebilir.

1.6.2.3.Kanıt Toplama Standardı

Denetim kanıtlarının yeterli ve güvenilir olması gerektiğini açıklayan standarttır. Denetçi kanıt toplarken son derece dikkatli ve tedbirli davranmalı, gereksiz uğraşlardan özellikle kaçınmalıdır.

Bağımsız denetim kanıtı teknikleri; inceleme, yeniden hesaplama, gözlem soruşturma ve doğrulama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerinden oluşmaktadır. Denetçi kanıt toplarken, toplayacağı verilere göre bu tekniklerden birini ya da birkaçını kullanabilmektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:87).

Denetçinin görüş bildirmesinde denetim kanıtları çok önemli rol oynar. Olumlu veya olumsuz görüş bildirmesi topladığı kanıtların yeterliliğine bağlıdır. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilgiliyken, güvenilirlik ise kanıtın türüne göre değişmektedir. Bundan dolayı denetçi kanıt toplarken, titiz davranmalıdır. Hangi kanıtların ne şekilde toplanacağı denetçinin kendisine aittir (Hüner, 2014:30).

1.6.3.Raporlama Standartları

Kaliteli denetimin son halkası, doğru bir biçimde hazırlanmış denetim raporudur. Raporlama standartları, değerlendirmeye ilgili olan standartları içermektedir.

Denetçinin, denetlen işletmenin ortaya koyduğu finansal tablolar hakkında bir yargıya varmasını sağlayan standartları, raporlama standartları oluşturmaktadır (Çömlekçi, 2010:26-30).

1.6.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standart, denetim faaliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını ifade etmektedir. Bu standart, aslında bağımsız denetimin amacıyla aynı doğrultudadır. Denetimin amacı, bağımsız denetçinin işletme üst yönetimin sorumluluğunda olan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmek ve bir görüş beyan etmektir (Hüner, 2014:31).

Bağımsız denetçi, hazırlayacağı denetim raporunda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Bu durum işletme ile ilgili bilgi kullanıcıları açısından çok önem arz etmektedir.

1.6.3.2.Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standart, işletmenin yıllar itibariyle kullandığı muhasebe politikalarında bir değişiklik olup olmadığını açıklamaktadır. İşletmenin daha önce kullandığı muhasebe ilkelerini değiştirmemesi, işletmenin tutarlı hareket ettiğini gösterir. Eğer işletme eskiden kullandığı prosedürlerde bir değişiklikte bulunmuşsa, bu işletmenin tutarlı hareket etmediğini göstermektedir. Böyle bir durumda, işletmenin söz konusu değişikliği en ince detayına kadar açıklaması ve bunu finansal tablolarının dipnotlarında belirtmesi gerekmektedir (Hüner, 2014:32).

Bağımsız denetçi, değişen bu ilke ve politikaları hazırlayacağı denetim raporunda ayrıca belirtmelidir. Bu değişikliğin olası etkilerini raporunda göstermelidir. Söz konusu bilgi kullanıcılarının alacağı kararlarda herhangi bir yanılgıya düşmemeleri için bu gerekli bir durumdur.

1.6.3.3.Yeterli Açıklama Standardı

Bu standart, finansal tabloların içerdiği bilgilerin yeterli derecede açık ve anlaşılır olmasıyla ilgilidir. Mali tabloların, aksi belirtilmediği sürece net olması gerekmektedir. Finansal tabloların dipnotlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı açık bir şekilde ifade

edilmelidir. Finansal tabloların doğruluğu bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğuyla ölçülür (Çömlekçi, 2010:26-30).

Finansal tablolar, çoğu zaman açık olmaktan son derece uzaktırlar. Bundan dolayıdır ki söz konusu finansal tabloları okumaya çalışan bilgi kullanıcıları tereddüde düşebilmektedirler. Bunu ortadan kaldırmanın yolu mali tabloların herkesin anlayacağı bir biçimde yeniden düzenlemek ve bilgi kullanıcılarına sunmaktır.

Denetçi, denetim raporunda finansal tabloların eksiksiz bir şekilde hazırlandığını, mali tablo dipnotlarının yeterli, açık ve anlaşılır olduğunu belirtmek zorundadır.

1.6.3.4.Görüş Bildirme Standardı

Denetçinin görüşü, ya finansal tabloların bütünü hakkında ya da bu konu da herhangi bir görüş belirtmeyeceğini açıklamaktadır. Denetçi, hazırlayacağı raporda söz konusu görüşün nedenlerini, neden böyle bir görüş belirttiğini açıklamalıdır (Hüner, 2014:33).

Denetçinin vereceği görüşleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Olumsuz görüş
- Olumlu görüş
- Şartlı görüş
- Görüş belirtmekten kaçınma

Denetçi eğer mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) göre hazırlandığını öne sürüyorsa olumlu görüş,

Denetçi mali tabloların GKGMİ' ne uygun olmadığını belirtiyorsa olumsuz görüş,

Denetçi finansal tablolarla ilgili kanıt toplarken bir sınırlanmayla karşılaşmışsa şartlı görüş veya görüş belirtmekten kaçınabilir. Denetçi eğer şartlı görüş belirtirse, bunun nedenlerini açıklamalıdır.

1.7.Denetim Testleri ve Denetim Kanıtları

1.7.1.Denetim Testleri

Denetim sürecinde denetim testlerinin önemli rolleri bulunmaktadır. İşletmeler, işlemlerini sağlıklı ve güvenilir bir biçimde yerine getirebilmek için, kendi bünyelerinde

muhasebe sistemini ve iç kontrol sistemini kurarlar ve zamana bağlı olarak da bu sistemlerini geliştirmeye gayret gösterirler. Denetim testleri yıl içerisinde ve yıl sonlarında işletmenin sistemlerini ölçmek amaçlı yapılabilmektedir. Bu testler ışığında işletmenin muhasebe sisteminin ne denli güçlü yönlerinin olduğu ya da ne denli zayıf yönlerinin bulunduğu irdelenmeye çalışılır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331).

Denetim testleri işletmenin iç kontrol sistemi içinde yapılabilmektedir. İşletmenin iç kontrol sistemi ne kadar verimli, ne kadar etkin bir işleyişe sahip anlaşılmaya çalışılır. Denetçi bu testleri uygulayarak denetim sürecinde, işletmede var olan sistemlerin güvenilirliklerini ölçebilir. Bağımsız denetçi, denetimin ilerleyen safhaları için kendisine yol gösterici bilgiler edinmiş olmaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331).

Denetçinin denetim testlerini uygulamasını bir diğer nedeni ise, denetim riskini en aza indirmektir. Denetçi işletmede uygulayacağı testlerle, bir risk değerlendirmesi yapabilir. Denetçi, bu risk değerlendirmesini iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak belirleyebilmektedir. İç kontrol sistemi etkin ve verimli işleyen bir işletmede bağımsız denetçi, risk değerlendirmesini makul bir düzeye çekebilir. Eğer söz konusu işletmenin iç kontrol sistemi zayıfsa bu durumda denetçi, iç kontrol sisteminden kaynaklı olabilecek muhtemel riskleri de göz önüne almak zorundadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331).

1.7.1.1.Kontrol Testleri

İşletmenin iç kontrol sistemin ne denli etkin ve verimli çalıştığını incelemek amacıyla yapılan testlere kontrol testleri adı verilmektedir. Kontrol testleri, işletmenin iç kontrol sistemini ölçmek amaçlı yapılır. İşletmede etkin işleyen bir iç kontrol mekanizması söz konusu ise, yapılan kontrol testleri sonucunda işletmenin kontrol riski düşük seviyede çıkabilir. Kontrol riskinin düşük çıkması yılsonunda yapılacak olan maddi kontrol testinin alanının sınırlandırılmasını sağlayabilmektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331-332).

Kontrol riski düşük çıkan bir işletmede, etkin ve verimli işleyen bir iç kontrol sisteminin var olduğundan bahsedilebilir. Etkin ve verimli işleyen iç kontrol mekanizması, denetim sürecinde denetçiye önemli derecede zaman tasarrufu sağlamaktadır. Bağımsız denetçi, kontrol riskinin düşük olduğunu varsayarak, daha az kanıt toplayabilir. Denetçinin daha az kanıt toplaması, hem zaman açısından hem de

kanıtların toplanma maliyeti açısından denetçiye fayda sağlamış olmaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331-332).

Diğer taraftan yapılan testler sonucunda kontrol riskinin yüksek çıkması, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olmadığı, verimli işlemediği sonucu ortaya çıkabilmektedir. İşletmenin iç kontrol mekanizmasının yeterince etkin olmaması denetçiye, bir takım dezavantajlar sağlar. Bu dezavantajlardan en önemlisi, denetçinin yılsonunda uygulayacağı maddi doğruluk testlerinin kapsamının son derece geniş olmasıdır. Bir diğer dezavantaj ise, denetçinin toplayacağı kanıt sayısında artış olmasıdır. Kontrol riski yüksek çıkan işletmede, toplanacak kanıtların niteliği ve yeterliliği son derece önem arz etmektedir. Kontrol riskinin yüksek çıkmasının bir diğer olumsuz sonucu da, denetçinin hem zaman kaybetmesine hem de kanıt toplama maliyetinin artmasına neden olmasıdır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:331-332).

1.7.1.2.Maddi Doğruluk Testleri

Kontrol testleri sonucunda elde edilen verilere göre, sistemlerin etkin çalışıp ya da çalışmadığı ortaya çıkarılabilir. Bir işletmenin finansal tablolarında yer alan hesap bakiyelerinin ne ölçüde doğru olduğunun test yapılarak ölçülmesine maddi doğruluk testleri adı verilir. Bir diğer ifadeyle maddi doğruluk testleri, işletmenin mali tablolarında yer alan rakamların doğruluk derecesini araştırmak üzere yapılmaktadır. Maddi doğruluk testleri yapılırken, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları göz önüne alınır. Maddi doğruluk testleri, kontrol testlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde yapıldığından bazı yerlerde ismi detay testler diye de geçmektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:334-335).

BDS 330'da bağımsız denetçinin önemli her bir hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğruluk testlerini tasarlaması ve bunları gerçekleştirmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna ilave olarak BDS 315'e göre eğer bağımsız denetçi önemli bir yanlışlık riski tespit eder ya da bunun farkına varırsa bu yanlışlık riskini önleyici gerekli tedbirleri almak zorundadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:334-335).

Küçük ve orta ölçekli işletme (KOBİ) türünde olan işletmelere, kontrol testi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü KOBİ'lerin iç kontrol sistemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla denetçi, KOBİ'lere kontrol testini uygulamadan,

doğrudan maddi doğruluk testlerini uygulayabilir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:334-335).

1.7.2.Denetim Kanıtları

Denetim planladıktan ve denetim sürecine geçildikten sonra sıra kanıt toplamaya gelmektedir. Denetim sürecinin büyük çoğunluğunu denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik faaliyetler oluşturmaktadır. Denetim kanıtları, denetim sürecinin temel yapı taşıdır. Zira denetimin ne kadar sağlıklı yapıldığı, toplanan kanıtların kalitesine bağlı olmaktadır. Bağımsız denetçi denetim sonunda hazırlayacağı görüşünü, denetim süreci boyunca topladığı kanıtlara göre belirler. Bağımsız denetçi, bir işletmenin mali tablolarında yer alan kalemlerin ne derece güvenilir olduğunu topladığı kanıtlarla ifade etmektedir. Mevzuatta üzerinde en fazla durulardan konulardan bir tanesi denetim kanıtlarıdır. Öyle ki BDS'deki beşli grupta tamamen denetim kanıtları yer almaktadır. Ayrıca GKDS'de yer alan çalışma standartları da denetçinin yeterli sayıda ve uygun kanıt toplaması gerektiği üzerinde durmuştur (Şirin, 2012:30-32).

Denetim kanıtlarını, denetlenecek olan bilgilerin daha önceden belirlenmiş kurallara uyum derecesini belirlemek amacıyla toplanan her türlü belge, doküman, kayıt olarak ifade etmek mümkündür. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan bilgileri içermektedir.

İşletmeler mali durumlarını, finansal tablolar aracılığıyla açıklamaktadır. Bu tablolardaki bilgiler, işletme üst yönetimin ortaya attığı iddialardır. Bu bilgilerin ne derece doğru ve güvenilir olduğu, ancak yapılacak bağımsız denetimle mümkün olmaktadır. Bağımsız denetçi, bu iddiaları toplayacağı kanıtla değerlendirir. Denetçi yasal kanıtlar dışında, hangi bilginin kendisi açısından bir kanıt olacağını, hangi bilginin ya da belgenin kanıt olmayacağı denetçinin inisiyatifine bağlıdır (Şirin, 2012:1).

Denetçinin kanıt toplamadaki amaçlarını aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

- İşletmede yer alan tüm varlıkların gerçek olduğu ve bunlara ait tüm bu bilgilerin uygun bir şekilde işletmenin kayıtlarına alındığı
- Mali tablolarda bulunması gereken tüm unsurların eksiksiz yer aldığı ve bu unsurlara ait rakamların doğru olduğu
- Tüm varlıkların, hakların ve yükümlülüklerin sahipliğinin işletmede olduğu

- Değerlemelerin muhasebe ilke ve kurallarına göre yapıldığı
- Mali tabloların yasada yer alan düzenlemelere göre yapıldığı, tablolarda yer alan önemli bilgilerin dipnotlarda gösterildiği ve tam açıklama ilkesine uyulduğunun incelenmesidir.

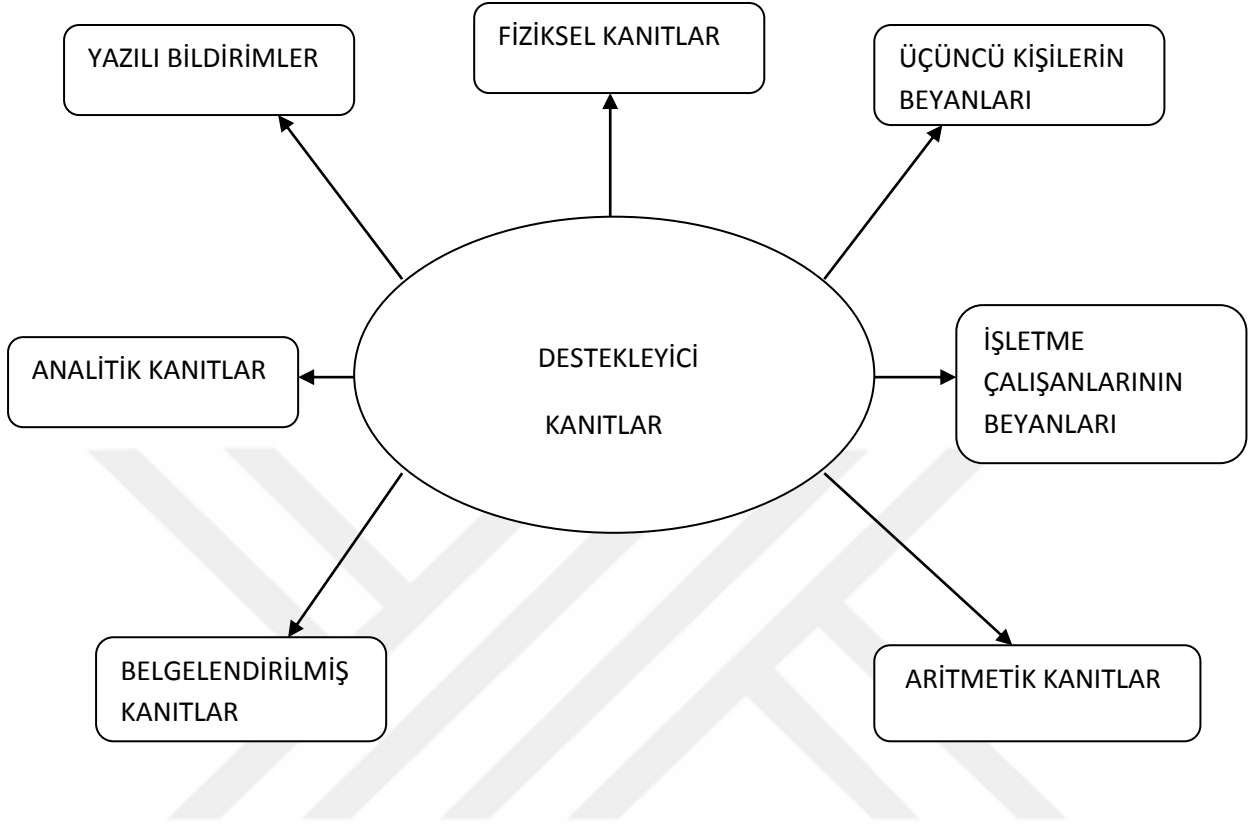
1.7.2.1.Kaynağına Göre Kanıt Türleri

BD'nin toplayacağı kayıtlar iki türdür. Bunlardan birincisi, işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar; bir diğeri ise destekleyici kanıtlardır. İşletmenin muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler, muavin defteri, yevmiye defteri, defteri kebir dökümleri bağımsız denetçi (BD) tarafından birer kanıt niteliği taşıyabilir. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler arasında; işletmenin gelir tablosu, bilançosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu gibi finansal tablolar hakkında bilgi edinmek mümkündür. Bu tablolar işletmenin üst yönetimi tarafından hazırlanmaktadır. Dolayısıyla bu tabloların gerçeği yansıttığını söylemek oldukça güçtür. Zira işletmenin üst yönetimi bu tabloları kendi istekleri doğrultusunda hazırlamış olabilirler. Bundan dolayıdır ki BD'nin yalnızca bu tablolara bakarak işletme hakkında yorum yapması pek doğru olmaz. Denetçi bu tabloları destekleyici kanıtlara göre şekillendirmeli ve görüşünü bu destekleyici kanıtların niteliğine göre belirlemelidir. Denetçinin toplayacağı destekleyici kanıtlara örnek olarak; çek, fatura, bordro, banka hareketleri v.b. verilebilir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:342-343).

Bağımsız denetçinin, muhasebe standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde karar verebilmesi için, hem işletmenin muhasebe sisteminden hem de destekleyici kanıtlardan faydalanması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle belirtmek gerekirse denetçi, işletmenin muhasebe sisteminde var olan bilgileri, destekleyici kanıtlarla doğrulamalıdır. Destekleyici kanıtlar, işletmenin iç çevresinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilmektedir. İşletme içerisinden elde edilen kanıtlar, işletme üst yönetimi tarafından belirlendiği için güvenilirlik düzeyi oldukça düşüktür. Ancak işletmenin dışından elde edilen bilgilere, işletme üst yönetiminin bir müdahalesi olamayacağından bu kanıtları güvenilirliği oldukça yüksektir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:342-343).

Destekleyici kanıtları aşağıdaki şekil 1 yardımıyla göstermek mümkündür.

Şekil 1: Destekleyici Kanıtlar



Fiziksel Kanıtlar: Denetçinin, işletmeye ait bir varlığı fiziki olarak inceleyerek söz konusu varlığın işletmede olup olmadığını tespit eder. Fiziksel kanıtlar, maddi duran varlıkların ve ticari malların sayılması yoluyla elde edilebilmektedir. Fiziksel kanıtların güvenilirliği oldukça yüksektir. Örneğin; bir mobilya işletmesinde, denetçinin işletmenin ticari malları olan halıları, koltukları, kanepeleri v.s sayması ve bunların işletmede bulunduğunu tespit etmesi işletme açısından bir fiziki kanıt toplamadır (Kepekçi, 1996:91).

İşletme Çalışanlarının Beyanları: Denetçilerin, işletmeyle ilgili işletmede çalışan personel tarafından bilgi alınmasını ifade eder. İşletme çalışanlarından alınan bilgilerin güvenilirliği yüksek olmaz. Çünkü işletme çalışanları üst yönetimin baskısı altında karar verebileceğinden dolayı, güvenilirlik düşüktür (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:344).

Üçüncü Kişilerin Beyanları: Denetçinin işletmeyle ilgili bir konuda üçüncü kişilerden bilgi almasını ifade eder. Üçüncü kişiler olarak kastedilen; bankalar, ticari alacaklar, borçlar v.s kastedilmektedir. Denetçi, üçüncü kişilerden alacağı bilgileri oldukça önemsemelidir. Çünkü üçüncü kişilerin vereceği bilgilerin güvenilirliği yüksek olabilmektedir. Pratikte üçüncü kişilerden alınan bilgilerin adı doğrulamadır. Doğrulamayı ilerleyen sayfalarda anlatacağız (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:343).

Belgelendirilmiş Kanıtlar: İşletmenin muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların belgelere dayandırılmasıdır. Muhasebe sisteminden alınan verilerin, belgelerle örtüşmesinin ne denli önemli olacağını söylemek mümkündür. Çünkü belgelerin muhasebe kayıtlarıyla tutarlı olması, denetçi açısından öne arz etmektedir. Özellikle belgelerin orijinal olması, sahte olmaması çok çok önemlidir. Günümüzde teknolojinin son derece gelişmiş olması, sahte belgelerin düzenlenmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Çünkü birçok belge bugün bilgisayar ortamında düzenlenebilmektedir (Sipahi, 2001:127).

Aritmetik Kanıtlar: Denetçinin muhasebe sistemindeki kayıtları yeniden inceleyip, birtakım hesaplamalar yaparak doğruluğunu teyit etmek için yapılan işlemlerdir. Aritmetik kanıtlar, işlemler yenilenecek yapılabilmektedir (Türker ve Diğerleri, 2003:81).

Analitik Kanıtlar: Denetçinin işletmenin verilerini yıllar itibariyle karşılaştırarak elde ettiği kanıtlardır. Örneğin; denetçi bir işletmenin 2015-2016 yılları arasındaki finansal tablo hareketlerini birbiriyle karşılaştırabilir, hesaplar arasındaki tutarların farklılıklarını görebilir. Yıllar itibariyle finansal tabloların tutarlarında önemli değişiklikler mevcut ise, bu durumun nedenlerini araştırmalıdır. Denetçi, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü inceleyebilir, araştırabilir. Eğer, işletmede anormal bir durum tespit ederse gerekli tedbirleri derhal almalıdır. Bu teknik denetimin daha etkin ve verimli olmasını sağlamaktadır (Sipahi, 2001:137-138).

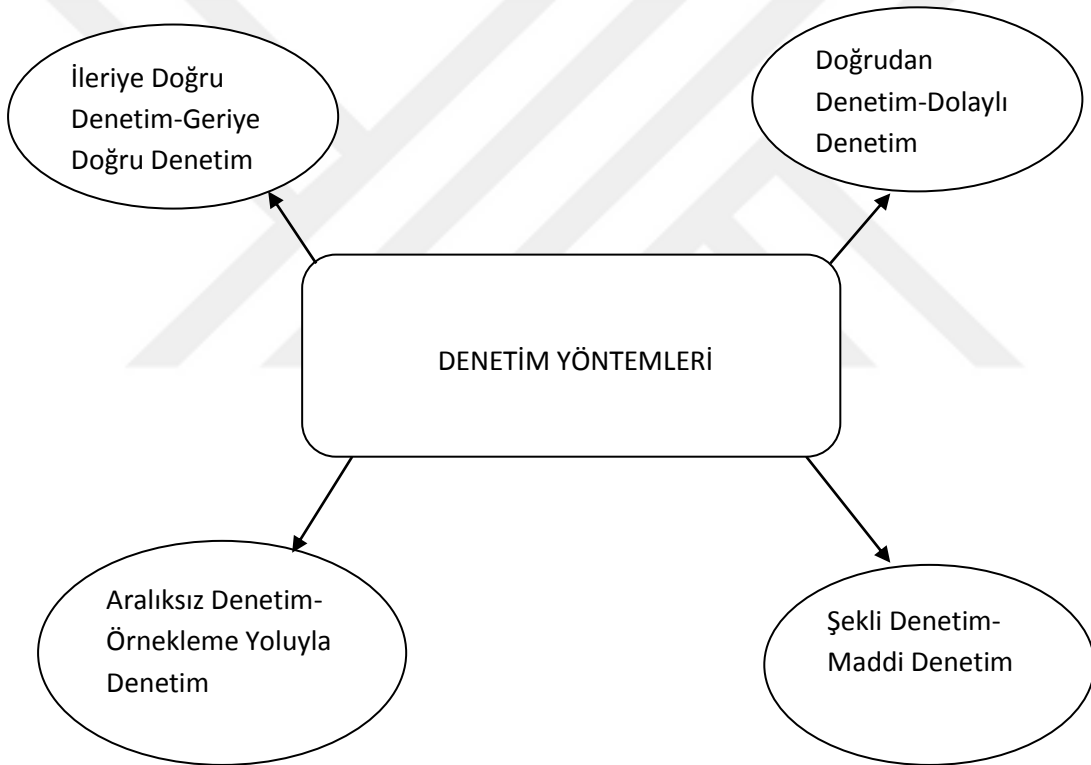
Yazılı Bildirimler: İşletmenin finansal tablolarının, üst yönetimin iddiaları olduğundan daha önce bahsetmiştik. Denetçi, finansal tabloların işletmenin üst yönetiminin sorumluluğunda olduğunu yazılı bir belgeyle, üst yönetimin kendisine bildirmesini isteyebilir. İşletme üst yönetimi, bu yazılı bildirim denetçiye vermekle mükelleftir.

BDS 580, denetçinin işletmenin yönetiminden yazılı bir belge almasını zorunlu tutmuştur (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:344).

1.7.2.2. Denetim Yöntemleri ve İşlemleri

İşletmenin muhasebe sisteminden kanıt toplamak için, denetim yöntem ve işlemlerinden faydalanılır. Denetim yöntem ve işlemleri birbirinden farklılık göstermekle beraber, aslında yöntem ve işlem denetçinin kanıt toplaması açısından gerekli unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim yöntemlerini ve işlemlerini şekil 2 yardımıyla açıkladıktan sonra, denetim yöntem ve işlemleri hakkında bilgi vermeye çalışacağız (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:344-345).

Şekil 2: Denetim Yöntemleri



İleriye Doğru Denetim-Geriye Doğru Denetim: Denetçinin işletmeyi incelemeye ve araştırmaya belgelerden başlayıp, defter kayıtlarına daha sonra finansal tabloları incelemesine ileriye doğru denetim denir. Eğer denetçi, işletmeyi incelemeye finansal tablolarda başlayıp, sonra defter kayıtları daha sonra da belgeleri incelemesine ise geriye doğru denetim adı verilmektedir (Türker ve Diğerleri, 2003:91).

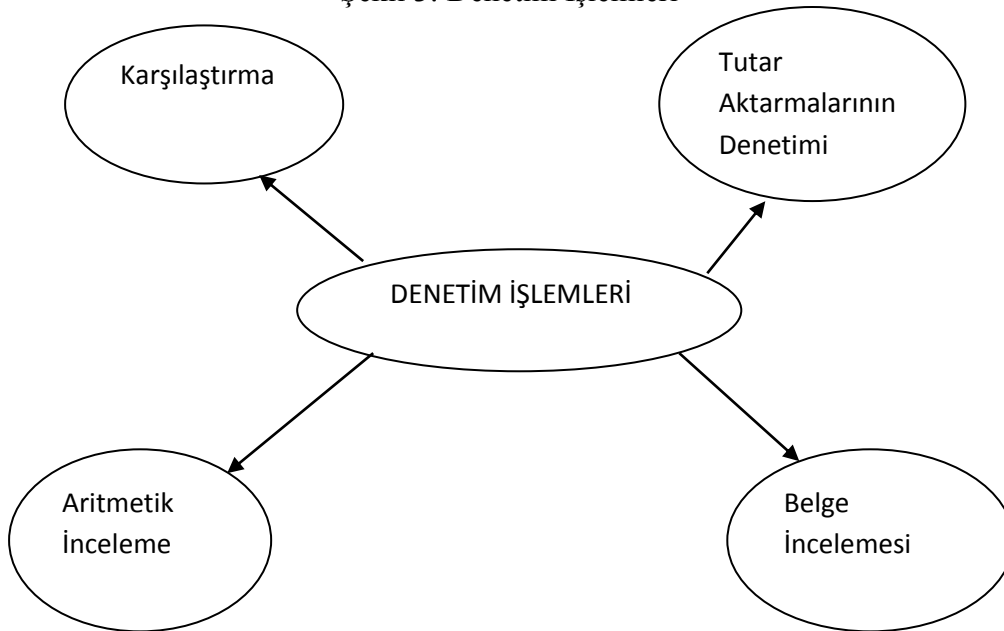
Doğrudan Denetim-Dolaylı Denetim: Denetçinin, işletmenin finansal tablolarının her bir kaleminin ayrı ayrı incelemesine doğrudan denetim adı verilir. Denetçinin finansal tablo kalemleri arasında ilişki kurması, bir hesabı başka bir hesapla karşılaştırmasına ise dolaylı denetim denir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:345).

Aralıksız Denetim-Örnekleme Yoluyla Denetim: Denetçinin bir işletmeyi denetlerken belirli bir zaman diliminde, işletmede meydana gelen her türlü işlemi tek tek incelemesine aralıksız denetim denir. Denetçinin her olayı değil de, işletmede olan işlemlerin arasından belirlediği bir kısmı seçerek yaptığı denetime ise örnekleme yoluyla denetim adı verilir. Aralıksız denetimin dezavantajı zaman kaybı olsa da örnekleme yoluyla yapılan denetime göre sonuçları daha güvenilirdir. Ancak örnekleme yoluyla denetim, denetçiye önemli, derecede zaman tasarrufu sağlamaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:345).

Şekli Denetim-Maddi Denetim: Denetçinin denetleyeceği işlem ve türlerin sadece şekil yönünden incelemesine şekli denetim denmektedir. Şekli denetim esasında bir uygunluk denetimidir. Denetçinin, işletmede meydana gelen hareketlere, işletmenin defter ve belgelerinden yararlanarak, işletmenin belgelerdeki tutarları muhasebe sistemine doğru bir şekilde kaydedip etmemesini incelemek amacıyla yaptığı denetime ise maddi denetim denir (Türker ve Diğerleri, 2003:91).

Denetim işlemlerini şekil 3 yardımıyla gösterip, kısaca bilgi vermeye çalışalım

Şekil 3: Denetim İşlemleri



Karşılaştırma: Muhasebede bazı hesaplar arasında mantıksal ilişki mevcuttur. Denetçinin bu hesapları birbiriyle kıyaslayarak inceleme yapmasıdır (Türker ve Diğerleri, 2003:81).

Tutar Aktarmalarının Denetimi: Denetçi, işletmede gerçekleşen hesap hareketlerinin doğru yerlere aktarılıp aktarılmadığını kontrol amacıyla bu denetimi yapar. Örneğin: A bankasında bulunması gereken bir tutarın yanlışlıkla B bankasının hesabına işlenmesi gibi (Türker ve Diğerleri, 2003:81).

Aritmetik İnceleme: Muhasebe işlemleri yapılırken, yapılan toplamalar, çıkarmalar, bölmeler ve çarpımların doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını incelemek için yapılan işlemlerdir. Denetçi aritmetik inceleme yaparken, hesapları tekrar toplayabilir ya da çıkarabilir. Böylelikle yapılan işlemlerin doğruluğunu teyit etmiş olur (Türker ve Diğerleri, 2003:81).

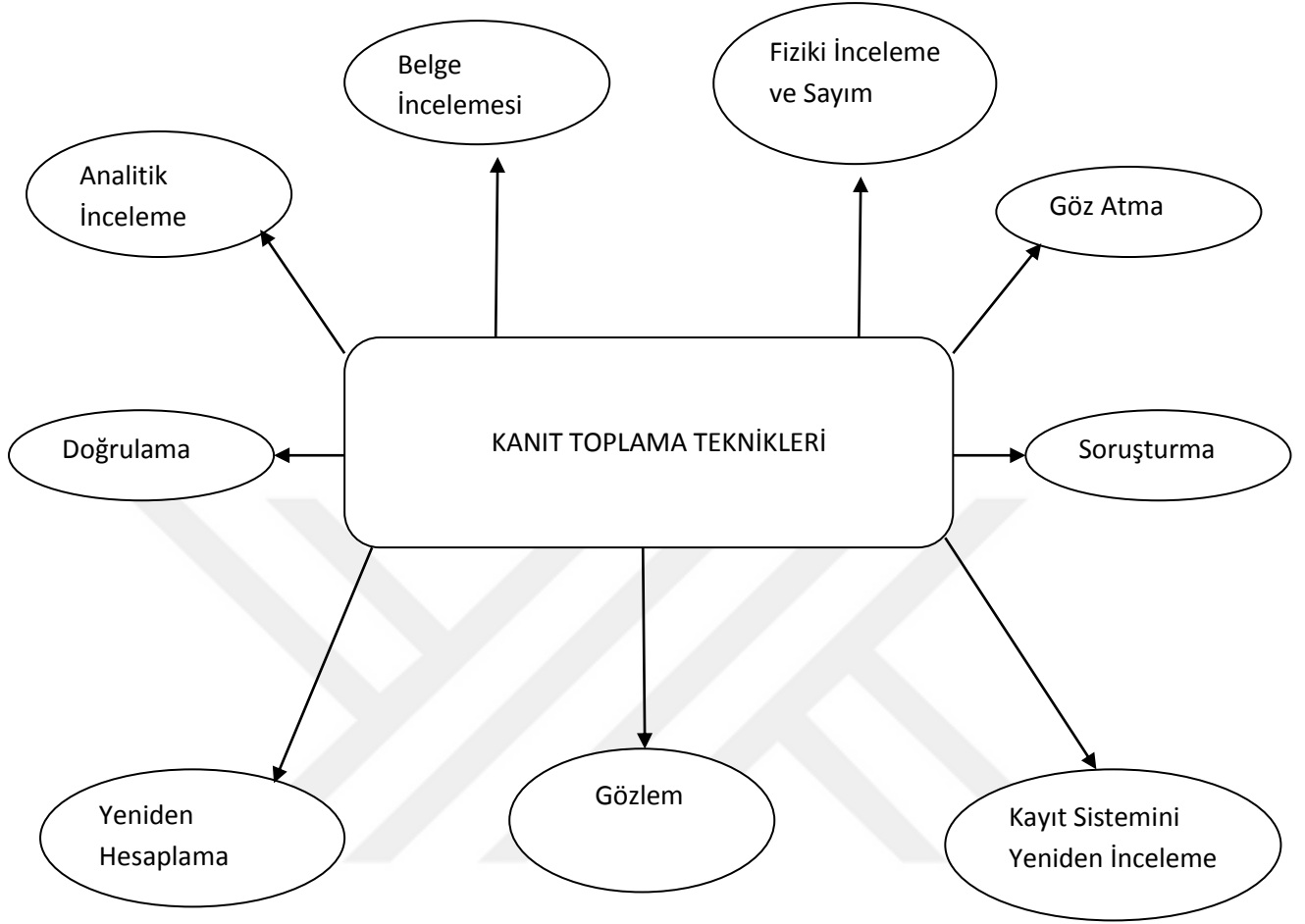
Belge İncelemesi: Denetçinin muhasebe sistemlerindeki kayıtlara bakarak, belgeyi incelemesidir. Belgede yazılı tutarların doğru bir biçimde yazılıp yazılmadığını, belgenin ilgili hesaba kaydedilip kaydedilmediğini kontrol eder. Denetçi, belgenin orijinal olup olmadığına dikkat etmelidir. Hiç şüphesiz ki, orijinal belgeler, fotokopi yoluyla elde edilen belgelere göre daha güvenilirdir (Türker ve Diğerleri, 2003:82-83).

1.7.2.3.Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçi, destekleyici kanıtların toplanması sürecinde, denetim yöntemleri ve denetim işlemleri yoluyla kanıt toplasa da aslında denetçi esas olarak kanıt toplama tekniklerinden faydalanmaktadır. Kanıt toplama tekniklerini başarıyla uygulayan denetçi, denetim raporu için, çok önemli bir avantaj elde etmiş olacaktır. Çünkü denetçi, topladığı kanıtlara göre değerlendirmelerde bulunacak ve işletme hakkında görüş beyan etmiş olacaktır. Bu bakımdan kanıt toplama teknikleri denetçi açısından son derece önem arz etmektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:346).

Kanıt toplama tekniklerini şekil 4 yardımıyla açıkladıktan sonra, bu teknikler hakkında bilgilendirmede bulunacağız.

Şekil 4: Kanıt Toplama Teknikleri



1.7.2.3.1.Fiziki İnceleme ve Sayım

Fiziki inceleme ve sayım tekniği, oldukça güvenilir sonuçlar verdiği için denetçi tarafından yaygın bir şekilde kullanılan bir tekniktir. Denetçi, işletme üst yönetimi tarafından iddia edilen varlıkları fiziki olarak sayarak işletmede var olup olmadığını tespit eder. Fiziki inceleme ve sayım tekniği, varlıkların var olmasıyla doğrudan ilgilidir. Örneğin; bir mobilya işletmesinin deposunda malların var olup olmadığını incelemek fiziki sayıma bir örnektir. Başka bir örnek; beyaz eşya üreten bir işletmenin, bilançosunda yer alan ticari malların, işletmenin deposunda sayılarak gerçekten var mı yoksa yok mu bunu incelemek, fiziki sayıma bir örnek teşkil eder (Toroslu, 2007:200).

1.7.2.3.2.Göz Atma

Denetçinin, işletmenin muhasebe sistemini incelemesi, hesap tutarlarına bakması, hesaplar arasında bir anormallik varsa bunu tespit etmesine göz atma adı verilir. İşini

özenle yapan bir denetçi, göz atma tekniğini kullanarak ilerde toplayacağı kanıtlara bir ışık tutar. Göz atma tekniği, bir miktar analitik incelemeye benzemektedir. Göz atma tekniğiyle denetçi, muhasebe sistemini kontrol eder. Göz atma tekniğiyle doğrudan doğruya kanıt elde edilmeyebilir. Çünkü denetçi, göz atma tekniğinde, üstten bir bakışla hızlı bir sistem taraması yapar (Türker ve Diğerleri, 2003:90).

1.7.2.3.3.Soruşturma

Denetçinin, işletmede araştırmak istediği konuyla ilgili işletmenin çalışanlarına sözlü ya da yazılı sorular sorarak yaptığı incelemeye soruşturma denir. Denetçi işletmede birtakım sorular sorarak istediği cevaplara ulaşmaya çalışır. Sorulacak sorular, denetçinin kendi inisiyatifindedir. Denetçi dilediği soruları sorabilir. Denetçi soru sormak için, işletme çalışanlarından randevu alabileceği gibi, bir konuşma havasında ya da bir yemekte de sorular sorabilir. Soruşturma tekniği, işlemenin çalışanlarına yönelik olduğundan, işletme çalışanları üst yönetimin baskısı altında karar verebilirler. Bu yüzden soruşturma tekniğinin güvenilirliği düşük seviyededir. Denetçi, soruşturma tekniğinden elde ettiği kanıtları başka kanıtlarla desteklemelidir (Toroslu, 2007:201).

Soruşturma tekniği daha çok işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve verimli, işleyip işlemediğini kontrol etmek amacıyla yapılmaktadır. Etkin ve verimli işleyen bir iç kontrol sisteminde soruşturma tekniği, denetçiye büyük yarar sağlar. Denetçi soruşturma tekniğiyle, işletmenin iç kontrol sisteminin faaliyetini ne ölçüde yerine getirdiğini belirlemektedir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:34).

1.7.2.3.4.Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Denetçinin incelemek istediği konuyla ilgili, işletmenin muhasebe kayıt sistemini yeniden inceleyerek bir olağandışı durum varsa bunu tespit etmek amacıyla kullandığı tekniktir. Denetçi yeniden hesaplama tekniğiyle, hesap bakiyelerinin doğruluğunu incelemektedir. Özellikle, muhasebe kayıt sisteminde var olan hesapların anormal bir şekilde azalması ya da artması durumunda, yeniden hesaplama tekniğinden faydalanılmaktadır. Denetçi bu hesapları yeniden hesaplayarak, varsa bir yanlışlık onu tespit edebilir, ilgili işletmeyi bunu düzeltmeye yönlendirebilir (Kepekçi, 1996:95).

Kayıt sistemini yeniden inceleme tekniğinden elde edilen kanıtların güvenilirliği yüksek olabilir. Çünkü denetçi, ilgili hesapları kontrol ederek, olması gerekeni bulabilir.

1.7.2.3.5.Gözlem

Denetçi, işletmenin stoklarını sayma faaliyetinde yer alması, işletme çalışanlarının işlerini ne ölçüde doğru ve güvenilir yaptıklarını gözlemler. Denetçi, işletme personeline bakarak, işletmenin stok sayımında olası bir yanlışlığı tespit edebilir. BDS 501 de stoklara ait kanıtlar toplanırken denetçinin stok sayım faaliyetinde bizzat hazır bulunması gerektiğini zorunlu kılmıştır. BDS'ye göre denetçi, stokların sayımında işletme personelini gözlemleyerek kanıt toplaması gerektiğini ifade etmektedir. Gözlem denetçinin işletme faaliyetlerine tanık olmasını ifade etmektedir (Kepekçi, 1996:95).

Gözlem tekniğini, fiziki inceleme ve sayım tekniğiyle karıştırmamak gerekmektedir. Fiziki inceleme ve sayım tekniğinde, stoklar fiziki olarak denetçi tarafından sayılırken, gözlem tekniğinde ise, denetçi, stokların sayımını izlemektedir. Gözlem tekniğinde stokları denetçi değil, işletme personeli saymakta ve stok işlem faaliyetlerini yürütmektedir. Denetçi sadece stokların sayım faaliyetinde hazır bulunarak, işletme personelini gözlemlemektedir (Toroslu, 2007:200).

1.7.2.3.6.Yeniden Hesaplama

Denetçinin, muhasebe kayıt sistemindeki hesapları tekrar inceleyerek, doğruluğunu teyit etmesidir. Muhasebe kayıt sisteminde yer alan faiz, amortisman gibi hesapların yeniden yapılarak doğru sonuçlarının ortaya çıkarılmasıdır. Muhasebe sistemindeki tüm hesaplar için toplama, çıkarma, çarpma, ya da bölme işleminin yapılması çok uzun bir zamanı alabilir. Bu yüzden denetçi, belli hesaplar arasından örneklem seçerek gerekli hesaplamaları ve kontrolleri yapmalıdır (Kepekçi, 1996:95-96). Günümüzde bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle beraber, yeniden hesaplama tekniği, hesaplara kolay bir şekilde uygulanabilmektedir. Bu teknolojik gelişme ve ilerleme denetçi için büyük zaman ve maliyet avantajı sağlamaktadır.

1.7.2.3.7.Doğrulama

Denetçinin, incelediği konuyla ilgili üçüncü kişilerden yazılı bilgi almasına doğrulama adı verilmektedir. Denetçi, işletmedeki hesap bakiyelerinin doğruluğunu test etmek amacıyla ilgili kurumlara ya da kişilere yazılı bildirimde bulunabilmektedir. İlgili kişi ya da kuruluşlar, denetçinin gönderdiği bu yazılı bildirimlere kendi yetkinlikleri ölçüsünde cevap verebilmektedirler. Örneğin; denetçi işletmenin bankalar

hesabındaki tutarların doğruluğunu teyit etmek amacıyla, söz konusu bankaya teyit mektubu gönderebilir. Banka bu mektuba olumlu ya da olumsuz cevap verebilir. İşletme üst yönetiminin denetçinin hazırladığı bu yazılı bildirimlere müdahalesinin olmamasından dolayı, doğrulama yoluyla elde edilen kanıtların güvenilirliği oldukça yüksektir. Ancak güvenilirliğin yüksek çıkması, bu teyit mektubunu cevaplayanların yetkinliklerine, bilgilerine bağlı olabilmektedir. Doğrulama mektuplarının ilgililere gönderildiğinde, verilecek doğrulama yanıtları; olumlu (pozitif) doğrulama, olumsuz (negatif doğrulama) ve boş bakiyeli doğrulama olabilmektedir (Gürbüz, 1995:102-108). Şimdi bunlardan kısaca bahsedelim

Olumlu Doğrulama: Denetçinin ilgili kişiye gönderdiği mutabakat mektubunda, ister mutabık olunsun ya da olunmasın ilgili kişinin cevap vermesi beklenir. Olumlu doğrulamayı aşağıdaki şekil 5 yardımıyla gösterebiliriz.

Şekil 5: Olumlu Doğrulama Mektubu

<p>DENETLENEN İŞLETME A.Ş.</p>
<p>Sayın: Doğruluk Temizlik A.Ş.</p> <p>Şirketimizin 31.12.2016 tarihli bağımsız denetimi Beritan Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından yapılmaktadır. Şirketinizle aramızda bilanço tarihi itibariyle 150.000 TL borç/alacağı yetkili kaşe ve imza ile doğrulayarak denetim şirketine elektronik posta ile bildiriniz.</p> <p>Denetlenen İşletme A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p> <p>Yukarıda belirtilen 150.000 TL bakiye 31.12.2016 tarihi itibariyle şirketimizin kayıtlarına göre..... TL'dir.</p> <p>Doğruluk Temizlik A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p> <p>Beritan Bağımsız A.Ş. iletişim bilgileri:</p> <p>.....</p>

Olumsuz Doğrulama: Denetçinin gönderdiği mutabakat mektubunda, eğer işletme söz konusu tutarda mutabık değilse cevap vermesi istenmektedir. Eğer söz konusu tutarda mutabık olunursa, ilgili kişinin mektuba cevap vermesine gerek bulunmamaktadır. Olumsuz mutabakat, daha çok hesap bakiyesi cüzi miktarda olan hesaplar için yapılmaktadır. Olumsuz mutabakat mektubu örneğini, şekil 6 yardımıyla görebiliriz.

Şekil 6: Olumsuz Doğrulama Mektubu

<p>DENETLENEN İŞLETME A.Ş.</p> <p>Sayın: Doğruluk Temizlik A.Ş.</p> <p>Şirketimizin 31.12.2016 tarihli bağımsız denetimi Beritan Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından yapılmaktadır. Şirketinizle aramızda bilanço tarihi itibariyle 150.000 TL borç/alacağı yetkili kaşe ve imza ile doğrulayarak denetim şirketine elektronik posta ile bildiriniz. Eğer bakiyenin doğru olduğunu düşünüyorsanız cevap vermenize gerek kalmamaktadır.</p> <p>Denetlenen İşletme A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p> <p>Yukarıda belirtilen 150.000 TL bakiye 31.12.2016 tarihi itibariyle şirketimizin kayıtlarına göre..... TL'dir.</p> <p>Doğruluk Temizlik A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p> <p>Beritan Bağımsız A.Ş. iletişim bilgileri:</p> <p>.....</p>

Boş Bakiyeli Doğrulama: Gerek olumlu doğrulamada gerekse olumsuz doğrulamada olsun, yazılı bildirim sonucu ilgili kişi tarafından belirli bir tutar ifade edilerek bildiriliyordu. Boş bakiyeli doğrulamada ilgiliye herhangi bir bilgi verilmez. Bildirimin ilgili tarafından yapılması beklenmektedir. Boş bakiyeli doğrulamayı şekil 7 yardımıyla görmek mümkündür.

Şekil 7: Boş Bakiyeli Doğrulama Mektubu

<p>DENETLENEN İŞLETME A.Ş.</p>
<p>Sayın: Doğruluk Temizlik A.Ş.</p> <p>Şirketimizin 31.12.2016 tarihli bağımsız denetimi Beritan Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından yapılmaktadır. Şirketinizle aramızda bilanço tarihi itibariyle bulunan borç/alacağı yetkili kaşe ve imza ile doğrulayarak denetim şirketine elektronik posta ile bildiriniz.</p>
<p>Denetlenen İşletme A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p>
<p>31.12.2016 tarihi itibariyle şirketimizin kayıtlarına göre aramızdaki bakiye..... TL'dir.</p>
<p>Doğruluk Temizlik A.Ş. Kaşe/İmza/Tarih</p>
<p>Beritan Bağımsız A.Ş. iletişim bilgileri:</p>

Denetim standartlarına baktığımızda hangi doğrulama çeşidinin kullanılacağı ile ilgili kesin bir ifade bulunmamaktadır. Denetçi, eğer hesap bakiyeleri arasında önemli derecede yüksek tutarlar mevcut ise olumlu doğrulamayı kullanabilir. Eğer hesaplardaki tutar düşükse, olumsuz doğrulamayı kullanabilir. Denetçi dilerse hem olumlu doğrulamayı hem de olumsuz doğrulamayı kullanabilir (Türedi, 2007:168).

1.7.2.3.8. Analitik İnceleme

BDS 520 analitik prosedürler adı altında analitik incelemeyi, finansal olan veriler ya da finansal olmayan veriler arasında anlamlı bir ilişki kurarak değerlendirme yapmaktır. Analitik inceleme tekniği, işletmenin finansal tablolarına uygulanarak, hesaplar arasındaki anlamlı ilişkiyi ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Denetçi analitik incelemeyi denetim süreci içerisinde iki defa uygular. Birincisi denetimin başında, muhtemel hesap hatalarını ortaya çıkarmak ve bir tahmin yürütmek amacıyla yapılmaktadır. İkinci ise, maddi doğruluk testlerinden sonra yapılır, buradaki hedef düzenlenen finansal tablolarda denetçinin gözünden kaçabilecek herhangi bir durumun olup olmadığını belirlemektir. Genellikle analitik kanıtlar, denetçiye genel bir görünüm sağlamaktadır (Gürbüz, 1995:102-108).

Başlıca analitik inceleme tekniklerini; trend analizi, oran analizi, mantıklılık analizi ve karşılaştırmalı tablolar analizi olarak sıralamak mümkündür.

1.7.2.3.9. Belge İncelemesi

Denetçi, işletmeye ait muhasebe sistemindeki kayıtların doğru bir belgeye dayandırılıp dayandırılmadığını belge incelemesi tekniğiyle gerçekleştirir. Denetçi, belgenin üzerindeki tutarların doğru bir şekilde muhasebe kayıt sistemine işlenip işlenmediğini araştırır. Denetçi belgenin üzerindeki bilgileri inceleyerek, işletmeye ait olup olmadığını, örneğin işletme adına düzenlenmiş bir faturanın gerçekten işletme adına kesilip kesilmediğini tespit eder (Kepekçi, 1996:93-96).

Denetçi, muhasebe sistemindeki tüm kayıtları belgeler yoluyla inceleyemez. Çünkü bu hem zaman kaybına neden olur hem de ekonomik bir külfet yaratır. Denetçi belge incelemesi yaparken belirli sayıda örneklem seçer ve işlemlerini buna göre yapar.

Denetçi, işletme adına düzenlenmiş bir belgenin, orijinal olup olmadığına özellikle dikkat etmelidir. Çünkü günümüzde bilgi teknolojileri çok gelişmiştir. Birçok

işletme bilgisayar üzerinden belge düzenlemektedir. Dolayısıyla belgenin sahtesinin yapılabileceği denetçi tarafından unutulmamalıdır.

Belge incelemesi tekniği, kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin tersi niteliğindedir. Denetçi, muhasebe sistemindeki kayıtlardan geriye doğru giderek, yapılan kayıtların bir belgeye dayandırıldığını kontrol eder (Kepekçi, 1996:93-96).

1.7.2.4.Kanıtların Yeterliliği

GKDS denetçi tarafından denetim sürecinde yeterli ve uygun kanıtlar bulmasını zorunlu kılmıştır. Denetçi, denetim sürecinde birçok kanıt toplayabilir. Denetçinin topladığı bu kanıtlardan, işletmenin finansal tablolarına konu olabilecek kanıtları ayırmalı, gereksiz olabilecek kanıtlar elenmelidir. GKDS denetçinin kanıtları, kanıtların uygunluğu kanıtların ilgili ve güvenilir olmasına bağlıdır (Şirin, 2012:50).

Kanıtların ilgili olması, denetim sürecinde toplanan kanıtların denetimin amacına uygun olmasını ifade etmektedir. Denetçi topladığı kanıtlarla denetim raporunu özdeşleştirecek bir şekilde ilgililiğini ifade eder. Kanıtların ilgili olması, denetçinin görüşü üzerinde etkili olabilmesini anlatır. Örneğin; işletmenin muhasebe sisteminde kayıtlı araçların ruhsatları, işletmenin aktifine kayıtlı araçların sayısından daha önemlidir (Erdoğan, 2006:56-62).

Kanıtların güvenilirliği, kanıtların elde edilme şekline ve nasıl elde edildiğine bağlı olmaktadır. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

Kanıtların Kaynağı, kanıtın kimden elde edildiğiyle ilgilidir. Denetçi, denetim sürecinde iki çeşit kanıt toplar bunlardan ilki, işletme içerisinden toplanan kanıtlardır. İkincisi ise işletme dışından toplanan kanıtlardır. Denetim standartları, işletme dışından elde edilen kanıtların işletme içerisinden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilir olduğunu ifade etmektedir. İşletme içerisinde oluşturulan belgeler de iki türdür. Bunlardan birincisi, işletme tarafından düzenlenip işletmenin içerisinde kalan belgeler, bir diğeri ise işletme tarafından düzenlenip işletmenin dışına verilen belgeler (örneğin; satış faturası). İşletme dışına verilen belgeler, işletme içinde kalan belgelere nazaran daha güvenilirdir (Erdoğan, 2006:56-62).

İç Kontrol Sisteminin Etkinliği, GKDS denetçinin iç kontrol sistemini amacına uygun bir şekilde değerlendirmesini istemektedir. İç kontrol sistemi etkin ve verimli işleten bir işletmenin kontrol riskinin oldukça düşük olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Söz konusu işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olmasından dolayı işletmenin kurumsal bir yapısının olduğundan söz edilebilir. İç kontrol sistemi etkin ve verimli işleyen bir işletmeden elde edilen kanıtların güvenilirliği, iç kontrol sistemi zayıf bir işletmeye göre çok daha yüksek olacaktır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:354-355).

Kanıtın Zamanlılığı, bilanço gününe yakın olan kanıtlar, bilanço gününden uzun olan kanıtlara göre daha güvenilirdir. Örneğin; 31.12.2016 tarihinde yapılan kasa sayım sonucu, 10.12.2016 tarihine göre yapılan kasa sayım sonucuna göre daha güvenilir olmaktadır. Denetçi, denetim sürecinde elde ettiği kanıtları kullanarak, görüşünü oluşturacağı için, denetim bittikten sonra elde edilecek kanıtların bir anlamı olmayacaktır. Denetçi kanıtlarını zamanında toplamalı, zamanı geçtikten sonra elde edilecek kanıtların denetçiye herhangi bir faydasından bahsedemeyiz (Erdoğan, 2006:56-62).

Denetçinin Doğrudan Bilgi Alması ve Kanıtların Üzerinde Uzmanların Etkisi denetçi tarafından doğrudan toplanan kanıtlar, dolaylı yoldan topladığı kanıtlara göre çok daha güvenilirdir. Denetçi, stokların sayımına bizzat katılır, stokları izlemesinin sağlayacağı kanıtın güvenilirliği, denetim ekibinden birini gönderip, denetim ekibindeki kişiden alacağı bilgiye göre çok daha güvenilirdir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015).

Denetçinin her konuda bilgi sahibi olmasına imkan yoktur. Denetçinin de bilmediği konular, bilmediği alanlar olabilmektedir. Denetçi bilmediği konularda bir uzmanın yardımına başvurabilir. Bu uzmandan denetimle ilgili kendisine yardım etmesini isteyebilir. Örneğin; işletmeye ait bir hisse senediyle ilgili bir işlemde, menkul kıymet uzmanının görüşüne, bilgisine başvurabilir (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:355).

Kanıtın Objektifliği denetçinin elde edeceği objektif kanıtlar, subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Objektif kanıtlar denetçiden denetçiye değişmez, tüm denetçiler için aynı şeyi ifade eder. Ancak subjektif kanıtlar denetçiler arasında bir görüş farklılığına neden olabilir. Örneğin; denetçinin A bankasından istediği hesap ekstresi, tüm denetçileri bağlar. Denetçiden denetçiye farklılık göstermez. Ancak işletmenin

muhasebe kayıtlarında mevcut bir karşılık giderinin ya da ayrılan amortismanların veya şüpheli ticari alacakların tutarları subjektif nitelik taşımaktadır (Şirin, 2012:50).

1.8.İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi

1.8.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA) tarafından işletmenin sahip olduğu varlıkları korumak, mali nitelikli bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, daha önceden üst yönetim tarafından belirlenmiş ilke ve kurallara bağlılığı teşvik etmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan ilke, prosedür ve yöntemler olarak tanımlanmıştır. Genel olarak bir işletmenin, hedeflerine olumlu bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ilkeler ve kurallar bütününe kontrol adı verilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kontrol, bir eylemi değil, bir süreci içermektedir. İç kontrol, yönetimin görevini yerine getirmesinde köprü görevini üstlenir, onun sağlıklı bir şekilde işlemesini sağlar. İç kontrol, yönetim tarafından bir araç olarak da kullanılabilir. Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi (COSO) de iç kontrol sistemini, faaliyet etkinliğinin ve verimliliğinin, finansal raporlamada güvenilirliğin ve ilgili mevzuata uygunluğun sağlanması amacıyla, makul bir güvence sağlamak üzere düzenlenmiş, işletmenin üst yönetimi ve işletmede çalışan tüm personel tarafından yürütülen bir süreç olarak tanımlamaktadır (Yaman, 2008:1-7).

Denetim, kontrol ve teftişi farklı bir şekilde tanımlamakta mümkün olabilmektedir. Türkçe de denetim, audit; kontrol, control; ve teftiş, inspection kelimelerinin karşılıkları olarak kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu, denetimi “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek”; kontrolü, “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemek; teftişi ise “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için araştırmak, denetlemek” şeklinde açıklamaktadır (Kesik, 2005:94-96).

1.8.2.Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun değişik 55.maddesinde, iç kontrol; “*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların*

korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam olarak ve doğru tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak yürütülmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü “ şeklinde tanımlanmaktadır (Yaman, 2008:1-7).

1.8.3.İç Kontrol Sisteminin Önemi

İç kontrol sisteminin önemi, iç kontrolün hedefiyle ilgilidir. Bir işletmede iç kontrol sistemi, ilk olarak finansal tabloların anlaşılabilir ve güvenilir olmasını amaçlamaktadır. İşletme varlıklarının korunmasını, finansal tabloların yasal mevzuata uygunluğunu inceleme, varlıkların verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasında çok önemli rol oynamaktadır. Bununla beraber, iç kontrol ne kadar iyi bir şekilde uygulanırsa uygulansın, yönetime sadece belirli düzeyde güvence sağlamaktadır (Dabbaoğlu, 2009:109-110).

İç kontrol sistemi bağımsız denetçi için denetim riskinin belirlenmesi ve zaman planlaması aşamalarında çok büyük avantajlar sağlamaktadır. Bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin etkin olduğu işletmelerde denetim faaliyetlerini daha iyi bir biçimde yerine getirmektedirler. İç kontrol sistemi, bağımsız denetçilere çok yardımcı olmaktadır. Ancak etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmayan bir işletmede bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde bir takım risklerle karşılaşabilmektedir. Bu risklerden en önemlisi zaman riskidir. İç kontrol sistemi doğru işlemeyen ya da yetersiz olan işletmede, bağımsız denetçi kanıt toplarken uzun zaman harcar. İç kontrol sistemi yeterince güvenli olmadığından denetçi, çok fazla yorulur, verimliliği düşer ve işletmeyle ilgili bilgi toplamada sorunlar yaşayabilir (Dabbaoğlu, 2009:109-110).

Şunu söylemek gerekirse; iç kontrol sistemi etkin ve verimli işleyen bir işletmede, denetim yapan bağımsız denetçi, işini son derece rahat yapar ve söz konusu işletme, fazla zaman kaybetmeden finansal tablolarının denetimini doğru ve güvenilir bir şekilde yaptırmış olur.

1.9.İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler

İşletmeler, ekonomik ve teknolojik gelişmelerle beraber işletme varlıklarının korunması, işlem karmaşıklığının ortaya çıkması gibi durumlarda, işletmenin üst yönetiminin bu gibi durumları doğrudan doğruya kontrol etme imkanı ortadan kalkmaktadır (Aksoy, 2005:138). İşletmenin bu karmaşık yapısı içerisinde kayıtlarını

dođru ve dűzgűn bir Őekilde tutabilmesinde ić kontrol sistemi ۆnemli bir gűrev űstlenmektedir. İŐletme yűnetimi gerek yetki devrinde, gerekse sorumlulukların kontrolűn sađlamada iŐletme varlıklarının hem korunmasını, hem de verimli bir Őekilde kullanımını sađlamaktadır (DurmuŐ ve TaŐ, 2008:53). İć kontrol sistemi zamanında, dođru ve gűvenilir bilgiye ulaŐılmasında, finansal tablolardaki hata riskinin en dűŐűk dűzeye ćekilmesi, iŐin maksimum gűven dűzeyinde yapılabilmesi ve operasyonların sekteye uđramasına engel olunması konularında űst yűnetime yardımcı olmaktadır (Tuan ve MemiŐ, 2007:3).

İŐletmeye gűven duyulmasındaki en ۆnemli etken, verimli ve etkin iŐleyen bir ić kontrol sisteminin varlıđıdır. Finansal raporlamanın gűvenilirliđi, iŐletme varlıklarının yolsuzluklara karŐı korunması, iŐletme faaliyetlerinin etkinliđi, verimliliđi yasal mevzuata uygun olup olmadıđının belirlenmesi etkin iŐleyen bir ić kontrol sisteminin varlıđına bađlıdır (Doyrangűl, 2007:302).

1.10.İć Kontrol Sisteminin Amaćları ve Yararları

İyi bir bićimde iŐleyen ić kontrol sisteminin, hem dıŐ denetim hem de ić denetim ćalıŐmalarına ۆnemli derecede katkısı bulunmaktadır. İć kontrol sistemi, bađımsız denetćiler tarafından uygulanan finansal denetimi kolaylaŐtırmasının yanı sıra, aynı zamanda yűneticilerin kendi hedefleri dođrultusunda kullandıkları bir arać haline gelmektedir (Yılanćı, 2001: 40). İć kontrol sistemini kurmak isteyen iŐletme yűneticileri ilk olarak iŐletmenin muhasebe riskini ve finansal riskini belirlemelidirler. İlerleyen aŐamalarda bu tűr risklerden kaćınmak veya bu riskleri minimum seviyede tutmak ićin politika ve prosedűrler belirlemeli, ilgili personel bu politikalardan haberdar olmalıdır. Bu ilke ve prosedűrler iŐletmenin ić kontrol sisteminin oluŐmasına zemin hazırlayacaktır (Kepekći, 1995:66-67).

İŐletmenin űst yűnetimi tarafından tasarlanan ve makul bir gűvence sađlamayı hedefleyen ić kontrol sisteminin temel amaćları aŐađıda belirtilmiŐtir (Alađűz, 2008:100-101):

- İŐletmenin bilanćosunda yer alan aktif varlıkların korunmasının sağlanması
- İŐletmeye ait bilgilerin dođru, gűvenilir ve aćık anlaŐılır olmasının sađlanması

- İşletme faaliyetlerinin verimli ve işletme tarafından önceden belirlenmiş politika ve prosedürlerle uyumlu olduğunun saptanması
- İşletmenin sahip olduğu kaynakların verimli ve amacına uygun kullanılması
- Yönetim belirlediği hedeflere ulaşımının sağlanması
- Yönetim ve muhasebe kontrolünün sağlanmış olması

Etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol sisteminin, işletmeye sağlamış olduğu faydaları aşağıdaki gibi belirtmek gerekirse (Öndeş, 2000:82):

- İşletme yönetimi tarafından belirlenmiş hedeflere ulaşmak için işletme personelinin, izlenecek politika ve ilkelere uygun davranıp davranmadığının tespit edilmesi
- İşletme yöneticilerinin, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğinin belirlemede ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesini sağlamak
- İşletme yönetimin istediği şekilde, işletme kaynaklarının israf edilmesini engellemek, bu konuda üst yöneticilere yardımcı olmak
- İşletmenin kaynaklarını hile ve yolsuzluğa karşı korumak, olası bir kayıp kaçağın önüne geçmek

1.11.İç Kontrol Sisteminin Kontrolleri

1.11.1.Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri organizasyon planı, varlıkların korunmasının sağlanması ve mali raporların güvenilirliği ile ilgili doğrudan bağlantısı olan yöntem ve ilkeleri kapsamaktadır. Bu tür kontroller, genellikle yetki verme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerle birlikte, varlıkların olası çalıntı vakasına karşı korunması ile varlıklar üzerindeki fiziki kontrolleri içermektedir (Acındı, 2007:5).

Muhasebe kontrolleri aşağıdaki durumların yerine getirilmesi şeklinde tasarlanır (Acındı, 2007:5):

- İşlemler, işletme üst yönetimine verilen genel ve özel yetkiler çerçevesinde yürütölmelidir.
- İşletmenin muhasebe kayıtlarında bulunan işlemler; mali tabloların GKGMİ' ne göre hazırlanmalıdır. Bu işlemler, varlıkların üzerinde bulunan sorumluluğun her daim sağlanabilmesini gerektirir.
- Varlıkların fiziki olarak incelenmesi ve onlara dokunulması yalnızca üst yönetimin vermiş olduğu bir yetkiyle yapılmalıdır.
- Belirli aralıklarla muhasebe kayıtlarının, işletmedeki varlıklarla karşılaştırılması eğer aralarında belli bir uyuşmazlık söz konusu ise bunun nedeni araştırılmalıdır.

1.11.2.Yönetmel Kontroller

Yönetmel kontroller, örgüt planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetimin ilkelerine bağlılıkla ilgili tüm yöntemleri kapsamaktadır. Yönetimin politikalarına uyumunu özendirir ve faaliyetlerin verimliliğini amaçlayan iç kontroller, yönetmel kontrol olarak adlandırılmaktadır. İşletme yönetimin temel hedefi, işletmenin karını maksimum yapmak ve bunun için çabalamaktır. Yönetim kendisinin belirlediği bu hedeflere ulaşabilmek için, etkin ve verimli işleyen bir iç kontrol sistemini geliştirmelidir. İyi bir iç kontrol sistemin geliştirilmesi için, işletme yönetimi dört amaç belirlemiştir (Kuyucu, 2003:6).

1.11.2.1.Güvenilir Bilgi Sağlanması

Bir işletmenin, faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütölebilmesi için zamanında elde edilmiş güvenilir bilgilere ihtiyaç vardır. İşletme kararların alınabilmesi için, farklı bilgilerin bir araya getirilmesi ve incelenmesi gerekmektedir. Güvenilir bilgiler doğru kararların verilmesinde etkin rol oynamaktadır (Rezaee, 1995:5-9).

1.11.2.2.İşletme varlıklarının ve Kayıtlarının Korunması

Bir işletmenin sahip olduğu varlıklar her zaman için çalınabilir, kaybolabilir veya amacının dışında kullanılabilir. Bu varlıkların korunabilmesi için, uygun

kontrollere ihtiyaç duyulmaktadır (Chun, 1997:247-250). Benzer durum fiziki olmayan alacaklar, belge ve kayıtlar, (örneğin; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir) gibi varlıklar içinde geçerli olabilmektedir. Özellikle bilgi sistemlerinin, işletme yönetimiyle bir bağlantısının oluşturulması varlıkların korunması bakımından giderek daha fazla önem arz etmektedir (Güredin, 1994:123).

1.11.2.3.Verimliliğin Artırılması

İşletmenin kaynaklarının amacı dışında kullanılmaması, yani varlıkların verimli kullanılması gerekmektedir. İşletme üst yönetimi kaynakların verimsiz kullanılmasını engellemeli ve bunun önüne geçmelidir. Diğer bir ifadeyle, her işletme kaynaklarını verimli kullanabilecek kontroller geliştirmelidir.

1.11.2.4.Yönetimin Politikalarına Bağlılığı Özendirme

Bir işletmenin gelecekte ulaşmak istediği hedefler, işletmenin üst yönetimi tarafından belirlenmektedir. Belirlenen bu hedeflere ulaşmak için, işletme personelinin koordineli hareket etmesi gerekmektedir. İşletme personelinin, üst yönetim tarafından belirlenmiş politikalara uygun davranması gerekmektedir. İşletmede var olan bir iç kontrol sistemi işletmenin politikalarına uyulup uyulmadığının belirlenmesinde bir köprü görevi üstlenmektedir (Aldrige ve Colbert, 1994:21-28).

1.12.İç Kontrol Sisteminin Unsurları: Coso Kontrol (Coso Piramidi) Modeline Göre Adlandırılmış Unsurlar

Bağımsız Denetim Standartları 315' de iç kontrol sisteminin unsurları, COSO raporuna göre hazırlanmıştır. ABD' de en yaygın şekilde kullanılan ve dünyada kullanılan başlıca iç kontrol modellerine örnek olarak; İngiltere' de *Turn Bull Raporunda öngörülen kontrol modeli*, Kanada' da *COCO diye bilinen model*, Japonya' da *JSOX modeli* örnek verilebilir. Bu modellere rehberlik edebilecek diyeceğimiz model ise COSO modelidir. Diğer kontrol modelleri, ülkelerin kendi yaklaşımlarına göre düzenlenmiş olmakla beraber, büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir. COSO PRAMİDİ olarak da adlandırabileceğimiz bu model birbiriyle bağlantılı olan şu beş unsurdan oluşmaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:292-294):

1.12.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, bir işletmedeki yöneticilerin, iç kontrol sistemine verdikleri önem, bu sisteme bakış açıları, tutumları ve davranışlarını ifade etmektedir. İç kontrol sisteminin belirlediği hedeflere ulaşmasını sağlayacak koşulları sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşabilmesi için kontrole bakışın olumsuz olmaması, söz konusu faaliyetlerin benimsenmesi ve desteklenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı üst yönetim ve çalışanlar, işletme içerisinde iç kontrol sistemini destekleyici ortam oluşturmaları ve buna uygun hareket etmelidirler. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin en önemli unsurunu oluşturmaktadır. İç kontrol ortamını oluşturan ve etkileyen faaliyetlere örnek olarak; yönetimin yaklaşımı, dürüst olma ve etik değerler bağlılık, organizasyon yapısı, uzmanlık, personel politikaları, yetki verme ve iç denetim gibi faaliyetleri sıralayabiliriz (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:294-295).

1.12.1.1. Kontrol Ortamının Temel Bileşenleri

Kontrol ortamının temel bileşenleri, dürüstlük ve etik değerler, yetenek taahhüdü, yönetim kurulunun ve denetim komitesinin katılımı, yönetim felsefesi ve çalışma şekli, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların atanması ve insan kaynaklarının politika ve prosedürleri olarak sıralamak mümkündür.

1.12.1.1.1.Dürüstlük ve Etik Değerler

Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi tasarlayacak olanların öncelikle sahip olmaları gereken nitelikler, dürüstlük ve etik değerlere bağlılıktır. Bundan dolayıdır ki, işletmede etik ve davranış politikaları oluşturulmalıdır. İşletme personelinin bu politikalara uyup uymadığının rutin olarak denetlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, yönetimin belirlenmiş politikalara aykırı olabilecek davranışları ortadan kaldırması gerekmektedir. Bu aldatıcı davranışlara örnek olarak, işletme personeline baskı yapılarak yüksek derecede performans gerektirecek ödül sistemini verebiliriz. Yeterince etkin ve verimli çalışmayan işletme üst yöneticileri, güçsüz ve hileli olabilecek bir denetim mekanizması uygunsuz davranışları cezalandırabilecek etkin olmayan bir ceza sistemi de personeli aldatıcı, hileli, etik olmayan davranışların oluşmasına yönlendirecektir. Bu bakımdan işletme yöneticileri, etik olmayan davranışlara karşı etkin bir ceza sistemi geliştirmeli ve personeli buna uygun hareket etmeye yönlendirmelidir (Acındı, 2017:24)

1.12.1.1.2.Yetenek Taahhüdü

Yetenek bir kişinin, bir görevi yeterine getirebilecek bilgi ve beceriye sahip olması olarak tanımlanabilir. İşletme yönetimi, her görev için bilgi seviyesini belirlemeli ve bunu en ince ayrıntısına kadar detaylandırmalıdır. İşletmenin izlediği insan kaynakları politikası, yetenekli ve becerikli kişilerin uzun süre işletmede bulunmasını sağlamalıdır.

İşletmede, görevin gerektirdiği niteliklere uygun eleman alımı için aşağıdaki süreçler izlenmelidir. Her bir görevin gerektirdiği bilgi, tecrübe ve beceriler tanımlanmalıdır (Kayyım, 2006:116-122).

- İnsan kaynakları tarafından belirlenen prosedürler çerçevesinde adaylara mülakat yapılmalıdır.
- Muhtemel adayların belirlenebilmesi için, yapılan mülakatlar belirli bir düzen içerisinde kayda geçirilmelidir.
- Çalışanların eğitim durumu periyodik olarak gözden geçirilmeli, gerekirse ilgili personele eğitim desteği verilmelidir.
- İşletme personelinin eğitim ihtiyacı fazla bekletilmeden, olası en kısa sürede eğitim ihtiyacı giderilmelidir.
- İşletme personelinin daha iyi yetişmesi ve istenilen verimin alınabilmesi için terfi politikaları oluşturulmalı ve uygulanmalıdır.

1.12.1.1.3.Yönetim Kurulunun ve Denetim Komitesinin Katılımı

Bir işletmede yönetim kurulu, işletmenin yönetimi ile ortakları arasındaki ilişkiyi kurmaktadır. Pay sahipleri, yönetim kurulu mekanizmasıyla üst yöneticiler üzerinde denetim kurarlar. İşletmenin ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli komiteler kurularak yönetim kurulunun işlevi görülmektedir ve yönetim kuruluna yardımcı olunmaktadır.

Denetim komitesi, yönetim kurulunun bir alt dalını oluşturmaktadır ancak yönetim kurulunun bir parçası değildir. Denetim komitesi, ilkesel olarak yönetim kurulundan bağımsız olmalıdır. Denetim komitesi, işletmenin mali tablolarının GKGMİ' ne ve yasal mevzuata uygunluğundan sorumludur. Bundan dolayı, yönetim kurulu iç denetçilerle ilişki içerisindedir ve aralarında bir bağlantı vardır (Erdoğan, 2005:54-62).

Yönetim kurulu ve denetim komitesi, işletmenin kontrol bilinci üzerinde önemli derecede etkili olmaktadır. Denetim komitesi, yönetime bağlı olmayan ve şirketin bir parçası olmayan yönetim kurulunun altında hizmet vermektedir.

Denetim komitesinin etkinliğinde etkili olan etmenleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Erdoğan, 2005:54-62):

- Yönetimden bağımsız olma ve onun parçası olmama
- Denetim ekibinin tecrübesi ve mesleki yeterliliğe sahip olması
- İşletmedeki herhangi bir olaya ilgi derecesi ve işletme faaliyetinin incelenmesi
- Doğru ve düzenli çalışma
- Zor sorulara karşı cevap verebilme ve bunlara hazırlıklı olabilme gücü
- İç denetçilerle girdiği iletişim ve onlardan yararlanabilme durumu

1.12.1.1.4.Yönetim Felsefesi ve Çalışma Şekli

İşletmenin iç kontrol sisteminin kurulması, işlemesi ve amacına uygun bir şekilde çalıştırılması yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim felsefesi ve çalışma şekli, iç kontrolün kalitesinin derecesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Messier ve diğerleri, 2006:24-30).

Yönetimin konuya yaklaşımını belirleyen ve iç kontrol sistemi üzerinde önemli etkiye sahip olan etmenler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Messier ve diğerleri, 2006:24-30):

- İş risklerinin alınması ve bunların gözlemlenmesine ilişkin yönetimin yaklaşımı
- Finansal raporlama konusunda yönetimin işlevi ve etkinliği
- Muhasebe kayıtlarının tutulması, doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesinde yönetimin konuya ilişkin yaklaşımı

1.12.1.1.5.Organizasyon Yapısı

Bir işletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların ne şekilde verildiğinin ve denetlendiğinin belirleyicisi konumundadır. Organizasyon yapısı,

işletmenin hedeflerinin planlanması, gerçekleştirilmesi ve takip edilmesi, hedeflerin başarıyla yerine getirilmesini sağlayacak olan yapıyı oluşturmaktadır. İşletme, kendisini hedeflerine en iyi şekilde yakınlaştıracak bir yapıyı benimsemeli ve uygulamalıdır.

İşletmenin organizasyon yapısı, işletmenin büyüklüğüne, hedeflerine göre değişebilmektedir. İşletmenin bulunduğu sektörde kullanılan teknolojik yapı ve düzenleyici otoritelerde, işletmenin organizasyon yapısı üzerinde etkili olabilmektedir. Örneğin; teknolojinin yüksek ve yoğun olduğu bir sektörde işletmenin organizasyon yapısı, pazardaki ihtiyaçlara cevap verecek şekilde hızlı bir biçimde kendini yenilemelidir. Bununla beraber, bankacılık, sigortacılık gibi yoğun düzenlemelerin olduğu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, yasal mevzuata uygunluğunun problemsiz gerçekleştirebilecek sıkı kontrolleri sağlayabilecek bir organizasyon yapısına ihtiyacı vardır (Uzay, 1999:11).

1.12.1.1.6.Yetki ve Sorumlulukların Atanması

Bu kontrol ortamı, işletmenin yetki ve sorumluluğunun nasıl dağıtılacağı, mali raporlama için yetki hiyerarşisinin nasıl oluşturulacağı ile ilgilidir. Ayrıca işletme hedeflerinin işletme personeli tarafından anlaşılması, işletme personelinin kişisel yetenekleriyle bu amaçlara katkıda bulunmasıyla da ilgilenmektedir. İşletme bu kontrol faaliyetini yerine getirebilmek için bir takım kontrol kullanabilmektedir. Detaylandırılmış bir organizasyon planı, üst yönetim ve denetleyen mekanizma sorumluluklarının faaliyetlerini de içeren görev tanımı yapılmalıdır. Her bir birimdeki hassas yerlerin neler olduğu tespit edilmeli ve bu hassasiyete uygun politika geliştirilmelidir. Hassas bir görevde bulunan bir personel, en fazla beş yıl gibi bir sürede başka yere kaydırılmalıdır (Kayyım, 2006:116-122).

1.12.1.1.7.İnsan Kaynaklarının Politika ve Prosedürleri

İç kontrol sisteminin kalitesi, direkt olarak işletmede çalışan personelin kalitesine bağlıdır. İşletmede çalışan personel ne kadar bilgili, ne kadar dürüst, ne kadar yetenekli olursa, iç kontrol sisteminin kalitesi de aynı oranda artmaktadır. Bundan dolayı, işletme personeli seçilirken dikkat edilmesi gereken en önemli kriterlerden bir tanesi, personelin mesleki bilgisi ve tecrübesidir (Messier ve diğerleri, 2006:24-30).

İşletmenin aktif ve verimli işleyen bir insan kaynakları sistemi olmalıdır. Bu sistem işletme için en uygun personeli seçmelidir. İyi bir iç kontrol sisteminin oluşması, işte bu uygun personeli seçmekle mümkündür. Seçilen personelin görev ve sorumlulukları net olarak belirlenmeli, söz konusu personelin işin gerektirdiği dikkat ve özene sahip olması gerekmektedir. İşletmeye en uygun personel seçildikten sonra, personele oryantasyon eğitimi verilmeli ve personelin şirkete uyum sağlaması gerekmektedir.

1.12.2.Risk Değerlendirme

Son dönemlerde işletmelerin karşı karşıya kaldığı riskler artmaktadır. Söz konusu riskler sadece finansal risklerle kalmayıp, çevresel risk diyebileceğimiz birtakım riskler de ortaya çıkmaktadır. Kurumların bu riskleri doğru anlayıp ve tanımlayıp buna uygun hareket etmeleri gerekmektedir.

İç denetimin, kurumların risklerini doğru yönetmede katkısı bulunmaktadır. Bu risklerin sorumluluğu, bilindiği üzere, yönetim kurullarına aittir. Yani yönetim kurulu, bu riskleri ortadan kaldırmakla sorumludur. Aksi takdirde, doğacak zararlardan yönetim kurulu sorumlu olacaktır. Bunun giderilmesini sağlayacak bir iç denetim sistemine ihtiyaç vardır. Bu durumda iç denetim mekanizması önem kazanmaktadır. İç denetim kurumunun en önemli katkısı, işletmedeki risk yönetimin iyi işlediği konusunda, üst yönetime makul güvence vermesi olacaktır (Ünlü, 2004:22-25).

İşletmenin risk değerlendirmesi, finansal tablolara ait risklerin önem derecelerinin tespit edilmesi ve hangi sıklıkla meydana geldiğinin araştırılmasıdır. Risk değerlendirme sürecinde, mali tabloların güvenilirliğini tehlikeye düşürebilecek içsel ve dışsal risklere karşı önlem alınması gerekmektedir. Üst yönetimin görevi öncelikle işletme için önemli olan riskleri tanımlama ve bu riskleri giderebilecek çözümler üretmektir. Üst yönetim bu çözüm yöntemlerinden en uygun olanını ivedilikle uygulamalıdır (Ünlü, 2004:22-25).

İşletmenin karşı karşıya kalabileceği riskler aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmaktadır (Ünlü, 2004:22-25):

- **İşletmenin bulunduğu sektörde meydana gelen değişiklikler:** Kanun yapıcıların yapacağı değişiklikler ve işletmenin bulunduğu sektördeki değişimler işletmenin durumunu olumsuz etkileyebilir ve işletme dezavantajlı bir konuma gelebilir.
- **İşletmenin yeni personelleri:** İşletmede yeni işe başlayanlar, alışılmışın dışında bir sistem getirebilir ve işletmeye yeni bir bakış açısı kazandırabilirler. Ayrıca iç kontrol sistemi de yeni çalışanlar açısından farklı bir biçimde yorumlanabilir.
- **Bilgi sistemlerinde meydana gelen değişiklikler:** Gelişen teknolojik ilerlemeyle beraber, işletmelerin bilgi sistemlerinde hızlı bir değişim meydana gelebilmektedir. Bu da işletme için yeni risklerin ortaya çıkış sebebidir.
- **Büyümenin hızlı gerçekleşmesi:** İşletmenin hızlı bir şekilde büyümesi, işletmenin kontrol edeceği alanın genişlemesi, işletmenin riskini artıracaktır. Bundan dolayı, işletmenin iç kontrol mekanizması sürekli olarak yenilenmeli ve denetime açık hale getirmelidir.
- **İşletmenin faaliyet alanında meydana gelen değişimler:** Üretim süreçlerinde ve bilgi teknolojisinde meydana gelen değişimler, işletmenin faaliyet alanının da genişlemesine ve bu anlamda risklerin artmasına da neden olacaktır.
- **Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler:** İşletmenin daha önce hiç faaliyette bulunmadığı alanlarda iş alması, işletmenin iç kontrol riskinin artmasına neden olacaktır.
- **Kurumsal yeniden yapılanmalar:** İşletmelerin kendilerini yenilemeleri, büyümeleri, yeni bir işletmeyi bünyelerine katmayı v.b durumlarda, işletmenin karşı karşıya kalacağı riskler artmaktadır. Personel fazlalığı, denetim güçlüğü, iç kontrol sistemin yeniden şekillenmesi gibi durumlarla karşılaşmak mümkün hale gelmektedir.

- **Uluslararası operasyonlarda meydana gelen artışlar:** Uluslararası operasyonların artması, yeni birtakım riskleri beraberinde getirmektedir.
- **Muhasebeyle ilgili yeni düzenlemeler:** Yeni muhasebe standartlarının çıkarılması ya da var olan standartların yeniden düzenlenmesi, mali tablolarla ilgili birtakım riskleri de beraberinde getirmektedir. Denetçiler bu riskleri iyi anlamalı ve yorumlamalıdır. İşletmenin kontrol sistemini çok iyi bir şekilde kavramalı ve bu riskleri ortadan kaldırmak için plan ve program oluşturmalarıdır.

1.12.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşmada karşılaştığı riskleri önlemek ya da en azından kabul edilebilir bir seviyeye çekmek için, işletmenin geliştirdiği ilkeler, prosedürler teknikler ve mekanizmalardır. Kontrol faaliyeti, bütün süreci kapsamalı ve kontrol faaliyetinin risk yönetimiyle bağlantısının olması gerekmektedir (Yüksel ve Demir, 2001:31-32).

Kontrol faaliyetlerini; önleyici, düzeltici ve tespit edici faaliyetler olarak aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

Önleyici kontrol faaliyetleri: istenmeyen durumların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla bu kontrol faaliyetleri geliştirilmiştir. Mali birimlerin yapmış olduğu ön mali kontroller bu niteliktedir.

Düzeltilici kontrol faaliyetleri: arzu edilmeyen faaliyetlerin ortaya çıkışını engellemek amacıyla geliştirilen kontrol faaliyetleridir. Harcama yetkilisi, ödeme emri belgesini kontrol edilmiştir şeklinde imzalayan görevli gibi harcama süreci içerisinde yer alan personelin yapmış olduğu kontroller, bu niteliği taşımaktadır.

Tespit edici kontrol faaliyeti: gelecekte istenmeyen durumların ortaya çıkışını engellemek amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Örneğin; iç denetim bununla ilgilidir. İç kontrol sistemiyle sıkı sıkıya bağlı olan kontrol faaliyetleri, kontrol süreçleri olarak da adlandırılmaktadır.

Bir kuruluş, pratikte uygulanan yönetim direktiflerine katkıda bulunmak amacıyla kendi ilke ve prensiplerini kuracaktır. Bu uygulamalar, kontrol prosedürlerini

göstermektedir. Kontrol prosedürleri, elektronik ya da manuel olabilmektedir. Kontrol faaliyetleri, bir organizasyonun her sürecinde ve her seviyesinde ortaya çıkabilmektedir (Yüksel ve Demir, 2001:31-32).

1.12.3.1.Denetimle İlgili Temel Kontroller

Denetimle ilgili temel kontrolleri, performans değerlendirmeleri, bilgi işleme kontrolleri, fiziki kontroller, görevlerin ayrılması ve kontrol prosedürlerinin anlaşılması şeklinde saymak mümkündür.

1.12.3.1.1.Performans Değerlendirmeleri

Bir işletmede var olan güçlü bir muhasebe sisteminin, personeli ve işlemleri iyi derece kontrol ediyor olması gerekmektedir. Örneğin; hazırlanan bütçenin bir öncekiyle karşılaştırılması, tahmin yapılması, mali verilerin karşılaştırılması, beklenmedik durumlara karşı ihtiyati tedbir uygulanması ve bunların kontrol altına alınması, işletmenin durumunu düzeltebilecek tedbirlerin alınması ve uygulanmasıdır (Acındı, 2007:9-12).

1.12.3.1.2.Bilgi İşleme Kontrolleri

İşletmede oluşturulan hiyerarşinin hemen her kademesinde bilgisayar sistemlerinden faydalanılması gerekmektedir. Geliştirilen denetim yazılım programları, iç kontrol sisteminin verimini artırmakla beraber, iç kontrol sisteminin daha etkin çalışmasına da zemin hazırlamaktadır. Bilgi sistemlerinin iç kontrol sistemine entegre olması, işletmenin kontrol mekanizmalarını daha da güçlü hale getirmektedir (Acındı, 2007:9-12).

İşlemlerin, eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde yapılmasının denetimini sağlayacak olan çeşitli kontroller bulunmaktadır. Bilgi sistemleri ile söz konusu kontrol faaliyetlerini genel kontrol ve uygulama kontrolleri olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

Genel kontroller: genel kontroller; veri merkezlerini de kapsayan bilgiyi işleme ortamları, sistem ve uygulama yazılımlarında meydana gelen değişiklikler, bakım ve güvenlidir. Örneğin; işletmede var olan muhasebe sistemi için geliştirilen yeni programlar için oluşturulan işletme kontrollerinin yeterliliğinin önceden test edilmesi gerekmektedir (Messier ve Diğerleri, 2006:24-30).

Uygulama Kontrolleri: bir işletmede yapılan işlemlerin doğru olup olmadığı, işlemelerin eksiksizliği ve güvenilir olup olmadığını garanti etmek amacıyla oluşturulur. Uygulama kontrollerine örnek olarak, işletmenin muhasebe sisteminde ortaya çıkan her işlemin uygun bir şekilde oluşturulduğunun tespiti, muhasebe sürecinde elde edilmiş bütün bilgilerin belirli bir düzen içerisinde kayıt altında tutulması ve raporlanması, durumunu örnek verebiliriz (Acındı, 2007:9-12).

1.12.3.1.3.Fiziki kontroller

Fiziki kontroller, varlıkların çalınması ya da işletmede oluşabilecek bir yolsuzluğu önleme amacıyla yapılan kontrollerdir. Bilgisayar programına erişimin sadece yetkilendirilmiş personel tarafından gerçekleştirilmesi ve program şifresinin söz konusu personel tarafından bilinmesi, fiziki kontrole bir örnektir. Yine aynı şekilde işletmenin varlıklarının sayımı ve envanter çıkarılması fiziki kontrollere örnek olarak verilebilir (Acındı, 2007:9-12).

1.12.3.1.4.Görevlerin ayrılması

İşletmeler açısından kayıt tutma ve varlıkların muhafaza edilmesi son derece önem arz etmektedir. İşletmenin insan kaynaklarının sorumluluğu, işletmeye en uygun personeli seçmekle sınırlı olmayıp, söz konusu personele en uygun görevin verilmesini de gerektirmektedir. Aynı öneme sahip iki önemli görevin bir personele verilmesi işletmede muhtemel bir yolsuzluğu tetikleyebilir. Örneğin; hesapları kontrol eden bir personele hem tahsil hem de kayıt etme yetkisinin verilmesi, işletmede bir yolsuzluk yaratabilir. Söz konusu personel müşteriden aldığı bir senedi zimmetine geçirebilir. Çünkü hem tahsil etme hem de kayıt etme yetkisi bulunmaktadır. O halde yapılması gereken şey, aynı personele hem kayıt hem de tahsil yetkisinin verilmemesidir. Ya kayıt etme görevini ya da tahsil yetkisini bir başka personele verilmelidir (Acındı, 2007:9-12).

1.12.3.1.5.Kontrol Prosedürlerinin Anlaşılması

Kontrol prosedürlerinin anlaşılması, finansal tablo denetimine ek olarak işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini onaylayacak denetçi açısından önem arz etmektedir. Bağımsız denetçinin kontrol prosedürlerini iyi bir biçimde kavramış olması, denetim stratejisinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bağımsız denetçi, eğer

iç kontrol sisteminin etkin olduğunu onaylarsa, stratejisinin büyük kısmını iç kontrol sistemine dayandıracağından, kontrol politikalarını ayrıntılı bir biçimde araştırmasına gerek kalmamaktadır. Eğer bağımsız denetçi, düşük denetim riskine ulaşmak istiyorsa, o zaman kontrol prosedürlerini detaylı bir biçimde incelemesi gerekmektedir. Denetçi böyle bir durumda kılı kırk yararcasına prosedürleri gözden geçirmelidir (Acındı, 2007:9-12).

1.12.4.Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, işletmeyle ilgili karar vericilerin gereksinim duyduğu bilgilerin belirlenmesi, işlenmesi ve iletilmesi ile ilgilidir (Azaltun, 1999:30). Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için, kullanılabilir bilginin üretilmesi son derece elzemdir. İşletme içerisinde oluşturulan bilgi sistemi, işletme personelinin görevlerini doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından önem taşımaktadır. Bilgi sisteminin doğru ve güvenilir bir biçimde işlemesi, işletmenin yararına olacaktır.

Bilgi sistemleri, işletmenin faaliyetleri, işletmenin yönetimi ve finansal durumuyla ilgili raporlar üretmektedir. Bundan dolayı, bilgi sistemleri, sadece işletme içerisinde olan durumlarla ilgili değil, aynı zamanda işletme dışında meydana gelen olayları da kapsamaktadır (Yurtsever, 2008:32).

Bilgi sistemleri, gerekli ve işletmenin gereksinim duyduğu bilgileri içermelidir. Gereksiz bilgi yığınlarının bulunduğu bir işletmede, kafa karışıklığının ortaya çıkması muhtemeldir. Bunun nedeni, işletme personelinin gereksiz bilgilerle fazla oyalanarak, gerekli bilgileri ayırt edememesidir.

İşletme personelinin daha verimli çalışabilmesinin başlıca koşullarından bir tanesi, kullanılabilir bilginin olabildiğince işletmede yaygın olmasıdır. Ancak bilgi tek başına yeterli olmamaktadır. Bilginin amacına ulaşabilmesi için, işletmede çok güçlü bir iletişim ağının kurulması gerekmektedir. İyi kurulmuş bir iletişim ağı, ilgili personelin bilgiye erişimini kolaylaştırır, bilgi edinme hızını artırır. Zamanında bilgiye ulaşan personel, kendisine verilen görevi hızlı ve etkili bir biçimde yerine getirecektir. Buradan şu anlaşılmalıdır ki, bilgiye ulaşmada zaman faktörü çok önemlidir. İşletme personeli ihtiyaç duyduğu bilgiyi zamanında elde ederse, görevini daha etkili şekilde yerine getirecek ve işletmeye daha fazla fayda sağlayacaktır.

Finansal raporlamanın amacına uygun olan bilgi sistemi, işletmenin varlıkları, borçları ve öz kaynaklarıyla ilgilidir. Bilgi sistemleri denildiğinde ilk akla gelen hiç şüphesiz muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, bilgi sistemleri içerisinde en aktif ve en kullanışlı olanıdır. İşletmeye bilgi akışının sağlandığı muhasebe bilgi sisteminin son derece güvenilir, doğru olması ve etkili işlemesi gerekmektedir. Finansal raporlamanın amacına ulaşabilmesi, muhasebe departmanından gelecek olan bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilginin kalitesi, üst yönetimin verdiği kararların doğru olmasını sağlayacak, işletme ile ilgili finansal raporlamanın doğru ve güvenilir olduğu konusunda güvence sağlayacaktır(Azaltun, 1999:30).

1.12.5.İzleme

İç kontrol sistemin dört unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimdir. Bu dört unsur iç kontrol sisteminin planlayıcısı ve işletilmesi konumundadır. Oysa izleme, iç kontrol sisteminin unsurlarının etkili bir biçimde uygulanmasını ve pratikteki gözlemlenmeyi ifade etmektedir. İç kontroller, üst yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşılması ve yönetimin etkinliğinin sağlanması açısından önemli olmakla beraber, yönetimin etkinliği izleme unsurunun uygulanış biçimine ve buna verilen değerle yakından ilgilidir.

İzleme unsurunun temel amacı, iç kontrolün amacına uygun planlanıp planlanmadığı, etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediği, doğru ve güvenilir şekilde çalışıp çalışmadığı hakkında bir karar vermektir. Ayrıca izleme, iç kontrol sisteminin performansının kalitesinin ele alındığı bir süreçtir. (COSO, 1994:69).

İşletmenin amaçlarının ve bunları yerine getirmek için gerçekleştirdiği faaliyetlerin uygunluğunu, risk değerlendirmesini düzgün bir biçimde uygulayıp bunun sonucunda uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenip, sistemin uygun bir biçimde çalışıp çalışmadığını belirleyen bir mekanizmadır (Sümer, 2010:37).

İzleme unsuru iki yöntemden oluşmaktadır. Bunlar; sürekli izleme ve özel değerlendirmelerdir.

1.12.5.1.Sürekli İzleme

Sürekli izleme, sistemlerin etkin ve verimli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının tespitini yürütmektedir. Sürekli izlemede (Acındı, 2007:26-28):

- İç kontrol sisteminin hedeflendiği biçimde doğrulanması ve kanıtlanması
- Yazılı prosedürlerin uygulamayla karşılaştırılması ve durum tespiti yapılması
- Üst yönetim görevlerinde, hedeflerinde ya da çalışma ortamında varsa değişikliklerin gözlemlenmesi
- İç kontrolde muhtemel olabilecek değişikliklerin tespit edilmesini sağlayacak prosedürlerin geliştirilmesi
- Gereksiz durumların tespiti ve bunların ayıklanması
- Yeni teknolojilerin tespitinin yapılması ve işletme için kullanılabilirliğinin araştırılması
- Yasal süreçlerin ve mevzuatın takip edilmesi önem arz etmektedir.

1.12.5.2.Özel Değerlendirmeler

Özel değerlendirmeler, işletmede personel değişikliğinin olduğu, iç kontrol sisteminin zayıf ve verimsiz olduğu, ortaya çıkacak maliyetin yüksek olduğu durumlarla ilgilidir. Özel değerlendirmeler, belirli bir zamanda uygulanırlar. Hangi alanda nasıl bir özel değerlendirmenin yapılacağı yönetimin ihtiyacına, kontrol sisteminin zayıf olduğu alanlara ve yapılacak maliyete göre değişkenlik gösterebilmektedir (Acındı, 2007:26-28).

1.13.Muhasebe Bilgi Sistemi

Sistemler, belirli bir şekilde sonuç almaya yarayan yöntem ve metotlar topluluğu ya da belirli bir amaç doğrultusunda faaliyet gerektiren kurumsallaşmış işlemler bütünü şeklinde tanımlanabilir. Bilgi ise, herhangi bir konu hakkında açıklamalara yer veren veriler topluluğu şeklinde ifade edilebilir. Bu verilerin belli bir amaç gözetilerek toplanması, depolanması, muhafaza edilmesi ve işlenmesini sağlayan sistemler bilgi sistemleri olarak tanımlanmaktadır. Bilgi, bugünkü ekonomik piyasada çok önemli bir rekabet aracı konumundadır. Rekabetin son derece yoğun ve güçlü yaşandığı günümüz ekonomik sistemde işletmeler, elindeki kıt kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanma çabasına girişmişlerdir. Bu kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan temel etken ise bilgidir. Bilgiden ekonomik bir fayda sağlayan gelişmiş ülkeler bilgiyi son derece yararlı bir araç olarak kullanmışlardır. Bu başarıyı sağlayabilen ekonomiler, insanlarına daha rahat, daha modern ve daha refah bir yaşam standardı oluşturabilmişlerdir. Bilginin bugünkü işletmeler için anlamı, sermaye aracı olmasıdır.

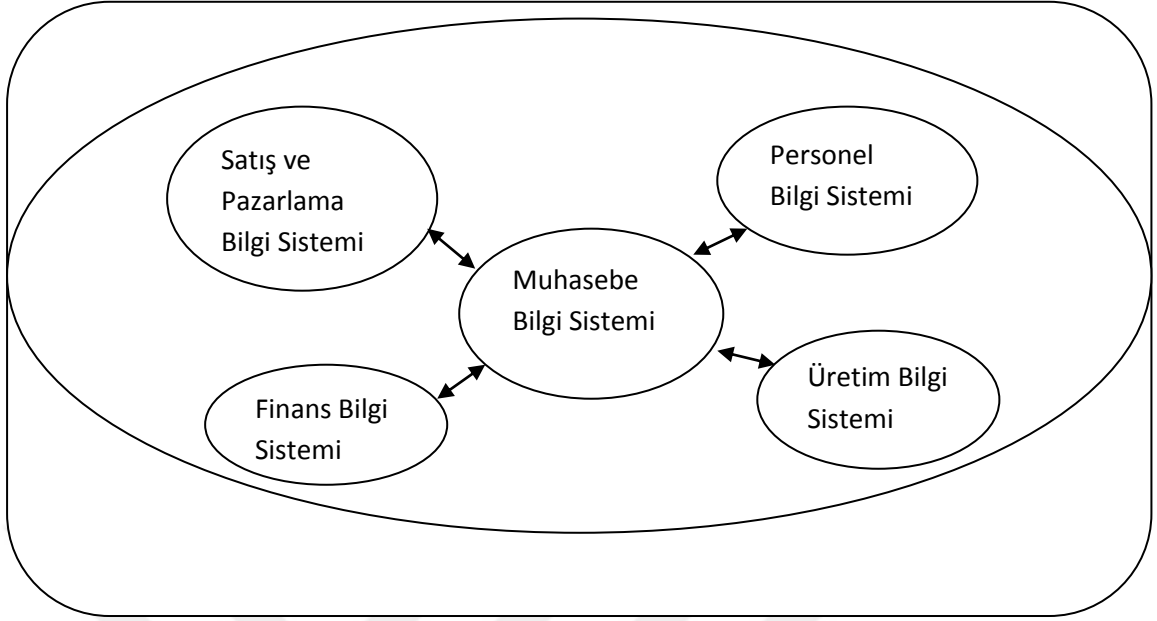
İşletmelerin bu sermaye unsurundan fayda sağlayabilmesi, onu nasıl kullandıklarına bağlı olmaktadır. Bilgiyi güçlü bir sermaye aracı olarak kullanan işletmeler, uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmişlerdir. Gelecekteki hedeflerine ulaşabilme konusunda önemli mesafeler elde etmişlerdir. İşletmeler açısından bilgi işleme, elde edilen verilerin üst yönetime sağladığı katkı ya da genel olarak işletmeye bir fayda sağlayacak bir takım mekanizmaların kullanılmasıdır (Gökdeniz, 2005:87).

Bilgi işleme süreçleri doğrultusunda, bilginin üst yönetime doğru ve güvenilir bir şekilde iletilerek, bilginin daha etkin ve daha verimli kullanılması söz konusu olabilmektedir (Yılcı, 2001:40). Bu amaçlarla işletmede kurulan bilgi sistemleri, işletmeyi yönetebilme ve karar alma mekanizmalarında destekleyici bir takım görevler üstlenme, bilginin saklanması ve işlenmesi için prosedürler geliştirme bilgi sisteminin işletmelere sağladığı yararlarıdır. İşletmenin çevresiyle olan ilişkilerinde, yönetimin kontrol mekanizmasını güçlendiren unsur bilgi akışının üst yönetime doğru, açık ve tam olarak ulaştırılmasıdır.

Bilgi sistemleri, işletmenin çevresiyle işletmeye girdilerin sağlanmasında, üst yönetimi bilgilendirme konusunda önemli roller üstlenmektedir. Daha kapsamlı bir şekilde ifade etmek gerekirse, işletme bilgi sistemi, işletmeye ait her türlü varlık, insan gücü, makine ve teçhizatları belirli amaçlar doğrultusunda planlamak ve örgütlemek, bu kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak, işletmenin uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olacak sistemler bütününe işletme bilgi sistemi adı verilmektedir (Sürmeli ve Diğerleri, 2001:55).

İşletme bilgi sistemi, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde devam ettirilmesi, planlanması ve denetlenmesi için gerekli olan bilgileri sunan bir sistemdir (Civan ve Kara, 2003: 111-117). Bir başka deyişle, işletme bilgi sistemi, işletmenin faaliyetine bağlı olarak çeşitli alt sistemlerden oluşan bir kümedir. İşletme bilgi sistemi kendi içersinde, pazarlama bilgi sistemi, üretim bilgi sistemi, personel bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi ve finansal bilgi sistemlerinden meydana gelmektedir. Bu sistemler bir zincirin halkası gibi birbirine bağlıdır ve işletme için faydalı birer araç görevini üstlenmektedirler. Muhasebe bilgi sistemi, işletme bilgi sisteminin bir alt kolu olmakla beraber, diğer bilgi sistemleriyle ayrı ayrı ve çok yönlü bir ilişki içerisindedir. Bu ilişkiyi aşağıdaki şekil 8 yardımıyla göstermek mümkündür.

Şekil 8: İBS ve MBS Arasındaki İlişki



İşletme bilgi sisteminin alt sistemlerinden biri olan pazarlama bilgi sistemi, pazarlama işlevinin başarıyla yerine getirilebilmesi için, pazarlama planlaması, pazarlama kontrolüne ilişkin bilgileri içermektedir. Pazarlama bilgi sistemi, işletmenin reklam, tanıtım, ürün geliştirme ve satışları tahmin etme gibi bilgileri hazırlar, ilgili yerleri işletmenin bu amaçları doğrultusunda harekete geçirir. Pazarlama bilgi sistemi hazırladığı bu raporları muhasebe bilgi sistemine aktarmakta ve işletme kullanıcılarının istifadesine sunmaktadır.

Üretim bilgi sistemi, işletme mal ve hizmet üretme süreçlerini kapsayan, işletmenin üretim kontrolü, planlama gibi faaliyetlerini içeren geniş bilgi kümesidir. Üretim bilgi sistemi, hazırladığı bilgilerle işletmenin, hangi mamulden ne kadar üretilmesi gerektiği, birim başına maliyetlerin ne kadar olduğu, üretilen mamulün üretim bandında geçirdiği süre hakkında bir takım bilgiler içeren bilgi sistemidir. Üretim bilgi sisteminde hazırlanan raporların birer kopyası muhasebe sistemine aktarılır ve burada değerlendirilmeye tabi tutularak, üst yönetim tarafından gerekli kararlar alınır.

İnsan kaynakları bilgi sistemi, personel ücret bordrolarının hazırlanması, personel kayıt numaraları, gibi verileri içerisinde barındıran bir bilgi sistemidir. İnsan kaynakları işletmeye en uygun personelin seçilmesi, hangi göreve hangi personelin verilmesi

konusunda sorumluluk üstlenmektedir. İnsan kaynakları bilgi sistemi, işletmede çalışan personelle ilgili her türlü bilgiyi bilgisayarların veri tabanlarına kaydeder ve gerektiğinde bunları buradan alarak kullanıcıların istifadesine sunar. İnsan kaynakları bilgi sistemi de diğer bilgi sistemleriyle bir etkileşim içerisindedir. İnsan kaynakları bilgi sistemi, diğer sistemlerde olduğu gibi işletme için çok önemli faydalar sağlayacak bilgileri bünyesinde barındırmaktadır. İnsan kaynakları bilgi sistemi, hazırladığı raporları, muhasebe bilgi sistemiyle paylaşır.

Finansal bilgi sistemi, işletmenin finansal yatırım araçlarının belirlenmesi, işletmenin finansman kaynağının işletme için gerekli varlıklara yatırılmasını sağlayan bir bilgi sistemidir. İşletmenin sermaye bütçelemesi, işletmenin paralarının doğru varlıklara kanalize edilmesi, işletmeye gelir getirebilecek faaliyetlere girişilmesi, finansal bilgi sisteminin sağlayacağı doğru ve güvenilir bilgiler yardımıyla gerçekleşmektedir. Finansal bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemiyle çok yönlü bir ilişki içerisindedir. Sağladığı bilgilerle muhasebe bilgi sistemine önemli kolaylıklar ve avantajlar sağlamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bilgi sistemlerinin topladığı bilgiler ve veriler en nihayetinde muhasebe bilgi sisteminde vücut bulmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi gerek içinde bulunduğu işletme, gerekse işletmenin etkileşimde olduğu diğer yerlerle irtibatı sağlayabilecek konumda yer almaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletmeye fayda sağladığı gibi, ürettiği bilgilerle de işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomiye de yarar sağlamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, muhasebe bilgi sistemi, işletmenin atan kalbi gibidir ve diğer bilgi sistemlerine kan pompalar. Onları besler ve işletmenin amaçları doğrultusunda, onlara ihtiyaç duyduğu doğru, güvenilir bilgiyi sunmaktadır.

İşletme yönetiminin etkinliği, muhasebe bilgi sisteminin etkinlik düzeyine göre şekil almaktadır (Kısakürek ve Pekcan, 2005:107-125). İşletmelerin, planlama ve kontrol mekanizmalarında bilgi aktaran ve aktardığı bu bilgilerle yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesine aracılık eden muhasebe bilgi sistemi, işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir (Doğan, Tanç ve Güngör, 2004:295-305). Muhasebe bilgi sistemi, diğer bilgi sistemlerden aldığı bilgilerden de yararlanarak

departmanlar arasında denetim ve kontrol faaliyetlerini yerine getirebilmektedir (Güzel ve Mersin, 2007:172-177).

İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi beş temel konuda bilgilerin oluşmasına aracılık etmektedir (Güzel ve Mersin, 2007:172-177). Bunlar;

- Uzun vadeli planların oluşturulması ve bunlar için gerekli stratejilerin belirlenmesi
- İşletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili verilen kararlar
- İşletme faaliyetleriyle ilgili maliyet planlanması ve bunun kontrolünün sağlanması
- Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi
- Finansal bilgilerin oluşturulması ve bu bilgilerin düzenli bir biçimde raporlanması

Muhasebe, ticari işlemler sonucu meydana gelen finansal bilgilerin, belirli bir düzen içerisinde kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve ilgililere sunulması süreci olarak tanımlanmaktadır (Tanış, 2009:2-3). Dolayısıyla, muhasebe bilgisi, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve çeşitli kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminin asıl amacı, işletme ile ilgili karar alıcılara güvenilir ve doğru kararlar almalarında yararlı bilgileri sunmaktır. Bundan dolayı muhasebe bilgi sistemi, işletme içerisinde diğer departmanlara bilgi akışını sağlayan önemli bir aracı konumundadır. Muhasebe denilince genel olarak akla gelen finansal muhasebedir. Oysaki muhasebe, kendi içerisinde türlere ayrılmaktadır. Üst yönetimin karar almasında, yönetime karar almasını sağlayan muhasebe dalı, yönetim muhasebesidir. Yönetim muhasebesi, finansal muhasebeden farklı olarak, karar vericilere yardımcı bilgiler sunar, işin vergi boyutunu pek dikkate almaz. Finansal muhasebe ise, işletme yöneticilerinin karar almalarına yardımcı olmakla birlikte, işletmenin mali durumunu, ilgilere raporlar ve aynı zamanda işletmenin yükümlülüğü olan vergi boyutuyla da ilgilendirir. Buna ek olarak finansal muhasebe, işletmenin aktif varlıkları, yabancı kaynakları, işletmenin faaliyetleri gibi konularda üst yönetimi bilgilendirmektedir (Williams ve Diğerleri, 2010:4-6). Yöneticiler, işletmenin gelecekteki hedeflerini

belirlemede, çalışanların performanslarının ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde bu bilgiyi kullanmaktadırlar. Ancak finansal muhasebe, sadece işletmenin varlıklarının ve borçlarının durumunu göstermez, aynı zamanda işletmenin uzun vadede varmak istediği hedeflere de ışık tutacak nitelikte bilgilerin üretilmesine aracılık etmektedir (Haftacı, 2009:5-6).

Küreselleşen dünyada, ekonomik ilişkiler hızlı bir şekilde artmaya başlamış, teknolojinin büyüüp gelişmesiyle kütle üretimine geçilmiştir. Bununla beraber, işletmelerde de büyüme meydana gelmiş, daha önceleri tek sahipli olan işletmeler, teknolojik gelişmelerle birlikte, çok sahipli bir konuma gelmiştir. Ayrıca işletmelerin sahipleri ve yöneticileri de birbirinden farklı kişilerdir. Ekonomide gizli bir elin, dengeyi sağlayamayacağı anlaşılmış, değişik ülkelerde değişik şekillerde devlet ekonomiyeye müdahale etmeye başlamıştır. Özellikle bu müdahale, özel sektörün üretemeyeceği mallar üzerinde olmuştur. Bütün bunların sonucu olarak finansal muhasebe, işletmelerin vergi ödemede kullandıkları bir aracı olmaktan çıkmış, işletmenin uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirmesinde, yöneticilere doğru ve güvenilir bilgi akışını sağlayacak bir duruma gelmiştir (Haftacı, 2009:5-6).

Muhasebe bilgileri, doğru bir şekilde işletme dışındakilere iletilmezse karar alıcılara bir faydası olmayacaktır. Çünkü doğru iletişim, işletmeyle ilgili karar alıcılara yardımcı olmaktadır. Bundan dolayı, bir işletme çok iyi bir kayıt düzenine sahip olabilir, bünyesinde çok üst düzey bilgileri barındırabilir, ancak doğru bir iletişim mekanizması yoksa bu kayıtların bir anlam ifade ettiği söylenemez (Üstün, 1982:12-13). Ayrıca iletişim, muhasebenin işlevlerine belirli düzeyde önem veren ekonomik birimlerin çoğunda, önemli bir görev üstlenmektedir.

İşletme bilgi sistemleri içerisinde en eski ve en gelişmiş olanı muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmede meydana gelen mali nitelikli olayları kayıt etmek ve izlemekle ilgilenir. Mali nitelikli olaylarda meydana gelen değişimler doğru bir biçimde izlenir ve raporlar haline getirilir. Bu raporlar daha sonra ilgililere sunulmaktadır. Bu yönüyle muhasebe bilgi sistemi, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında meydana gelen değişimin takip edilerek, finansal bilgilerin kayıt altına alınarak, ilgili kişilerin karar almasında bir köprü görevini üstlenen sistemdir (Akgün ve Kılıç, 2013:22-24).

Günümüzde bilgisayar teknolojisinin gelişmesiyle, bilgiye ulaşım kolaylaşmış ve son derece hızlı hale gelmiştir. MBS daha detay bilgi üretebilmiş ve ulaştığı kitle genişlemiştir. Muhasebe meslek mensupları, bu bilgilerin daha açık ve anlaşılır bir şekilde yaygınlaşmasına aracılık etmişler ve toplumu finansal okuryazarlık konusunda bilinçlendirmişlerdir (Pekdemir, 1999:7).

MBS, yüzyıllardır çift taraflı kayıt sistemine sahip ve karlılık muhasebesini de kapsayacak genişliktedir. Özellikle bilgisayar ortamında yürütülen muhasebe bilgi sistemi, temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosunu üreterek, işletmenin mali durumu hakkında, yöneticilere analitik düşünme yeteneği kazandırmakta ve işletmeyle ilgili karar almada yardımcı olmaktadır (Acar, 2003:66).

Muhasebe bilgi sistemi, genel olarak işletme içerisinde meydana gelen nakit akışlarıyla ilgilenmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin iki temel görevi vardır. Bunlardan birincisi, işletmenin varlıklarını olası bir yolsuzluğa karşı korumak, ikincisi ise işletmenin finansal durumuyla ilgili bilgileri, bu bilgileri kullanan kişilere ulaştırma ve onların istifadesine sunmaktır. İşletmeyle ilgili bilgi kullanıcıları, yöneticiler, kredi kuruluşları, işletme sahipleri ve devlettir. Bu grupların ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgileri raporlar aracılığıyla sunulmaktadır(Üstün, 1982:46-47). Bu grupların işletme ile ilişkisi belirlendiğinde, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime sunulacağı konusu kendiliğinden çözülecektir. Bundan dolayı, muhasebe bilgisinin kullanıcılarının belirlenmesi, işletmenin amaçlarını da belirleyeceği gibi, bu bilgilerin açıklama biçimini de belirlenmesini sağlayacaktır (Kepekçi, 2004:70).

Bütün sistemlerde olduğu gibi muhasebe bilgi sisteminde de girdi, işlem ve çıktı süreçlerinden oluşan bir işleyiş söz konusudur. Muhasebe bilgi sisteminde işletme içinden, işletmenin çevresi ile oluşan eylemlerinden ve geri beslemelerden gelen finansal nitelikteki işlemlere ilişkin veriler veya bilgiler, bilgi işlem eylemleri sonucunda çıktılara dönüştürülür ve sonuçta da bu çıktılar raporlar şeklinde ilgili taraflara iletilir. Sistemde oluşan bu eylemler, sistemin elemanları tarafından belirli ilkelere, kurallara ve standartlara göre yapılmaktadır (Sürmeli, 1996:55).

1.13.1. Muhasebe Bilgi Sisteminde Dikkate Alınan İlkeler

1.13.1.1.Uygun Maliyet İlkesi

Uygun maliyet ilkesi, muhasebe bilgi sistemi kurulurken, fayda-maliyet analizinin yapılmış olmasına dayanmaktadır. Bu ilkeye göre, muhasebe bilgi sistemi, en az maliyetle en çok faydayı sağlamalıdır. Sistemin maliyeti, işletmeye sağlayacağı yarardan fazla olmamalıdır. Aksi takdirde sistemi kurmanın bir anlamı olmayacaktır (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

1.13.1.2.Raporlama İlkesi

Raporlama ilkesi, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal bilgilerin, ilgili kişilere aktarılmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, mali tabloların gerçeği yansıtacak bir biçimde, finansal tabloları, karar alıcıların istifadesine sunmak ve karar alıcılara doğru ve güvenilir bilgiyi raporlamaktır (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

1.13.1.3.İnsan Etkeni İlkesi

Muhasebe bilgi sistemini doğru bir işleyişe kavuşturacak personelin, mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması gerektiğini ifade eden ilkedir. İşletmede personel sayısı, işletmenin ihtiyacı kadar olmalı, ne az ne de fazla olmalıdır. İşletmenin insan kaynakları departmanı, bu konuda sorumluluk alarak, hangi işe hangi personel en uygundur? Sorusunun cevabını aramalıdır. Özellikle muhasebe işlemlerini yapabilecek personelin, çok iyi seçilmiş olması gerekmektedir. Mesleki birikimine ve mesleği alanında yeterince tecrübe sahibi olmasına da dikkat edilmelidir (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

1.13.1.4.Örgüt Yapısı İlkesi

Muhasebe bilgi sisteminde, mükemmel bir görev dağılımının olması, personelin yetki ve sorumluluklarının bilincinde olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilkenin amacı, hangi işi hangi personelin yürütebileceğinin en doğru biçimde tespit edebilmektir. İşletmenin örgüt yapısı, düzenli bir şekilde bilgi akışını sağlayabilen personelin, kişisel çıkarlardan uzak durmasına dayanmaktadır. Söz konusu personel, görev bilinciyle hareket etmeli ve takım ruhuna uygun davranmalıdır (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

1.13.1.5.Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi

Açık ve anlaşılır olma ilkesi, muhasebe bilgi sisteminin, onu kullananlar açısından yeterli sadelikte olması gerektiğini ifade etmektedir. Bilgi sistemi karmaşık olmamalı, kullanıcıların anlayabileceği nitelikte olmalıdır. Sistemin içerdiği bilgilerin açık, net ve tam olması gerekmektedir. Açık ve anlaşılabilir olmayan bir sistem, işletme personeli tarafından etkili ve verimli kullanılamaz. Böyle bir durum, işlemin gelecekte ulaşmak istediği hedeflerini gerçekleştirirken işletmeyi zor durumda bırakabilir (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

1.13.1.6.Veri Biriktirme ve İşleme İlkesi

Veri biriktirme ve işleme ilkesi, muhasebe bilgi sisteminden gelen bilgilerin düzenli bir şekilde kaydedilmesini sağlayan ve bu bilgilerin belgelere dayanılarak muhafaza edilmesi gerektiğini ifade eden ilkedir. Muhasebede gerçekleşen her olay bir belgeye dayanmak zorundadır. Bu ilke, kısaca girdi-işlem-çıktı olarak tanımlanabilmektedir. Muhasebede veriler belirli dönemler itibariyle kayıtlara intikal ettirilir ve bu veriler kanunun öngördüğü süre kadar saklanmak zorundadır (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:116-122).

İKİNCİ BÖLÜM

2.KALİTENİN TANIMI

Kalite kavramını, hem geniş hem de dar anlamda tanımlayacak olursak; geniş anlamda kalite, bir mükemmellik derecesidir, bir şeyin amacına ne ölçüde uygun olduğudur. Dar anlamda kalite ise, ürün veya hizmet kalitesi gereklerine uygunluk, hata veya kirlenme içermeme durumu veya müşteri memnuniyeti olarak ifade edilebilir (Özyurt, 2010:8).

Kalite kavramı, insanlar arasında çok önemli bir yere sahiptir. İnsanlar alacağı ürünün ya da hizmetin daha iyi özelliklere sahip olmasını, güvenilir, dayanıklı, kullanışlı olmasını istemektedirler. Bir başka ifade olarak kaliteyi, insan hayatını kolaylaştıran ürün ya da hizmetlerin güvenilirlik derecesi olarak tanımlamak mümkündür. Buradan bakıldığında kalite, insan hayatı açısından vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüz dünyasında kalite kavramıyla çok sık karşılaşmak mümkündür. Kalite kavramı yayınlarda, makalelerde, kitaplarda oldukça farklı bir şekilde tanımlanmış olup, herkesin üzerinde uzlaşabileceği bir kavram olmaktan çıkmış, kişisel yargılara dönüşmüştür. Öyle ki; kalite, kişiden kişiye değişmekte olup, hatta ülkeler arasında bile farklı anlamlarda kullanılabilmektedir. Başka bir ifadeyle kalite, kullanıcıların farklı beklenti ve taleplerinden dolayı farklılık gösterebilmektedir. Sözlüklere baktığımız zaman kalitenin; “mükemmellik” derecesi, eksiksizlik, üstünlük olarak tanımlanabildiği görülmektedir (Ertuğrul, 2004:3).

Ayrıca kalite kavramı, şimdiye kadar çeşitli kurum ve kuruluşlarca aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır(Oktay, Özçomak, 2001:308-320):

- Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu' na (EOQC) göre kalite, belirli bir malın veya hizmetin, tüketicilerin taleplerine uygunluğu olarak ifade edilmiştir.
- Amerikan Kalite Kontrol Derneği'ne (ASQC) göre kalite, bir malın ya da hizmetin belirli bir ihtiyacı karşılayacak faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmıştır.
- Alman Standartları Enstitüsü (DIN), kaliteyi, bir malın ya da hizmetin öngörülen şart ve koşullara uyum yeteneği olarak tanımlamıştır.

- JIS (Japon Endüstriyel Standartları) ' na göre kalite, ürün ve hizmeti ekonomik bir şekilde üreten tüketicinin ihtiyaçlarına cevap veren bir üretim sistemi olarak ifade edilmektedir.
- TS- ISO 9005'E göre kalite, bir ürünün ya da hizmetin önceden belirlenen ve daha sonra da ortaya çıkabilecek gereksinimleri karşılayabilme gücü olarak ifade edilmektedir.

Garvin 1984 yılında kalitenin 8 boyutunu aşağıdaki gibi tanımlamıştır:(Montgomery, 1991)

- **Performans:** Mamulde ya da üründe olması gereken ilk özelliktir.
- **Güvenilirlik:** Bir ürünün ya da mamulün kullanıldığı süre boyunca özelliğini koruması ve özelliğinden herhangi bir şey yitirmemesi.
- **Dayanıklılık:** Mamulün ve ya hizmetin uzun süre kullanılabilirliği ve değişen koşullara karşı eski niteliğini koruyabilmesi
- **Hizmet görürlük:** Mamulde veya hizmette bir sorun meydana geldiğinde, şikayetlerin görülmesi ve bu şikayetlerin giderilmesi için gerekli tedbirlerin hemen alınması
- **Estetik:** Mamulün görüntüsü, şıklığı, tarzı, güzelliği
- **İtibar:** Mamulün ve ya hizmetin geçmişteki durumu, özelliği, insanların bu ürüne ya da hizmete bakış açısı
- **Uygunluk:** Belgelere ve standartlara uygunluk
- **Diğer unsurlar:** Mamulün ya da hizmetin çekiciliğini sağlayabilecek diğer durumlar, özellikler.

Yukarıdaki özellikler, bir mamulün ya da hizmetin, kalite açısından taşıması gereken özellikleri ifade etmektedir. Daha öncede belirtildiği gibi kalitenin belli bir tanımı yoktur. Kalite, kişiden kişiye değişebilmektedir. Bundan dolayıdır ki, kalitenin genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır.

Bir mamulün ya da ürünün kaliteli olabilmesi için, kendine has özelliklerinin bulunması gerekmektedir. Eğer bir ürün benzerlerinden kolayca ayırt edilemiyorsa, o ürünün kaliteli olmasından bahsetmek mümkün değildir. O halde kalitenin önemli unsurlarından bir tanesi farklılıktır. Özgünlük ya da bir diğer tabirle farklılık, ürünün

aynı sektörde yer alan başka bir üründen biçim ve şekil açısından farklılığını ifade etmektedir.

Kalite bir değerdir. Ürünün kalitesi aynı zamanda değerini belirler. Bir ürün ne kadar kaliteli ise, o kadar değerlidir. Bundan dolayı, kalite hayatımızın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Çünkü değer kalitenin başka bir ifadesidir.

2.1.Bağımsız Denetimin Kalitesi

DeAngelo1981’de denetim kalitesini; muhasebe hatalarını bulma, varsa hileli beyan onları ortaya çıkarma, ihmalleri, yolsuzlukları bulma ve bunları dürüst bir şekilde raporlama olasılığı olarak tanımlamıştır. Başka bir ifadeyle, denetçinin var olan sınırlar içerisinde, denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları keşfetme ve bunları doğru bir şekilde raporlama olasılığı olarak ifade edilebilir. Bu yanlışlıkları keşfetme denetçinin tecrübesine, bilgi birikimine ve yeterliliğine göre değişebilmektedir. Denetçinin keşfettiği bu yanlışlıklar ise denetçin risk durumu ve bağımsızlığıyla ilgilidir (Hardies, Breesch, Branson, 2009:231-245).

Knechel’de denetim kalitesini, olması gereken güvence ile elde edilen güvencenin birbirine uygunluk derecesi olarak tanımlamıştır. Başka bir ifadeyle denetim kalitesini, denetçinin sağlaması gereken güvence derecesi olarak tanımlamıştır. Denetçinin yapmış olduğu denetim, düşük denetim riski ile yapılmış ve tamamlanmış olmalıdır. Denetçi denetim riskini düşük tutabilmek için, yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamalı, bunları anlamlı hale getirmelidir. Olması gereken güvence ancak denetçi denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye çektiği zaman gerçekleşmektedir (Özyurt, 2010:10).

Watkins, Hillison ve Morecroft ise denetim kalitesini oluşturan bileşenlerden “kontrol gücünü” ve “ünü (itibar)” tartışmışlardır. Buna göre, denetçinin kontrol gücüne sahip olması; denetçinin sahip olduğu müşterisinin ekonomik durumunu daha iyi yansıtacak şekilde ifade eden finansal raporlama yeteneğini; denetçinin itibarının olması da mali raporlardaki bilgilerin değerinin artırılmasına imkan sağladığını ileri sürmüşlerdir (Özyurt, 2010:10).

Bu tanımlardan yola çıkarak yatırımcıyı, işletmenin kendisini ve işletmeyle ilgili diğer çıkar gruplarını değerlendirdiğimizde, bağımsız denetimin önemini daha güür bir şekilde vurgulamış olacağız.

İlk olarak yatırımcıyı ele alırsak, yatırımcı bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların güvenilir olduğuna inanmakta ve doğal olarak buna uygun kararlar verebilmektedir. Ancak bir an için finansal tabloların kalite standartları göz önüne alınmadan denetlendiğini ve üstünkörü bir şekilde denetim raporunun hazırlandığını varsayalım. Böyle bir durumda, yatırımcının vereceği kararlar manipülasyona açık hale gelecek ve yatırımcı kararlarında yanılacaktır. Diğer taraftan, denetçinin denetim riskini makul bir düzeye çektiğini ve finansal tabloların doğru ve yeterli kanıtlar toplanarak yapıldığını farz edelim. Böyle bir durumda yapılan denetim, kaliteli olacağından yatırımcının vereceği kararlar doğru ve isabetli olacaktır. Yatırımcı doğru ve güvenilir bilgiler elde etmiş olacaktır.

İkinci olarak, işletme açısından ele alındığında, işletme gelecekteki durumunu finansal tablolardan elde edilen bilgilere göre değerlendirmektedir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin karar almalarına yardımcı olabilmektedirler. Çünkü bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların sunduğu bilgiler daha doğru ve güvenilirdir. İşletme yöneticileri, bu bilgilere bakarak gelecekte ne gibi adımlar atmaya, uzun vadeli hedeflerini belirlemeye çalışmaktadırlar. İşletmenin büyümesine ya da olağanüstü dönemlerde işletmenin pozisyon değiştirerek küçülmesine karar verebilirler. Bu durum, bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili olmaktadır. Bağımsız denetimin kalitesi ne kadar yüksek olursa, işletme yöneticilerinin doğru karar verme olasılığı da o kadar artmaktadır.

İşletmenin denetiminin yeterince kaliteli olmadığını varsaydığımızda; kalitesiz bir denetimde problemler ortaya çıkmaktadır. İşletme yöneticileri doğru kararlar veremez, güvenilir bilgiler elde edemezler. Doğru verilmeyen kararlar, işletmenin uzun vadeli hedeflerine ulaşmasını engeller. Hatta ilerleyen dönemlerde işletmenin zarar ederek piyasadan çekilmesine bile neden olabilir.

Son olarak, işletmeyle ilgili diğer çıkar gruplarından (bankalar, tedarikçiler, aracılar v.s) bahsedelim. Örneğin bankalar, işletmeye kredi verirken, işletmenin finansal tablolarını göz önüne almaktadır. Finansal tablolardaki yanlışlıklar, denetçi tarafından doğru bir şekilde keşfedilip rapor edilmezse, yani denetim kaliteli olmazsa, bankanın işletmeyle ilgili yanlış karar vermesine sebep olur. Bankaların vereceği kredilerin geri dönüşümünde problemler ortaya çıkabilir ve banka zararlı duruma düşebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetimin kaliteli olmasının gerek yatırımcı, gerek işletme yönetimi, gerekse işletmeyle ilgili diğer çıkar grupları açısından son derece önem arz ettiğini görmekteyiz. Bundan dolayı, işletmeler finansal tablo denetimi yaptırırken, bağımsız denetimi, mesleki yeterliliğe ve tecrübeye sahip kişi veya kuruluşlarca yapmalıdır. Mesleki yeterliliğe ve tecrübeye sahip olan bağımsız denetçinin yapacağı denetim, denetimin kaliteli olmasını sağlayabilir.

Kaliteli bir denetimden geçen finansal tabloların güvenilirlik derecesi de oldukça yüksek olacaktır.

2.2.Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartları

Kalite kontrol standartları, ilk defa 1978 yılında AICPA tarafından oluşturularak yayınlanmış olup, denetim firmalarının uymak zorunda olduğu standartlardır. Denetim açısından bakıldığında, kalite kontrol standartları da GKDS kadar önem arz etmektedir. GKDS, denetim çalışmasının nasıl yapıldığıyla ilgilenirken, kalite kontrol standartları denetim çalışmalarının bütününe kapsamaktadır (Selimoğlu ve Diğerleri, 2015:49-50).

Bağımsız denetimde kalitenin belirlenmesi için bir takım standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlar, bağımsız denetimde kalitenin nasıl olması gerektiğiyle ilgilidir. Standartlara uyularak yapılan denetimin, daha kaliteli olduğu varsayılır. Kalite kontrol standartları genel kabul görmüş standartlar olup, bağımsız denetimin kalitesi açısından olmazsa olmazdır. Bir denetimin kalitesi, kalite kontrol standartlarına uygunluğuyla ölçülmektedir. Kalite kontrol standartları, denetimin ne denli kaliteli olduğunu gösteren bir ölçüttür. Aşağıda kaliteli denetim açısından önemli olan standartlar açıklanacaktır.

2.2.1.Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim sürecinin bütün aşamalarında önemli sorumluluklara sahip olan lider, denetim sona erene kadar denetim ekibini izlemeli, denetimde herhangi bir aksaklık tespit etmesi halinde gerekli tedbirleri ivedilikle almalıdır. Lider, denetim ekibinin başındaki kişidir ve denetimin kaliteli olmasında önemli rol oynamaktadır. Denetim ekibi, liderin belirlediği belirli plan ve program içerisinde hareket eder. Lider, denetim ekibini denetim planı çerçevesinde yönlendirir, denetim ekibine yol gösterir (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:10).

Lider, sorumluluklarının bilincinde olmalı ve buna uygun hareket etmelidir. Liderin denetim ekibi içerisinde bir örnek olduğu asla unutulmamalıdır. Lider, ne kadar çalışkan ve sorumluluk sahibi olursa, denetim ekibi de lidere bakarak kendisine bir misyon yükler. Denetim ekibi, liderin motivasyonuna, azmine ve kararlılığına ihtiyaç duyar. Lider, çalışanları işe uygun bir biçimde motive etmeli, çalışanların yeteneklerini sergilemesi için çalışanlara uygun ortam yaratmalıdır.

Başka bir ifadeyle, lider neyse ekipte odur. Liderin bakış açısı, iş performansı ve motivasyonu denetim ekibini başarıya götür. Lider bağımsız denetimin kaliteli olmasında başlıca rolü üstlenmektedir.

2.2.2.İlgili Etik Hükümler

Bağımsız denetçi, denetim ekibindeki personelin önceden belirlenmiş etik ilkelere uygun davranmasından sorumludur. Denetim ekibindeki personel, etik kurallara uyacağını beyan eden bir yazıya imza atabilir. Bu yazı, denetim ekibindeki personel için bir taahhüt niteliğindedir. Bu yazıya imza atan denetim personeli, ilgili etik kurallara uyacağını beyan etmiş olur. Bu beyanla birlikte denetim ekibinin personeli, etik ilkelerin getirdiği tüm sorumlulukları üstlenmiş sayılırlar (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:11-12).

Etik ilkeler, bağımsız denetimin kalite kontrol standartları açısından vazgeçilmez kurallardır. Denetim personeli, denetim faaliyetinde bulunurken mutlaka etik ilkeleri göz önünde bulundurmalıdır. Etik ilkeler, denetim personelinin olası bir yanlış davranışını sınırlandırmış olur. Denetim ekibinin daha dikkatli davranmasını sağlar. Denetim faaliyetinde, denetim personeline yol gösterir.

Bağımsız denetçi, bağımsızlığını sınırlayacak bir durumla karşılaştığında, etik ilkeleri de göz önüne alarak, denetim faaliyetinden çekilmelidir. Böyle bir durumda bağımsız denetçinin, denetim faaliyetinden çekiliyor olması, haklı nedenle fesih sayılır ve müşteri herhangi bir hak talebinde bulunamaz. Bağımsızlık, bir bağımsız denetçi için vazgeçilmez bir ilke olduğundan, bağımsız denetçi bağımsızlığını zedeleyecek herhangi bir oluşumun içerisinde yer alamaz.

Şöyle belirtmek gerekirse, bağımsız denetçi, etik prosedürlere uygun hareket etmeli, denetim personelinin de bu ilkelere uymaya teşvik edici kurallar geliştirmelidir.

2.2.3.Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bu Standard, finansal tablo denetimi yapılacak işletmenin kabulü ve işletmenin gelecek dönem için finansal tablolarının denetlenmesini içermektedir. Ayrıca bu Standard, müşteri ilişkisinin geliştirilmesini ve devam ettirilmesini de kapsamaktadır.

Denetim faaliyeti bir uzmanlık alanı olduğundan, belli bir birikime sahip olmayı da gerektirmektedir. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini icra ederken, doğal olarak bir emek ve çaba sarf edeceğinden, bu faaliyeti belirli bir ücret karşılığında yapar. Denetim ücretinin nasıl belirleneceği, miktarı, ücretin ödenme zamanı gibi unsurlar denetim sözleşmesinde yer almaktadır. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetçinin müşterisi, bu sözleşmeye bağlı kalmak zorundadır. Aksi halde sözleşme, geçerliliğini yitirmektedir (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:12-13).

Bağımsız denetçi, var olan ve yeni gelen müşterileriyle ilkesel bir ilişki kurmalıdır. Tarafsızlığını ve bağımsızlığını bozmayacak ilkeler geliştirmelidir. Bağımsız denetçi, dilerse müşterisinin, daha önce söz konusu işletmenin finansal tablolarını denetlemiş olan bağımsız denetçisinden, işletmeyle ilgili bilgi isteyebilir. Bağımsız denetçi, kendisine verilen bu bilgilerden de faydalanabilir. Bu bilgilere göre, bağımsız denetçi isterse müşteriyle ilişkisini kesebilir veya devam ettirebilir.

Bağımsız denetçi, kendisine gelen bir müşteriyi hiç gerekçe göstermeden de işini kabul etmeyebilir. Bu karar, tümüyle bağımsız denetçinin kişisel tercihidir. Ancak bağımsız denetçi, işi kabul ettiği zaman, bunu denetim ekibindeki bütün personele açıklamalı ve onları bundan haberdar etmelidir. Denetim ekibi, işletmeyle ilgili bilgi toplayabilir, işletmenin içerisinde bulunduğu sektörü araştırabilir.

Bağımsız denetçi, müşterinin kabulü ve takibiyle ilgili politika ve prosedürler belirlemeli, hatta bu prosedürleri yazılı hale getirmelidir. Denetim personeli, belirlenen bu politika ve prosedürlere uymalı ve buna uygun hareket etmelidir. Her bir müşteri için müşteri takip formu oluşturulmalı, bu form üzerinde müşteriyle ilgili bilgiler, müşterinin faaliyet gösterdiği sektör gibi hususlar, bu formlar üzerine kaydedilmelidir. Böylelikle, müşteriyle ilgili bilgileri yazılı hale getirmiş olacak, daha sonra yapılacak olan denetimlere ışık tutacaktır. Son olarak şunu ifade etmek gerekirse, bağımsız

denetçi, yeni ve eski müşterileriyle olan ilişkilerini güçlendirmeli, ileriye yönelik güçlü ilişkiler kurmalıdır.

2.2.4. İnsan Kaynakları

Denetim ekibi oluşturulurken, denetim ekibine alınacak personelin mesleki yeterliliğe, belirli bir yetkinliğe ve tecrübeye sahip olması gerekmektedir. İşe alınacak personel, belirli aşamalardan geçirilmeli ve işe en uygun personel seçilmelidir.

Denetim faaliyeti yapılırken, denetim ekibindeki her bir personele, uygun görev dağılımı yapılmalı ve denetim ekibindeki her personelin bir görevi ve sorumluluğu olmalıdır. Denetim personeli, kendisine verilen bu görevleri amacına uygun bir şekilde yerine getirmeli ve deyim yerindeyse, görevinin hakkını vermelidir. Hangi görevin hangi personele verileceği konusu son derece önem arz etmektedir. Eğer bir personele uygun olmayan bir görev verilirse ya da söz konusu personelin görevi başarıyla yapamayacağı belirlenebiliyorsa, o görev söz konusu personele verilmemelidir. Bağımsız denetçi, denetim ekibindeki görevlerin dağılımından sorumludur. Bağımsız denetçi, kendisine verilen görevi amacına uygun ve belirli bir zaman diliminde yerine getirebilecek, başarılı, sorumluluk sahibi ve özgüveni yüksek personelleri tercih etmelidir (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:13).

Denetim ekibinde uygulanacak doğru bir ücretlendirme politikası, denetim ekibinin kolektif hareket etmesini sağladığı gibi, personel ücreti arasındaki farktan kaynaklı olası bir sorunun da önüne geçmiş olacaktır. Denetim ekibinde uygulanan doğru ücretlendirme politikası, denetim ekibinin başarılı olmasını sağlayabilir.

Denetim faaliyetini yerine getirecek personelin, iş performansı ve motivasyonu denetimin, amacına uygun bir biçimde yapılmasını sağlayabilir. Motive olmuş personel, daha istekli çalışacak ve görevini en iyi şekilde yerine getirmeye gayret edecektir.

Motivasyon, denetim ekibinin bütün personeli için vazgeçilmez bir olgudur. Başarılı ve doğru bir denetim ancak motivasyonu güçlü insanlarla yapılır.

Denetim ekibindeki personelin, kişisel özellikleri de denetim faaliyeti üzerinde etkili olabilir. Personelin önceliği önemlidir. Önceliği, denetim faaliyetinin doğru ve başarılı bir şekilde yerine getirilmiş olmasına veren personel, denetimin seyrini

etkileyebilir. Her şeyden önce önceliğini işine veren bir personele sahip olan denetim ekibinin başarılı olma şansı oldukça yüksektir. Çünkü personelin önceliği, işi olduğu için denetim amacına ulaşmasına ve başarılı olmasına katkıda bulunacaktır.

Özet olarak, bağımsız denetim faaliyeti ancak dürüst, güvenilir ve ilkeli insanlarla yapılır.

2.2.5.Denetimin Yürütülmesi

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında, denetimin amacına uygun yapılmasından bizzat sorumludur. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde yürütür. Denetçi, daha önceden oluşturulan plan ve programa göre hareket etmeli, denetim ekibi de plan ve programa uymalıdır. Denetim planı, denetime başlanmadan önce oluşturulmuş ve artık yapılması gereken tek şey, bu planın aktif bir şekilde uygulamasına geçilmesidir (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:14-17).

Bağımsız denetçi, denetimin yürütülmesinde bir takım güçlüklerle karşılaşabilir. Çünkü denetim faaliyeti emek ve zaman isteyen uzun bir süreci kapsamaktadır. Bağımsız denetçinin karşı karşıya kalabileceği olası problemlere karşı, bir B planının bulunması gerekmektedir. Denetimin yürütülmesinde, eğer beklenmedik bir durum ortaya çıkarsa, denetçi ikinci planını devreye sokabilir.

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini GKGDS çerçevesinde yürütmelidir. Bu standartlar, denetimin nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bağımsız denetçi de bu standartlara uymalı, denetim ekibini de bu standartlar çerçevesinde hareket etmeye yönlendirmelidir.

Denetimin yürütülmesi, kalite kontrol standartlarının en önemli standartlarından biridir. Çünkü denetimin yürütülmesi, belirli bir plan ve program çerçevesinde gerçekleşir. Bu plan, uygulamaya koyulurken, doğru ve amacına uygun olarak yürütülmelidir. Doğru bir şekilde yürütülen plan ancak başarı getirebilir.

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini yürütürken, bu süreçte elindeki çalışma kağıtlarına bir takım notlar alır. Bu durum, denetim sona erene kadar devam eder.

Denetçi, bu çalışma kağıtlarını denetim sona erdikten sonra, denetim dosyasında saklamalıdır. Kanunen bu çalışma kağıtları belirli bir süre saklanmak zorundadır.

Bağımsız denetçinin denetim sürecinde çalışma kağıtları, denetçi için ilerde meydana gelebilecek muhtemel olumsuzluklara karşı, bir delil niteliğindedir. Bundan dolayı bağımsız denetçi, çalışma kağıtlarını özenle muhafaza etmelidir. Çünkü çalışma kağıtları, bağımsız denetçinin en önemli ispat aracıdır.

2.2.6. İzleme

Kalite kontrol standartlarından sonuncusu ise izlemedir. Bağımsız denetçi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin doğru ve etkin bir şekilde işlediğini belirleyen bir izleme süreci oluşturur. Bağımsız denetçi gözetim sürecinde, denetim faaliyetinin nasıl yapıldığı, karşılaşılan problemlere karşı ne gibi tedbirler alınması gerektiğini gözlemler (Resmi Gazete, 02.10.2013/28783:17-19).

Gözetim standardı, denetim faaliyetinin başarılı bir şekilde yapılıp yapılmadığını, bağımsız denetçinin, kalite kontrol standardını yeterince özümseyip özümsemediğini gösterir niteliktedir. Bağımsız denetçi, izleme aşamasında, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş plan ve programa göre yapılıp yapılmadığını kontrol eder. Eğer denetim personelinin, planın dışında hareket ettiğini saptarsa, ilgili personele derhal müdahale etmeli ve denetim personelinin denetimin planına uygun davranmaya yönlendirmelidir.

Bağımsız denetçi, gözetimin nasıl yapılacağını önceden tanımlamalıdır. Bağımsız denetçi, izleme faaliyetini yönetirken, kendine bir hedef belirlemeli ve bu hedefe ulaşana kadar gözlemlerini sürdürmelidir. Bağımsız denetçi, izleme faaliyetini ne sıklıkta yapacağını, nelere dikkat edeceğini, muhtemel olumsuzlukların olması halinde ne gibi tedbirleri alacağını önceden hazırladığı planında ayrıntılı bir şekilde belirtmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçi, denetim personeli arasında herhangi bir problem çıkarsa, bu probleme müdahale etmeli ve problemi derhal çözmelidir. Aksi takdirde, personelin kendi arasındaki problemin devam etmesi, denetim faaliyetinin başarısız olmasına neden olabilir.

Bağımsız denetçi, izleme faaliyetine katılacak personeli belirlemeli ve onların izleme faaliyetindeki görev ve sorumluluklarını belirlemelidir. İzleme faaliyetine katılacak personel, bağımsız denetçinin sorumluluğunda olmalıdır. İzleme faaliyetinde elde edilen bulgular, belli bir zeminde tartışılmalı, tartışma sonucunda elde edilen bilgilerden gereksiz olanlar elenmelidir. Bağımsız denetçi, elde edilen bu bulguları, denetimin seyrini ne ölçüde etkileyebileceğini incelemelidir. Elde edilen verilerin, doğru bir şekilde analiz edilmesi, büyük önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçi, izleme faaliyetini gerçekleştirdikten sonra, kalite kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı, bu prosedürlerin ne kadarının doğru bir şekilde tanımlandığını ya da tanımlanmadığını kontrol etmelidir.

2.3.Kaliteli Denetimin Önemi

Bağımsız denetimin kalitesine olan ilgi hemen hemen her dönemde artmıştır. Bununla beraber, 2001 yılında Amerika’da ortaya çıkan Enron skandalıyla birlikte, bağımsız denetimin önemi giderek artmaya başlamıştır. Amerika’ da 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan büyük şok, 2001 yılında dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron’un iflası ile sonuçlanmıştır. Söz konusu iflasın yankıları sadece ABD’de sınırlı kalmamış, bütün dünyada duyulmuştur. Diğer taraftan, yaşanan bu ani çöküş, bir yandan muhasebe sistemlerinin sorgulanmasına neden olurken, bir yandan da bağımsız denetimin hayati derecede önemli olduğunu ortaya çıkarmıştır (Arel, Brody, Pany, 2005).

ABD’nin Houston (Texas) merkezli şirketi, Enron; 1985’te Houston Natural Gas ve Internoth adındaki iki doğalgaz şirketinin birleşmesiyle meydana gelmiştir. Zaman içerisinde, boru hattı işletmeciliğinden farklı alanlara yayılmıştır. Türev finansal araçları yoğun bir şekilde kullanmasıyla dikkatleri üzerine çekmiştir (Özyurt, 2010:12).

Enron’un ani çöküşünün ardından Amerika’nın birçok büyük firması raporlamayla ilgili ciddi sorunlar yaşamış, gerek özel sektör işletmelerine, gerekse kamu işletmelerine güven oldukça düşük seviyeye inmiştir. Kamu ve özel sektör işletmelerinin denetiminde önemli sorunlar yaşanmıştır. Öyle ki, Enron ve Worldcom da olduğu gibi ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarına ek olarak, yeni düzenlemelerin yapılması gerektiğini

ortaya koymuş ve Sarbanes-Oxley yasası Amerika' da yürürlüğe girmiştir (Arel, Brody, Pany, 2005).

Yaşanan bütün bu olaylar göstermektedir ki, bağımsız denetimin kalitesi ancak yapılacak düzenlemeler ve standartlarla ortaya konulabilir. Standartların ve düzenlemelerin olmadığı ya da yetersiz olduğu durumlarda, bağımsız denetimin kalitesinde önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Amerika' da yaşanan bu vakadan gerekli dersleri çıkarmalı bir daha böylesi olayların yaşanmaması için gerekli tedbirlerin ivedilikle alınması gerekmektedir. Bu tür sorunları ortadan kaldırılabilmek için, Amerika'daki düzenlemelerin ve standartların uygulanmaya konulması ve bu standartlardan esinlenerek söz konusu standartlara, kendi kanunlarımızda yer vermemiz gerekmektedir.

Kaliteli bağımsız denetim, hem denetimi yapılan işletmeye hem ülkenin ekonomik durumuna hem de bağımsız denetçinin kendisine birçok katkı sağlamaktadır. Bu katkıları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özyurt, 2010:13):

- Denetimden faydalanacak kişilere karşı olan sorumluluk, gerçekten yerine getirilmiş olacaktır.
- Bağımsız denetçinin, toplumdaki itibarı artmış olacak, toplumdaki güveni pekişecektir.
- Bağımsız denetçinin itibarı arttığından dolayı müşteri portföyü genişleyecek daha geniş kesimlerin işlerini yürütecektir.
- İşletmenin finansal tablolarının güvenilirliği artmış olacaktır.
- Bağımsız denetçi, yaptığı kaliteli denetimle müşterilerini elinde tutmuş olacak, çok önemli nedenleri olmadıkça müşteriler, denetçilerini değiştirmeyeceklerdir.
- İşletmeye yaptırım uygulayacak düzenleyici kuruluş sayısı en aza indirilmiş olacaktır.
- Kaliteli yapılan denetim sonucu, işletmelerin finansal verilerinin güvenilirlik derecesi yüksek olacağından, ülkenin ekonomik göstergelerinde gerçeğe yakın bir sonuç ortaya çıkmış olacaktır.
- Kaliteli bir denetim sonucunda işletme aleyhine açılacak muhtemel davalar minimize edilmiş olacak ya da tamamen ortadan kalkacaktır.

- İşletmenin, sektördeki itibarı artmış olacak, işletme üst yönetiminin güvenilirliği ön plana çıkmış olacaktır.
- Bağımsız denetimin artmasıyla beraber, kayıt dışı ekonominin de önüne geçilmiş olacaktır.

Yukarıda saydıklarımızdan da anlaşılacağı üzere kaliteli denetim, hem işletmenin kendisine yarar sağlamakta, hem de işletmenin içinde bulunduğu ekonomiye fayda sağlamaktadır. Kaliteli denetim, işletmelerin gelecekte büyümelerini sağlayacak işletmeleri, ulaşmak istedikleri hedeflere doğru götürecektir.

Kaliteli denetim, bir ekonomi için olmazsa olmazdır. Kaliteli bir denetimden geçmiş işletmelerin verilerinin ancak ve ancak doğruyu yansıttığından bahsedilebilir. Kaliteli denetimden geçmiş bir işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği, hiç şüphesiz ki yüksek olacaktır.

2.4.Meslek Mensupları Hakkında Genel Bilgiler

Bu bölümde meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) hakkında genel bilgilere yer verilecektir. Meslek mensubu olma şartları, meslek mensubunun görev ve yetkileri, meslek mensubunun yeterlilik durumları detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

2.4.1.Serbest Muhasebeci (SM)

Serbest Muhasebeci, gerçek ve tüzel kişilerin, defterlerini tutmak, yıllık beyannamelerini düzenlemek, gelir tablosu ve bilançosunu çıkarmak gibi çeşitli görevleri üstlenen meslek mensubuna denir. Serbest muhasebeciler, işletmelerin finansal durumu hakkında, işletme yöneticilerine, işletme sahiplerine, bankalara, devlete sürekli bilgi sağlamaktadırlar (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Serbest Muhasebecilik, 26.06.2008 tarihinde 5786 sayılı kanununun 19. Maddesinde “Serbest Muhasebecilik” ibaresi yeni yasayla beraber kaldırılmış, getirilen bir sınavla Serbest Muhasebecilerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmalarının önü açılmıştır. İsteyen meslek mensupları sınavlara girip SMMM ruhsatını almışlardır. Bazı meslek mensupları ise bu sınava katılmayıp serbest muhasebeci olarak kalmayı tercih etmişlerdir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

2.4.2.Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), gerçek ve tüzel kişilerin, defterlerini tutmak, beyannamelerini düzenlemek, gelir tablosu, bilanço, kar-zarar tablosu gibi finansal tabloları düzenlemek gibi işlemleri yapan meslek mensubuna denir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, denetim yapmak, inceleme, tahlil, bilirkişilik yapmak gibi görevleri de üstlenebilirler ve bu görevlere yetkilidirler.

İşletmeler, gelecekleriyle ilgili bir karar vermek istediklerinde ilk baktıkları şey, SMMM 'lerin düzenledikleri finansal tablolardır. Bu finansal tablolarda işletmelerin faaliyetleri, borç alacak durumu gibi bilgiler yer almaktadır. İşletme yöneticileri bu finansal tablolara bakarak karar vermektedirler.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği, günümüzde hak ettiği değeri görmemektedir. Zira toplumumuz henüz mali müşavirlik mesleğini tam olarak tanımamakta, ya da mali müşavirlik mesleğini hiç bilmemektedir. Bundan dolayıdır ki, meslek mensupları, toplumda istedikleri konuma gelememektedirler. Bu durum, meslek mensupları açısından bir dezavantaj olarak algılsa da, toplumun bilgilendirilmesi ve topluma mesleğin doğru bir şekilde tanıtılmasıyla birlikte, bu sorun ortadan kalkmış ve SMMM'lik mesleği hak ettiği saygınlığına kavuşmuş olacaktır.

2.4.3.Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Yeminli mali müşavir (YMM), işletmenin mali tablolarını ve beyannamelerini, mevzuat hükümleri çerçevesinde, incelemek ve tasdik etmek gibi görevleri bulunan meslek mensubuna denir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

YMM'ler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden farklı olarak, defter tutmazlar, muhasebe bürolarına ortak olamazlar. YMM'lerin defter tutma yetkileri yoktur. YMM'ler tasdik işlemleriyle ilgilenirler (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) hakkında kısaca bilgi verdikten sonra, 3568 sayılı yasayı detaylı bir şekilde anlatarak, meslek mensuplarının çalışma konuları, mesleğe giriş gibi konuları detaylı bir şekilde incelemeye çalışalım.

2.5. “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”

3568 sayılı kanun 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, muhasebe meslek mensupları açısından bir dayanaktır. Meslek mensupları, yapacakları faaliyetlerde bu kanuna uymak zorundadırlar.

Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur. TÜRMOB’la ilgili bilgi daha sonraki açıklamalarımızda verilecektir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Bu kanunun hükümlerine göre mesleğin icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” denir.

Mesleğin Konusu

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunu:

Gerçek ve tüzel kişilere 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 veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c) Belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:4).

Yukarıda sayılan işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir.

B) Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu:

- a) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- b) Belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yeminli Mali Müşavirler, çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktadırlar (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Yeminli Mali Müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Meslek Unvanlarının Haksız Kullanılması

Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Odalar bu kanuna aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca yapılacak tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:3-12).

Genel Şartlar

Meslek mensubu olabilmenin şartları şunlardır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavir hakkındaki hüküm saklıdır.)
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

- d) Türk Ceza Kanununun 53.maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene karşı suçlar, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, görevi kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkum olmamak.
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilim dallarında eğitim veren fakülte veya denkliği yüksek öğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinden mezun olmakla beraber, bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak
- b) En az 3 yıl staj yapmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz

- d) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları

Yeminli Mali Müşavir olabilmek için;

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak.
- b) Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak.
- c) Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak.

Şartları aranmaktadır.

Şöyle ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süreler olarak kabul edilir. Ancak kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisine haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak bunların Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Yemin

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kabul edilenler görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıdaki şekilde yemin ederler (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:12).

“yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma namusum ve şerefim üzerine yemin ederim”

Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk

Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tabloların ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler, yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda Yeminli Mali Müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için Yeminli Mali Müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili Yeminli Mali Müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:3-12).

Bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

2.6.Genel Mesleki Standartlar

2.6.1.Meslek Unvanı ile Mesleki Yeterlilik İlkesi

Meslek unvanını almaya hak kazanmış meslek mensupları, mesleki unvanının getirdiği saygınlığa uygun hareket etmek zorundadırlar. Meslek mensupları, sahip olmuş oldukları unvanlarının saygınlığını korumalı ve buna uygun davranmalıdır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Mesleki unvan, meslek mensubunun kimliğidir. Meslek mensubu bu kimliği gururla taşımalı, kimliğinin getirdiği özgüvene sahip olmalıdır. Meslek mensubu, mesleki unvanına yakışmayacak davranışlar içerisine girmemeli, özellikle bu tür davranışlardan kaçınmalıdır.

Meslek mensubu, mesleki yeterliliğe ve mesleki tecrübeye sahip olmalıdır. Mesleki yeterlilik, meslek mensubunun yapacağı işlerin doğruluk ve güvenilirliğini etkilemektedir. Bir meslek mensubu, mesleki anlamda ne kadar yetkin olur ve kendini geliştirirse, o derece başarılı olur.

2.6.2.Mesleki Eğitim ve Bilgi

Meslek mensupları, mesleğin getirdiği bilgiye sahip olmalıdır. Meslek mensubu sürekli araştıran, merak eden, sorgulayan bir kişiliğe sahip olmalıdır. Meslek mensubu, her an yeni bilgiyle karşılaşabilir ve bu bilgiyi amacına uygun bir şekilde kullanabilir. Meslek mensubu, bu yeni bilgileri iyice irdelemeli, farklı kaynaklardan söz konusu bilgiyi taramalıdır. Çünkü doğru ve güvenilir bilgi, meslek mensubu açısından çok büyük önem arz etmektedir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Meslek mensubu, mesleki eğitimlerini sürekli yenilemek ve bilgilerini daha da artırmak için, odaların ve birliğin verdiği eğitimlere katılabilir. Ayrıca birlik tarafından aylık olarak yayınlanan dergi veya kitaplardan da faydalanabilir. Birlik ve odalar tarafından verilen seminerler, konferanslar da meslek mensubunun mesleki gelişimi açısından önemlidir. Birlik ve odalar, meslek mensuplarının eğitimi ve yeterliliği için gerekli tedbirleri almak, meslek mensuplarına bu konuda yardımcı olmak zorundadırlar.

2.6.3.Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Genel mesleki standartlar içerisinde en önemli standartlardan birini, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkesi oluşturmaktadır. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin temelini oluşturmaktadır. Meslek mensubu, yapacağı iş ve işlemlerde dürüst davranmalıdır. Mesleğini tam bir tarafsızlık içerisinde icra etmelidir. Mükellef ve devletin çıkarlarını eşit derecede korumalı, birini diğerinin önüne geçirmemelidir. Meslek mensubu yapacağı işleri, kamu yararını gözeterek şekilde yapmalıdır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Meslek mensubun sağladığı bilgiler güvenilir olmalıdır. Güvenilir olmayan bilgi, hem meslek mensubu açısından hem de ekonomik yapı açısından son derece zararlı sonuçlar doğurabilir. Bu yüzden meslek mensubu, sağladığı bilgilerin öneminin farkında olarak mesleğini titiz bir şekilde ifa etmelidir.

2.6.4.Sır Saklama

Meslek mensupları, müşterilerinin bilgilerini üçüncü kişilerle paylaşamazlar, bu bilgileri onların kullanımına sunamazlar. Müşteri ile meslek mensubu arasında bilgilerin saklanması ve korunması bakımından bir güvence olmalıdır. Meslek mensubu, müşterisinin bilgilerini, müşterinin istediği kişiler dışında kimseye vermemelidir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Meslek mensubu ile müşterisi arasında bir mahremiyet bulunmaktadır. Meslek mensubu bu mahremiyeti ihlal edecek davranışlarda bulunamaz. Meslek mensubu, müşteri gizliliğine önem vermeli ve buna uygun hareket etmelidir.

2.6.5.Sorumluluk

Meslek mensubu, topluma ve devlete karşı sorumluluk taşımaktadır. Meslek mensubu yapacağı işlerin bilincinde olmalı ve bu bilinçle hareket etmelidir.

Sorumluluk, meslek mensubunun en önemli ilkelerinden biridir. Meslek mensubu bu ilkeye sıkı sıkıya bağlı kalmalı ve bu ilkeyi asla unutmamalıdır. Meslek mensubu, hazırlayacağı raporların, toplumun ekonomik geleceğine yön vereceğini aklından çıkarmamalıdır. Mesleki sorumluluk, mesleğin etik kurallarına uygun davranmayı

gerektirir. Bir meslek mensubu, sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Meslek mensupları, işletme yöneticilerine karşı da sorumluluk taşırlar. İşletme yöneticilerinin doğru ve isabetli kararlar almalarını sağlayacak doğru ve güvenilir bilgileri üretmekle yükümlüdürler.

Meslek mensupları, birbirlerine karşı da sorumluluk taşımaktadır. Sahip oldukları bilgileri birbirleriyle paylaşmakla sorumludurlar. Mesleğin gelecekte sağlam temellere oturtulmasından, mesleğin gelişimine kadar her alanda sorumluluk taşımaktadırlar.

2.6.6.Bağımsızlık

Meslek mensupları, tam bir bağımsızlık içerisinde görevlerini yerine getirmektedirler. Bağımsızlık, mesleğin temel yapı taşlarından biridir. Meslek mensubu bağımsızlığını zedeleyebilecek her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalıdır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Meslek mensubu, bağımsızlığını gölgeleyecek bir durumla karşılaşır, müşterisiyle ilişkisini derhal kesmeli ve sözleşmesini sonlandırmalıdır. Böyle bir durumda meslek mensubu, sözleşmenin feshini haklı bir nedene dayandırmış olur ve müşteri bu sözleşmeyle ilgili herhangi bir hak iddia edemez (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

2.6.7.Haksız Rekabet

Meslek mensubu, haksız rekabete neden olacak davranışlarından kaçınmalı, birbirlerine zarar verebilecek davranışlardan uzak durmalıdır. Meslek mensubu, sözleşmesi devam eden bir müşteriye hizmet veremez veya hizmet vermeyi teklif edemez. Ayrıca eleman temininde de meslektaşına zarar verecek biçimde, elemanı kendi tarafına çekemez, meslektaşının elemanını çıkarları doğrultusunda yönlendiremez (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

Günümüzde haksız rekabet, meslek mensupları arasında büyük bir probleme dönüşmüştür. Kimi meslek mensuplarının birliğin yayınladığı asgari ücret tarifesine uygun davranmadığı gözlenmiştir. Öte yandan meslek mensupları, müşteri kazanmak için daha düşük ücrette iş kabul edebilmektedirler. Hiç şüphesiz böyle davranışlar, hem

mesleğin gelişmesini ve ilerlemesini engellemekte hem de meslek mensuplarının birbirine zarar vermelerine neden olmaktadır.

Haksız rekabeti önleyecek tedbirler birlik tarafından alınır. Birlik haksız rekabeti önlemekle sorumludur. Bu konuda meslek mensuplarının uyacağı kurallar çıkarabilir, bu kuralları ihlal edenlere uyarma, kınama v.b cezalar verebilir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:77-78).

2.7.TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)

TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğinin kısaltılmış şeklidir. Birliğin merkezi Ankara'dır. TÜRMOB'un organları; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulundan oluşmaktadır. Her bir organın ayrı ayrı görevleri olmakla birlikte, kurulların seçimi, görevleri ve yetkileri TÜRMOB tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmektedir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:172-191).

TÜRMOB, birden fazla odanın birleşmesinin bir sonucudur ve bütün odaları temsil yetkisine sahiptir. TÜRMOB bünyesinde çok sayıda serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odaları bulunmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler odası bugün hemen hemen her ilde mevcutken, Yeminli mali müşavirler odası çok az sayıdadır. Yeminli mali müşavirler odasının sayısının az olmasının nedeni, Türkiye genelinde faaliyet gösteren yeminli mali müşavir sayısının, serbest muhasebeci mali müşavirlere oranla çok az olmasıdır(TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:172-191).

TÜRMOB, Türkiye'de faaliyet gösteren en büyük muhasebeci örgütüdür. Öyle ki TÜRMOB, meslek mensuplarına ruhsat ve kaşe verme, ilgili sınavları düzenleme gibi birçok yetkiye sahip olan kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur (Meslek mevzuatı, 2017). TÜRMOB, amaçları ve hedefleri olan bir meslek kuruluşudur.

TÜRMOB'un amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TÜRMOB Yayınları, Yayın No:494:172-191).

- Kanunda ve yönetmelikte birlik tarafından yapılması gerekenleri işleri yapmak
- Mesleki alanda çalışmalar yapmak ve mesleğin gelişmesine katkıda bulunmak
- Mesleğin onurunu üyelerin ve odaların haklarını korumak

- Mesleğin uygulanmasıyla ilgili normları geliştirmek, kamu kurum ve kurumlarıyla iştişare ederek, mesleğin gelişimini sağlamak
- Üyeler ve odalar arasında dayanışmayı kurmak, haksız rekabeti önleyici tedbirler almak ve bu tedbirleri sürekli geliştirmek

TÜRMOB, meslek mensuplarının haklarını koruyan ve mesleğin gelişimi için çalışmalar yürüten bir organizasyondur.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KALİTE ANLAYIŞININ İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1.Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Küreselleşen dünyada işletmelerin büyümesi ve gelişmesiyle birlikte, muhasebe sistemleri de karmaşık hale gelmiştir. İşletmeler bu karmaşıklaşan muhasebe sistemlerini geliştirmek ve bu karmaşıklığı gidermek için bağımsız denetime ihtiyaç duymaktadırlar. Bağımsız denetim, işletmenin finansal raporlarının daha güvenilir ve doğru hazırlanmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş bir işletmenin mali tabloları, bu tabloları kullananlar (devlet, kredi kuruluşları, işletme ile ilişkili olan diğer çevreler v.b) açısından güvenilir bilgiler sunmaktadırlar. Bu bilgileri kullanan taraflar yatırım kararlarını alırken yanılma risklerini en aza indirmiş olacaklardır.

Finansal tabloların oluşmasında meslek mensuplarına (SM, SMMM, YMM) önemli görevler düşmektedir. Meslek mensupları, mali tabloların oluşmasına doğrudan etki etmektedirler. Bundan dolayıdır ki, işletmenin finansal tabloları hazırlanırken meslek mensubu son derece titiz davranmak zorundadır. Zira meslek mensubunun hazırladığı finansal tablolar, ülkenin ekonomisini doğrudan etkilemektedir.

Meslek mensupları tarafından hazırlanan bilgilerin güvenilir olabilmesi için bağımsız denetimden geçmiş olması gerekmektedir. Denetimden geçirilmiş finansal tablolar ancak güvenilir bilgiler sunabilir. Meslek mensubu finansal tabloların hazırlanmasında rol oynadığı gibi, bu tabloların denetiminde de aktif rol oynamaktadır. Meslek mensubunun bağımsız denetim faaliyetini yerine getirirken bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Örneğin; mesleki titizlik, bağımsızlık sorumluluk gibi.

Araştırmanın amacı, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliğiyle bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektir. Bağımsız denetimin kaliteli olmasını gerektiren niteliklerin meslek mensuplarının yeterliliğiyle ilişkisi var mıdır? sorusu araştırmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Araştırma, Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarını (SM, SMMM, YMM) kapsamaktadır. Bu illerde faaliyet gösteren meslek

mensupları arasında 83 kişi tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilerek araştırma yapılmıştır.

3.2.Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Bu bölümde araştırmada yer alan hipotezlere ve araştırmanın modeline yer verilecektir. Araştırmanın ana gündemini oluşturan hipotez aşağıda belirtilmiştir.

H0: Meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliğiyle bağımsız denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki yoktur.

H1: Meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliğiyle bağımsız denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

Buna bağlı olarak;

H2: Mesleki eğitim ve bilgi ile dürüstlük ilkesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Mesleki eğitim ve bilgi ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Mesleki eğitimle haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H5: Dürüstlük ile sır saklama arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H6: Dürüstlük ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H7: Dürüstlük ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Sır saklama ile sorumluluk arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H9: Sır saklama ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H10: Sır saklama ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H11: Sorumluluk ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H12: Bağımsızlık ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H13: Mesleki eğitim ile sır saklama arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H14: İlgili etik hükümler ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H15: Denetimin yürütülmesi ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H16: Denetimin yürütülmesi ile izleme arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.

H17: Denetimin yürütülmesi ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H18: İnsan kaynakları ile izleme arasında pozitif anlamlı yönlü bir ilişki vardır.

H19: İnsan kaynakları ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

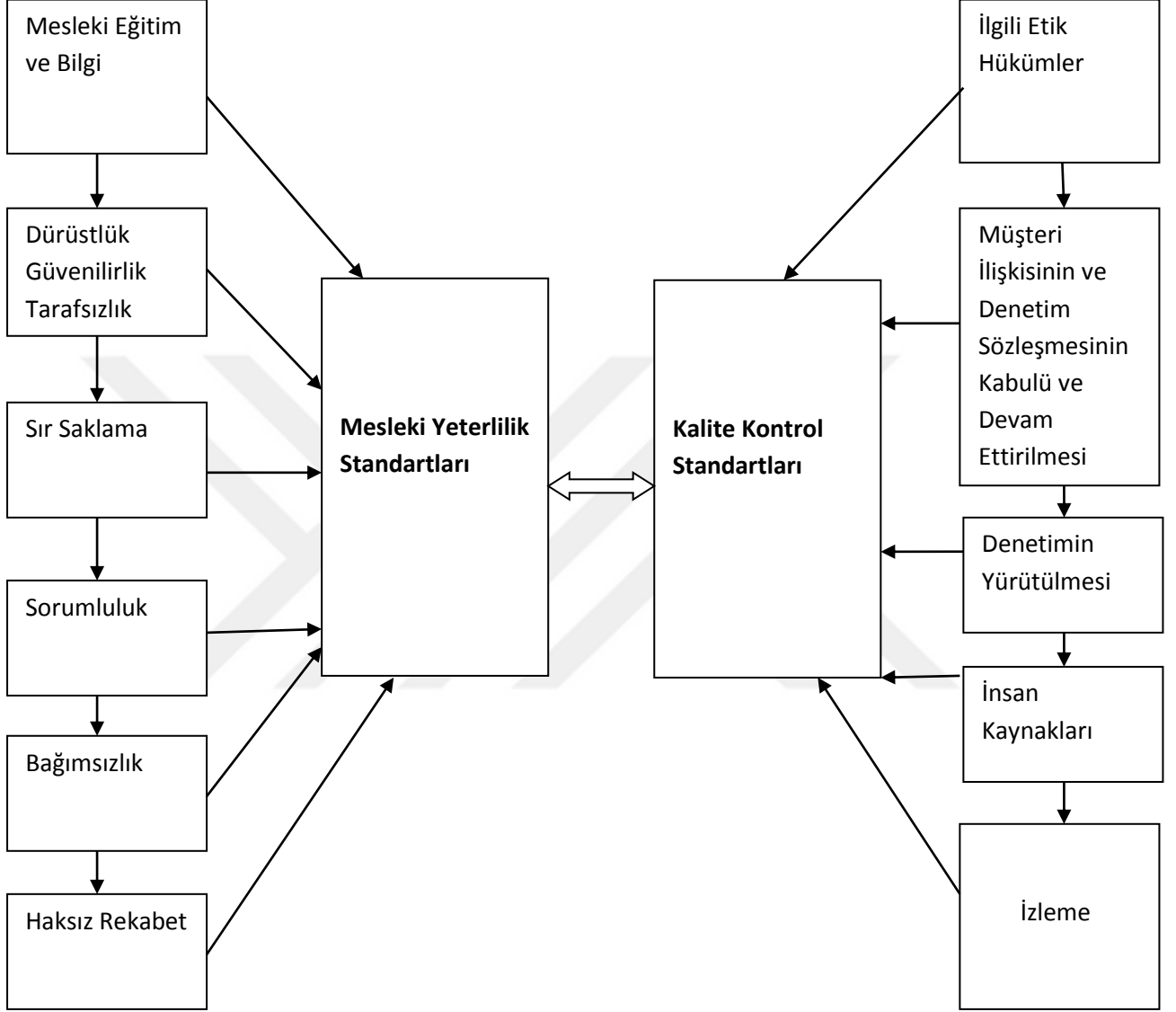
H20: İzleme ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H21: Sorumluluk ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotezleri oluşturulmuştur.

Araştırma modeli, araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuş olup, elde edilecek bulgular yorumlanıp, önerilerde bulunacaktır. Mesleki yeterlilik standartlarının kendi içerisindeki ilişkisi, kalite kontrol standartlarının kendi içerisinde birbirleriyle olan ilişkisi ve nihayetinde mesleki yeterlilik standartlarıyla, kalite kontrol standartlarının birbiriyle olan ilişkisi araştırma modeli gösterildiği şekil 9 yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil 9: Araştırma Modeli

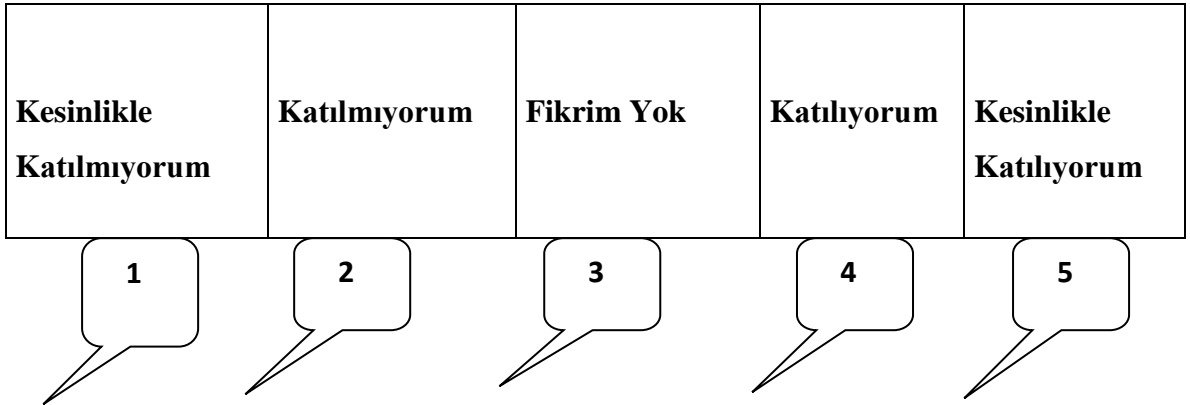


3.3.Araştırmanın Yöntemi

Araştırma, anket yoluyla sorular sorularak yapılmıştır. TRB1 bölgesinde (Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl) yapılmış olup, bu bölgede mesleki faaliyet gösteren meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşme yapılarak veriler elde edilmiştir. Anket yönteminin tercih edilmesinin nedeni, fazla sayıda soru sorabilmeye ve yüz yüze görüşme yapmaya imkan vermesidir. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özellikleri, ikinci bölümde, meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleriyle ilgili sorulara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, bağımsız denetimde kalite kontrol standartlarıyla ilgili sorulara yer verilmiştir. Anketin ikinci bölümünde 25 soru, üçüncü bölümünde ise 20 soru bulunmaktadır. Bu soruların sorulmasındaki amaç belirlenen 11 adet değişkenin ölçülmesidir.

Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde katılımcıların ifadelerine katılım düzeyi, 5 li likert ölçeği modeline göre hazırlanmıştır. Likert ölçeği araştırmaya katılan katılımcıların ankette yer alan sorulara ne ölçüde katıldıklarını göstermektedir. 5 li likert ölçeği modelini aşağıdaki şekil 10 yardımıyla göstermek mümkündür.

Şekil 10: Araştırma Yargılarının Oluşturulmasında Kullanılan 5 Li Likert Ölçeği Modeli.



Araştırmada, meslek mensuplarına anket uygulandıktan sonra veriler kodlanmaya başlanmıştır. Araştırma verilerinden sağlıklı sonuçlar alabilmek için ankette bulunan sorular numerik değerlerle ifade edilmiş, verilen cevaplara birer sayı verilerek SPSS programına tanımlanmıştır.

Araştırmada veri toplama yöntemi yüz yüze anket yoluyla elde edilmiş, katılımcılarla yüz yüze görüşüp sorular sorulmuştur. “**Meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliği ve bağımsız denetimin kalitesine ilişkin düşüncelerinin değerlendirilmesi**” anketi olan çalışma hazırlandıktan sonra, ankette yer alan soruların güvenilirliği SPSS programı yardımıyla test edilmiş, ankette yer alan soruların Cronbach Alpha kat sayısı 0,861 olarak bulunmuştur. Cronbach Alpha kat sayısını Tablo 2 yardımıyla açıklayabiliriz.

Tablo 2: Cronbach Alpha (Güvenilirlik katsayısı)

	Cronbach Alpha (Güvenilirlik katsayısı)
Mesleki Yeterlilik Standartları Sorularının Güvenilirlik Katsayısı	0,795
Kalite Kontrol Standartları Sorularının Güvenilirlik Katsayısı	0,841
Ankette Yer Alan Tüm Soruların Güvenilirlik Katsayısı	0,861

Tablo 2’ye göre, mesleki yeterlilik standartlarına ait soruların güvenilirlik katsayısı “0,795” kalite kontrol standartlarına ait soruların güvenilirlik katsayısı “0,841” ankette yer alan tüm soruların güvenilirlik katsayısının ise “0,861” olduğu görülmektedir. Tablo 2’den anlaşılacağı üzere, ankette yer alan soruların oldukça güvenilir olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırma anketini cevaplayan meslek mensuplarının hiçbir etkiye maruz kalmadığı, anketteki sorulara verilen cevapların tamamen meslek mensuplarının görüşlerini yansıttığı varsayılmaktadır. Araştırma hazırlanırken ülkenin genelinde faaliyet gösteren meslek mensupları alınmamıştır. Bunun nedeni hem ekonomik olarak hem de zaman olarak yetersizliklerin bulunmasıdır. O yüzden araştırmanın alanı TRB1 bölgesi (Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl) olarak seçilmiş ve TRB1 bölgesinden uygun sayıda meslek mensubu seçilerek araştırma gerçekleştirilmiştir.

3.4.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini TRB1 bölgesinde (Elazığ- Malatya-Tunceli-Bingöl) faaliyet gösteren meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) oluşturmaktadır. TRB1 bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek anket uygulanmıştır. Araştırmanın örneklemini ise, TRB1 bölgesinde faaliyet gösteren 83 tane meslek mensubu (SM, SMMM, YMM) oluşturmaktadır. Örneklem olarak seçilen meslek mensubu sayısının istatistiksel açıdan anlamlı olduğu söylenebilir. Çünkü TRB1 bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının hepsine ulaşmak zaman ve maliyet açısından mümkün olmadığından seçilen örneklem istatistiksel olarak anlamlıdır.

Araştırma, toplam 83 tane meslek mensubuna yüz yüze anket uygulanarak yapılmıştır. Anket yapılacak meslek mensubu belirlenirken rastgele örneklem seçilmiştir. Seçilen örneklemin ana kütle hakkında fikir vereceği düşüncesiyle, seçilen meslek mensubu sayısı örneklem açısından yeterli bulunmuştur. Bundan dolayı temmuz 2017 ile eylül 2017 tarihleri arasında toplam 83 adet anket formu oluşturulmuş ve meslek mensuplarına dağıtılmıştır. Meslek mensuplarının ankette yer alan sorulara tamamen kendi kişisel görüşlerini yansıtacak şekilde cevap verdiklerini varsaymaktayız. Anket formunda meslek mensuplarının kişisel ve özel bilgilerine yer verilmemiştir.

3.5.Araştırmanın Analizi ve Bulguları

Araştırma sonuçlarının veri girişlerinde ve araştırmadan elde edilen verilerin değerlendirilmesinde SPSS istatistik paket programı kullanılmıştır. Anketlerin değerlendirilmesinde, verilerin analize uygun olup olmadığına ilişkin normallik testleri yapılmış ve daha sonra analize geçilmiştir. Ayrıca korelasyon analizine de yer verilmiştir.

3.5.1.Bulguların Frekans Dağılımları

Bu bölümde, anketin birinci, ikinci ve üçüncü bölümlerinde yer alan bütün soruların frekans dağılımları, tablolar halinde gösterilmiştir. Ayrıca ölçülmesi planlanan değişkenlerin alt bileşenlerinin ortalaması alınmış ve bunlarında frekans dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 3: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Erkek	72	86,7	86,7	86,7
Kadın	11	13,3	13,3	100,0
Toplam	83	100,0	100,0	

Tablo 3'e baktığımızda, katılımcıların 72 tanesini erkek, 11 tanesini ise kadınlar oluşturmaktadır. Tablo 3'e göre erkek katılımcıların yüzdesi % 86,7'de kalırken bu oran kadınlarda % 13,3'e tekabül etmektedir.

Tablo 4: Ankete Katılanların Yaşı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
24-34 Yaş arası	15	18,1	18,3	18,3
35-45 Yaş arası	28	33,7	34,1	52,4
46-56 Yaş arası	21	25,3	25,6	78,0
57 ve üstü	18	21,7	22,0	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 4'e göre, katılımcıların, % 18,1'i (24-34) yaş % 33,7'si (35-45) yaş, % 25,3'ü (46-56) yaş, % 21,7'si ise (57 ve üstü) yaş aralığında bulunmaktadır.

Tablo 5: Ankete Katılanların Unvanı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
SM	2	2,40	2,40	2,40
SMMM	79	95,20	95,20	97,60
YMM	2	2,40	2,40	100,0
Toplam	83	100,0	100,0	100,0

Tablo 5'e göre ankete katılanların unvan dağılımlarına baktığımızda, katılımcıların 2 si Serbest Muhasebeci (SM), 2 si Yeminli Mali Müşavir (YMM), geriye kalan 79 kişinin ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip olduğu görülmektedir. Tablo 3.4'e göre SMMM unvanına sahip meslek mensupları, ankete katılanların %95,20'sini oluşturmaktadır. SMMM unvanına sahip meslek mensubu

sayısının bu kadar fazla olmasının nedeni, SM unvanına sahip meslek mensuplarına yakın zamanda çıkarılan bir yönetmelikle SMMM olmalarının yolunun açılmış olmasıydı. Bu yönetmelikten çok fazla sayıda SM unvanına sahip meslek mensubu faydalanarak unvanlarını SMMM olarak değiştirmişlerdir. YMM sayısının az olmasının nedeni araştırma yapılan bölgede YMM sayısının çok az olması ve genel olarak YMM unvanına sahip olmak için birtakım aşamalardan geçilmiş olması gerekmektedir. Bu aşamalardan bir tanesi meslekte en az 10 yıl fiili olarak çalışmak ve Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak gelmektedir.

Tablo 6: Ruhsat Aldıktan Sonraki Mesleki Tecrübe

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
1 Yıldan az	3	3,6	3,7	3,7
1-5 Yıl arası	22	26,5	26,8	30,5
6-10 yıl arası	14	16,9	17,1	47,6
11-15 Yıl arası	7	8,4	8,5	56,1
16-20 yıl arası	9	10,8	11,0	67,1
21 yıl ve üstü	27	32,5	32,9	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 6'ya baktığımızda, katılımcıların ruhsat aldıktan sonraki mesleki tecrübeleri, % 3,6 sı (1 yıldan az), % 26,5'i (1yıl ile 5 yıl arasında), % 16,9'u (6 yıl ile 10 yıl arasında) % 8,4'ü (11 yıl ile 15 yıl arasında), % 10,8 (16 yıl ile 20 yıl arasında) % 32,5'i ise (21 yıl ve üzerinde) bulunmaktadır.

Tablo 7: Ankete Katılanların Eğitim Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Ön Lisans	5	6,0	6,1	6,1
Lisans	68	81,9	82,9	89,0
Yüksek Lisans	8	9,6	9,8	98,8
Doktora	1	1,2	1,2	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 7'ye baktığımızda ankete katılanların, %6.0 sı ön lisans, %81,9'u lisans, %9,6 sı yüksek lisans, %1,2 si doktora düzeyinde eğitim almışlardır. Tabloya göre, meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin oldukça yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 8: TÜRMOB Bünyesinde Verilen Eğitimler Başarılıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	10	12,0	12,3	12,3
Katılmıyorum	21	25,3	25,9	38,3
Fikrim Yok	13	15,7	16,0	54,3
Katılıyorum	32	38,6	39,5	93,8
Kesinlikle Katılıyorum	5	6,0	6,2	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 8'e göre, ankette sorulan **“TÜRMOB bünyesinde verilen eğitimler başarılıdır.”** sorusuna katılımcıların, %12,0 si Kesinlikle Katılmıyorum, %25,3 Katılmıyorum, %15,7'si Fikrim Yok, %38,6 sı Katılıyorum, %6'sı Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermişlerdir. Tablo 8'e göre, meslek mensuplarının TÜRMOB eğitimlerini başarılı bulanlarla, başarısız bulanların sayılarının birbirlerine yakın olduğunu görmekteyiz.

Tablo 9: Mevzuatı ve Uygulamayı İyi Bildiğimizden Dolayı, Ayrıca Sürekli Eğitime Tabi Tutulmamıza Gerek Bulunmamaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	22	26,5	26,8	26,8
Katılmıyorum	37	44,6	45,1	72,0
Fikrim yok	2	2,4	2,4	74,4
Katılıyorum	13	15,7	15,9	90,2
Kesinlikle Katılıyorum	8	9,6	9,8	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 9'a göre ankete katılan katılımcıların, "**mevzuatı ve uygulamayı iyi bildiğimizden dolayı, ayrıca sürekli eğitime tabi tutulmamıza gerek bulunmamaktadır.**" sorusuna katılımcıların %26,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %44,6'sı Katılmıyorum, %2,4'ü Fikrim Yok diye cevaplarırken, %15,7'si Katılıyorum, %9,6'sı Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermişlerdir. Tablo 9'a göre, meslek mensuplarının yaklaşık olarak %70'nin mevzuatı ve uygulamayı ne kadar bilsek de her zaman eğitimin alınması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 10: Mevzuat ve Uygulama Bilgimiz Artıkça Gelir Düzeyimizde Artmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	9,6	9,8	9,8
Katılmıyorum	21	25,3	25,6	35,4
Fikrim Yok	2	2,4	2,4	37,8
Katılıyorum	30	36,1	36,6	74,4
Kesinlikle Katılıyorum	21	25,3	25,6	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 10'a göre, ankete katılan katılımcılara, "**mevzuat ve uygulama bilğimiz arttıkça gelir düzeyimizde artmaktadır**" sorusu sorulmuştur. Katılımcıların, %9,6' sını Kesinlikle Katılmıyorum, %25,3'ü Katılmıyorum, %2,4 Fikrim Yok şeklinde yanıtlarken, %36,1' i Katılıyorum, 25,3' ü ise Kesinlikle Katılıyorum yanıtını vermişlerdir. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak %60' ı gelir düzeylerinin artmasını,

mevzuat ve uygulamaları iyi bir şekilde bilmeye bağlamışlardır. Diğer taraftan, katılımcıların yaklaşık %35' i ise gelir düzeyinin artması ile mevzuat ve uygulamaları iyi bilmenin arasında bir ilişkinin olmadığını düşünmektedirler.

Tablo 11: TÜRMOB Çıkarlarımızı Üçüncü Kişilere Karşı Korumada Yeterlidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	22	26,5	26,8	26,8
Katılmıyorum	28	33,7	34,1	61,0
Fikrim yok	5	6,0	6,1	67,1
Katılıyorum	21	25,3	25,6	92,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	7,2	7,3	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 11'e göre katılımcılara sorulan **“TÜRMOB çıkarlarımızı üçüncü kişilere karşı korumada yeterlidir.”** Sorusuna meslek mensupları, %26,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %33,7'si Katılmıyorum, %6,0' ı Fikrim Yok cevaplarını verirken, meslek mensuplarının %25,3' ü Katılıyorum, %7,2' si Kesinlikle Katılıyorum cevaplarını vermişlerdir.

Tablo 12: Mükellefimize Ait İşletmenin Faaliyetlerinin Sonuçlarını, Mükellefimizin Taleplerine Göre Belirleriz.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	14,5	14,6	14,6
Katılmıyorum	39	47,0	47,6	62,2
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	65,9
Katılıyorum	23	27,7	28,0	93,9
Kesinlikle Katılıyorum	5	6,0	6,1	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 12'ye göre, katılımcıların, **“mükellefimize ait işletmenin faaliyetlerinin sonuçlarını, mükelleflerimizin taleplerine göre belirleriz”** sorusuna, %14,5' i Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde ifade ederken, %47,0' si Katılmıyorum, %3,6' sı

Fikrim Yok yanıtını vermişlerdir. Katılımcıların, %27,7' si Katılıyorum, %6,0' sı ise Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 62' si işletme faaliyetlerinin sonuçlarını işletme sahiplerine göre belirlemeyi uygun bulmamaktadırlar.

Tablo 13: Piyasada Var Olan Muhasebe Verileri Doğru ve Güvenilirdir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	8,4	8,5	8,5
Katılmıyorum	23	27,7	28,0	36,6
Fikrim Yok	18	21,7	22,0	58,5
Katılıyorum	25	30,1	30,5	89,0
Kesinlikle Katılıyorum	9	10,8	11,0	100,0
Total	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 13'e göre ankete katılan katılımcıların **“piyasada var olan muhasebe verileri doğru ve güvenilirdir.”** Sorusuna % 8,4' ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 27,7' si Katılmıyorum, % 21,7' si Fikrim Yok, %30,1' i Katılıyorum, %10,8' i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 45' i piyasadaki muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olduğunu düşünmemektedirler. Meslek mensuplarının % 40,9' u ise piyasadaki muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olduğu kanısındadırlar. Tabloda dikkat çeken bir diğer husus ise meslek mensuplarının % 21,7' sinin piyasadaki muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında herhangi bir bilgi sahibi olmamasıdır.

Tablo 14: Aile Bireylerimizden Birinin, Denetlediğimiz İşletmede Çalışıyor Olması, Tarafsız Davranmamızı Etkiler.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	16	19,3	19,5	19,5
Katılmıyorum	31	37,3	37,8	57,3
Fikrim Yok	2	2,4	2,4	59,8
Katılıyorum	23	27,7	28,0	87,8
Kesinlikle Katılıyorum	10	12,0	12,2	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 14'e göre katılımcılara, “**aile bireylerinizden birinin, denetlediğiniz işletmede çalışıyor olması, tarafsız davranmamızı etkiler**” sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 19,3' ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 37,3' ü Katılmıyorum, % 2,4' ü Fikrim Yok şeklinde cevap verirken, % 27,7' si Katılıyorum, % 12,0' si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır.

Tablo 15: Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mesleğimizin Temelini Oluşturmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	7,3
Katılıyorum	25	30,1	30,5	37,8
Kesinlikle Katılıyorum	51	61,4	62,2	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 15'e göre ankete katılan meslek mensuplarına “**dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık mesleğimizin temelini oluşturmaktadır**” sorusu yöneltilmiş, meslek mensuplarının % 3,6' sı Katılmıyorum, % 3,6' sı Fikrim Yok, % 30,1 Katılıyorum şeklinde yanıtlarken, % 61,4' ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Meslek mensupları çok yüksek bir oranla dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlığın mesleğin temelini oluşturduğunu düşünmektedirler.

Tablo 16: İşletme Yöneticilerine, İsbetli Kararlar Alabilmeleri İçin, Doğru ve Güvenilir Bilgiler Sunarız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Fikrim Yok	2	2,4	2,4	6,1
Katılıyorum	41	49,4	50,0	56,1
Kesinlikle Katılıyorum	36	43,4	43,9	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 16'ya göre meslek mensuplarına **“işletme yöneticilerine, isabetli kararlar alabilmeleri için, doğru ve güvenilir bilgiler sunarız.”** Sorusu sorulmuş, katılımcıların, % 3,6' sını Katılmıyorum, % 2,4' ünü Fikrim Yok, % 49,4' ünü Katılıyorum, % 43,4' ünü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Tablo 16'dan da anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının çok büyük bir çoğunluğu, işletme yöneticilerine isabetli kararlar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi sunduklarını düşünmektedirler.

Tablo 17: İşletme Yöneticilerinin, Kanuna Aykırı Eylemlerini Adli Mercilere Bildirmemiz, Sır Saklama İlkesini İhlal Ettiğimiz Anlamına Gelmez.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Katılmıyorum	13	15,7	15,9	19,5
Fikrim Yok	5	6,0	6,1	25,6
Katılıyorum	36	43,4	43,9	69,5
Kesinlikle Katılıyorum	25	30,1	30,5	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 17'ye göre katılımcıların **“işletme yöneticilerinin, kanuna aykırı eylemlerini adli mercilere bildirmemiz, sır saklama ilkesini ihlal ettiğimiz anlamına gelmez.”** Sorusu sorulmuş, katılımcıların, % 3,6' sını Kesinlikle Katılmıyorum, % 15,7' si katılmıyorum, % 6,0' sını Fikrim Yok, % 43,4' ü Katılıyorum, % 30,1' i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Meslek mensuplarının, % 74,4' ünün işletme yöneticilerinin kanuna aykırı eylemlerini gerekli yerlere bildirmeyi, işletmenin sırrının ifşa edildiğinin anlamına gelmediğini, bunun bir mesleki sorumluluk olduğu kanısındadırlar.

Tablo 18: Meslek Mensubu Olarak, Devletin ve Mükellefin Çıkarlarını Eşit Derecede Korumaktayız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılmıyorum	6	7,2	7,3	8,5
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	12,2
Katılıyorum	43	51,8	52,4	64,6
Kesinlikle Katılıyorum	29	34,9	35,4	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 18'e göre meslek mensuplarına, **“meslek mensubu olarak, devletin ve mükellefin çıkarlarını eşit derecede korumaktayız.”** Sorusu sorulmuş, ankete katılan meslek mensuplarının, % 1,2' si Kesinlikle Katılmıyorum, % 7,2' si Katılmıyorum, % 3,6' sını Fikrim Yok, % 51,8' i Katılıyorum, % 34,9' u Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır. Tablo 3.17'ye göre, meslek mensupların yaklaşık olarak % 85' i hem mükellefin hem de devletin çıkarlarına eşit derecede yaklaştıklarını, birini diğerinin önüne geçirmediklerini düşünmektedirler.

Tablo 19: Kişisel Çıkarlarımızdan Dolayı, Bazen Sır Saklama ve Gizlilik İlkesine Aykırı Davranabiliyoruz.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	26	31,3	31,7	31,7
Katılmıyorum	25	30,1	30,5	62,2
Fikrim yok	5	6,0	6,1	68,3
Katılıyorum	18	21,7	22,0	90,2
Kesinlikle Katılıyorum	8	9,6	9,8	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 19'a göre, meslek mensuplarına, “ **kişisel çıkarlarımızdan dolayı, bazen sır saklama ve gizlilik ilkesine aykırı davranabiliyoruz.**” Sorusu sorulmuş, ankete katılanların, % 31,3' ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 30,1' i Katılmıyorum, % 6,0' sı Fikrim Yok, % 21,7' si Katılıyorum, % 9,6' sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 19'a göre, ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 60' ı kişisel çıkarlarından dolayı sır saklama ve gizlilik ilkelerini ihlal etmediklerini, sır saklamanın kişisel çıkarlarının üstünde gördüklerini belirtmişlerdir.

Tablo 20: Meslek Mensubu Olarak, Vereceğimiz Kararların, Ülkemizin Ekonomisini Doğrudan Etkileyeceğinin Bilincindeyiz.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	5	6,0	6,1	6,1
Fikrim Yok	2	2,4	2,4	8,5
Katılıyorum	43	51,8	52,4	61,0
Kesinlikle Katılıyorum	32	38,6	39,0	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 20'ye göre, meslek mensuplarına, “**meslek mensubu olarak, vereceğimiz kararların, ülkemizin ekonomisini doğrudan etkileyeceğinin bilincindeyiz.**” Sorusu sorulmuş, meslek mensuplarının, % 6,0' sı Katılmıyorum, % 2,4'ü Fikrim Yok, % 51,8' i

Katılıyorum, % 38,6'sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Meslek mensuplarının, çok yüksek bir oranla, işletmenin mali verileri hakkında hazırlayacağı raporların vereceği kararların ülkenin ekonomisi etkileyeceğinin bilincinde olduklarını düşünmektedirler. Tablo 20'ye göre, meslek mensupları, ülkesinin ekonomisi için sorumluluk bilincinde olarak hareket etmeleri gerektiği kanısındadırlar.

Tablo 21: Mesleğimize İlişkin Yasal Sorumluluklarımızı Yerine Getirmekte Çok Titiz Davranmaktayız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	9	10,8	11,0	11,0
Fikrim Yok	1	1,2	1,2	12,2
Katılıyorum	39	47,0	47,6	59,8
Kesinlikle Katılıyorum	33	39,8	40,2	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 21'e göre katılımcılara “ **mesleğimize ilişkin yasal sorumluluklarımızı yerine getirmekte çok titiz davranmaktayız.**” Sorusu yöneltilmiş, meslek mensuplarının % 10,8'i Katılmıyorum, % 1,2'si Fikrim Yok, %47,0'si Katılıyorum, % 39,8'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Meslek mensuplarının büyük bir oranı mesleğine ilişkin yasal sorumluluklarını yerine getirdiğini düşünmektedirler.

Tablo 22: Mesleğimizi İfa Ederken, Hem Devlete Hem de Toplum Karşı Sorumluluk Taşımaktayız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Fikrim Yok	1	1,2	1,2	2,4
Katılıyorum	34	41,0	41,5	43,9
Kesinlikle Katılıyorum	46	55,4	56,1	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 22'ye göre, meslek mensuplarına, “**mesleğimizi ifa ederken, hem devlete hem de devlete karşı sorumluluk taşımaktayız.**” Sorusu sorulmuş, meslek mensuplarının

% 1,2'si Katılmıyorum, % 1,2'si Fikrim Yok, % 41,0'i Katılıyorum, %55,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı hem devlete, hem de topluma karşı sorumluluk bilincinde olduklarını düşünmektedirler.

Tablo 23: Meslek Mensubu Olarak, Mükellef ya da Devlet Baskısı Olmadan Karar Vermekteyiz.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,8	4,9	4,9
Katılmıyorum	23	27,7	28,4	33,3
Fikrim Yok	1	1,2	1,2	34,6
Katılıyorum	30	36,1	37,0	71,6
Kesinlikle Katılıyorum	23	27,7	28,4	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 23'e göre, ankete katılan katılımcılara **“meslek mensubu olarak, mükellef ya da devlet baskısı olmadan karar vermekteyiz.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 4,8'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 27,7'si Katılmıyorum, %1,2'si Fikrim Yok, % 36,1'i Katılıyorum, % 27,7'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Meslek mensuplarının yaklaşık % 64'ü kendisini herhangi bir baskı altında hissetmezken, % 32,5'i devletin ya da mükellefin baskısını üzerinde hissetmektedir.

Tablo 24: Bağımsız Davranmamızı Engelleyecek Her Türlü Çıkar Çatışmasından Uzak Durmalıyız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılıyorum	40	48,2	48,8	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	41	49,4	50,0	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 24'e göre, katılımcılara **“bağımsız davranmamızı engelleyecek her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalıyız.”** Sorusu yöneltilmiş, buna göre katılımcıların % 1,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 48,2'si Katılıyorum, % 49,4'ü Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde yanıtlamışlardır. Tablo 24'e göre, meslek mensuplarının çok büyük bir oranı, meslek mensuplarının çıkarlardan uzak durması gerektiğini, bağımsızlığını koruması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 25: Denetlediğimiz İşletmeyle, Daha Önceden Borç-Alacak İlişkisi İçerisinde Olmamız, Bağımsız Davranmamızı Engeller.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	14,5	15,0	15,0
Katılmıyorum	18	21,7	22,5	37,5
Fikrim Yok	4	4,8	5,0	42,5
Katılıyorum	29	34,9	36,3	78,8
Kesinlikle Katılıyorum	17	20,5	21,3	100,0
Toplam	80	96,4	100,0	
Eksik Veri	3	3,6		
Toplam	83	100,0		

Tablo 25'e göre, katılımcıların **“denetlediğimiz işletmeyle, daha önce borç-alacak ilişkisi içerisinde olmamız, bağımsız davranmamızı engeller.”** Sorusu yöneltilmiş katılımcıların % 14,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 21,7'si Katılmıyorum, % 4,8'i Fikrim Yok, % 34,9'u Katılıyorum, % 20,5'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır. Tablo 25'e göre, meslek mensupların yaklaşık % 55'i denetlenen işletmeyle borç-alacak ilişkisi içerisinde olunması, bağımsız denetçinin bağımsız davranmasını engellediğini, bağımsız denetçinin işletmeyle daha önceden finansal anlamda bir ilişkisinin olmaması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 26: Bağımsızlığımızı Etkileyecek Herhangi Bir Durumla Karşılaşırsak, Müşterimizle Yaptığımız Sözleşmemizi Derhal Sonlandırmalıyız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Katılmıyorum	1	1,2	1,2	4,9
Fikrim Yok	4	4,8	4,9	9,8
Katılıyorum	44	53,0	53,7	63,4
Kesinlikle Katılıyorum	30	36,1	36,6	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 26'ya göre, ankete katılan katılımcılara **“bağımsızlığımızı etkileyecek herhangi bir durumla karşılaşırsak, müşterimizle yaptığımız sözleşmemizi derhal sonlandırmalıyız.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 1,2'si Katılmıyorum, % 4,8'i Fikrim yok, % 53,0'ü Katılıyorum, % 36,1'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo 27: TÜRMOB, Haksız Rekabetin Önlenmesi Konusunda Gayet Başarılıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	31	37,3	37,8	37,8
Katılmıyorum	23	27,7	28,0	65,9
Fikrim Yok	6	7,2	7,3	73,2
Katılıyorum	15	18,1	18,3	91,5
Kesinlikle Katılıyorum	7	8,4	8,5	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 27'ye göre katılımcılara, **“TÜRMOB haksız rekabetin önlenmesi konusunda gayet başarılıdır.”** Sorusu yöneltilmiş, ankete katılanların % 37,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 27,7'si Katılmıyorum, % 7,2'si Fikrim Yok, % 18,1'i Katılıyorum, % 8,4'ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır. Tablo 27'ye göre, meslek mensuplarının % 65'i TÜRMOB'un haksız rekabeti önleme konusunda

yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Diğer taraftan, TÜRMOB’u haksız rekabeti önlemede başarılı bulanların oranı ise % 26,5 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 28: Meslek Mensubu Olarak, Asgari Ücret Tarifesine Uygun Davranmaktayız.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	8,4	8,5	8,5
Katılmıyorum	18	21,7	22,0	30,5
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	34,1
Katılıyorum	36	43,4	43,9	78,0
Kesinlikle Katılıyorum	18	21,7	22,0	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 28’e göre, ankete katılan meslek mensuplarına **“meslek mensubu olarak, asgari ücret tarifesine uygun davranmaktayız.”** Sorusu yöneltilmiş, meslek mensuplarının % 8,4’ü Kesinlikle Katılmıyorum, %21,7’si Katılmıyorum, % 3,6’sı Fikrim Yok, % 43,4’ü Katılıyorum, %21,7’si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 28’e göre, ankete katılan meslek mensuplarının % 60’tan fazlasının asgari ücret tarifesine uygun hareket ettiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 29: Meslek Mensubu Olarak, Aynı Standartlarda Hizmet Vermemiz, Haksız Rekabetin Oluşmasını Engellemektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	9,6	9,8	9,8
Katılmıyorum	16	19,3	19,5	29,3
Fikrim Yok	6	7,2	7,3	36,6
Katılıyorum	38	45,8	46,3	82,9
Kesinlikle Katılıyorum	14	16,9	17,1	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 29’a göre, katılımcılara **“meslek mensubu olarak, aynı standartlarda hizmet vermemiz, haksız rekabetin oluşmasını engellemektedir.”** Sorusu

yöneltmiş, buna göre katılımcıların % 9,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, %19,3'ü Katılmıyorum, %7,2'si Fikrim Yok, % 45,8'i Katılıyorum, % 16,9'u Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır. Tablo 29'a göre, meslek mensuplarının % 60'tan fazlasının, aynı standartlarda hizmet verilirse, haksız rekabetin önleneceğini düşünmektedir. Öte yandan, katılımcıların % 25'ten fazlası ise aynı standartlarda hizmet verilse dahi, haksız rekabetin önlenemeyeceğini düşünmektedirler.

Tablo 30: Reklam Yasağı, Mesleki Faaliyetlerimizi Üçüncü Kişilere Duyurmamızda Olumsuz Etki Yaratmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	9	10,8	11,0	11,0
Katılmıyorum	25	30,1	30,5	41,5
Fikrim Yok	5	6,0	6,1	47,6
Katılıyorum	28	33,7	34,1	81,7
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,1	18,3	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 30'a göre, katılımcılara “**reklam yasağı, mesleki faaliyetlerimizi üçüncü kişilere duyurmamızda olumsuz etki yaratmaktadır.**” Sorusu yöneltmiş, buna göre katılımcıların % 10,8'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 30,1'i Katılmıyorum, % 6'sı Fikrim Yok, % 33,7'si Katılıyorum, % 18,1'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 30'a göre, meslek mensuplarının % 40'tan fazlasının reklam yasağının mesleki faaliyetlerin, etkilediğini düşünürken, meslek mensuplarının yaklaşık % 40'da reklam yasağının olmasının mesleki faaliyetlerini etkilemediğini öne sürmüşlerdir.

Tablo 31: Haksız Rekabet, Çözüm Bekleyen En Büyük Problemimizdir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılmıyorum	1	1,2	1,2	2,4
Fikrim Yok	1	1,2	1,2	3,7
Katılıyorum	32	38,6	39,0	42,7
Kesinlikle Katılıyorum	47	56,6	57,3	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 31'e göre, katılımcılara **“haksız rekabet çözüm bekleyen en büyük problemimizdir.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 1,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 1,2'si Katılmıyorum, % 1,2'si Fikrim Yok, % 38,6'sı Katılıyorum, % 56,6'sı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 31'e göre, meslek mensuplarının çok büyük oranı, haksız rekabeti bir sorun olarak görmekte ve bu soruna bir çözüm bulunması gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 32: Bağımsız Denetçinin, Ailesinden Aldığı Eğitimle Etik Kurallara Uyum Arasında Olumlu Bir İlişki Vardır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	11	13,3	13,6	13,6
Fikrim Yok	6	7,2	7,4	21,0
Katılıyorum	53	63,9	65,4	86,4
Kesinlikle Katılıyorum	11	13,3	13,6	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 32'ye göre, ankete katılan katılımcılara **“bağımsız denetçinin, ailesinden aldığı etik eğitimle etik kurallara uyum arasında olumlu bir ilişki vardır.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 13,3'ü Katılmıyorum, % 7,2'si Fikrim Yok, % 63,9'u Katılıyorum, %13,3 Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 32'ye göre, katılımcıların % 76'dan fazlası, aileden gelen eğitimin önemli olduğunu,

ailesinden iyi eğitim almış kişilerin etik kurallara daha uygun davrandığını düşünmektedirler.

Tablo 33: Bağımsız Denetçiler, Daha Fazla Gelir Elde Etmek ve Müşteri Kazanmak İçin Etik Olmayan Davranışlar Göstermektedirler.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	9,6	9,9	9,9
Katılmıyorum	17	20,5	21,0	30,9
Fikrim Yok	14	16,9	17,3	48,1
Katılıyorum	31	37,3	38,3	86,4
Kesinlikle Katılıyorum	11	13,3	13,6	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 33'e göre katılımcılara **“bağımsız denetçiler, daha fazla gelir elde etmek ve müşteri kazanmak için etik olmayan davranışlar göstermektedirler.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 9,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 20,5'i Katılmıyorum, % 16,9'u Fikrim Yok, % 37,3'ü Katılıyorum, % 13,3'ü Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Tablo 34: Devlet ve Müşteri Baskısı, Bağımsız Denetçinin Etik Olmayan Davranışlar Sergilemesine Neden Olmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,4	2,5	2,5
Katılmıyorum	22	26,5	27,2	29,6
Fikrim Yok	14	16,9	17,3	46,9
Katılıyorum	28	33,7	34,6	81,5
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,1	18,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 34'e göre, katılımcılara **“devlet ve müşteri baskısı, bağımsız denetçinin etik olmayan davranışlar sergilemesine neden olmaktadır.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 2,4'ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 26,5'i Katılmıyorum, % 16,9'u

Fikrim Yok, % 33,7'si Katılıyorum, % 18,1'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Tablo 35: Bağımsız Denetçi, Müşterisi ile Sözleşme Yapmadan Önce, Daha Önce Çalıştığı Bağımsız Denetçiden İşletmeyle İlgili Bilgi Almalıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Katılmıyorum	3	3,6	3,7	7,4
Fikrim Yok	5	6,0	6,2	13,6
Katılıyorum	37	44,6	45,7	59,3
Kesinlikle Katılıyorum	33	39,8	40,7	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 35'e göre, ankete katılan katılımcılara “ **bağımsız denetçi, müşterisi ile sözleşme yapmadan önce, daha önce çalıştığı bağımsız denetçiden işletmeyle ilgili bilgi almalıdır.**” Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 3,6'sı Katılmıyorum, % 6,0'sı Fikrim Yok, % 44,6'sı Katılıyorum, % 39,8'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo 36: Müşteri Tarafından Bağımsız Denetçiye Verilen Çeşitli Hediyeler, Bağımsız Denetçinin Tarafı Davranmasına Neden Olur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	6,0	6,2	6,2
Katılmıyorum	7	8,4	8,6	14,8
Fikrim yok	7	8,4	8,6	23,5
Katılıyorum	43	51,8	53,1	76,5
Kesinlikle Katılıyorum	19	22,9	23,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 36'ya göre, katılımcılara “**müşteri tarafından verilen çeşitli hediyeler, bağımsız denetçinin tarafı davranmasına neden olur**” sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 6,0'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 8,4'ü Katılmıyorum, % 8,4'ü

Fikrim yok, % 51,8'i Katılıyorum, % 22,9'u Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir.

Tablo 37: Bağımsız Denetçinin, Müşterisiyle Borç-Alacak İlişkisi İçerisinde Olması, Bağımsız Denetimin Kalitesini Olumsuz Etkiler.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,8	3,8
Katılmıyorum	5	6,0	6,3	10,0
Fikrim Yok	5	6,0	6,3	16,3
Katılıyorum	45	54,2	56,3	72,5
Kesinlikle Katılıyorum	22	26,5	27,5	100,0
Toplam	80	96,4	100,0	
Eksik Veri	3	3,6		
Toplam	83	100,0		

Tablo 37'ye göre, katılımcılara “**bağımsız denetçinin, müşterisiyle borç-alacak ilişkisi içerisinde olması, bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkiler.**” Sorusu sorulmuş, katılımcıların % 3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum % 6,0'sı Katılmıyorum, % 6,0'sı Fikrim Yok, % 54,2'si Katılıyorum % 26,5'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 37'ye göre, meslek mensuplarının büyük bir oranı, bağımsız denetçinin müşterisiyle borç-alacak ilişkisi içerisinde olmaması gerektiğini, bu durum denetimin kalitesini olumsuz etkileyebileceğini düşünmektedirler.

Tablo 38: Müşteri Kaybetme Korkusu, Bağımsız Denetçinin Doğru Karar Vermesini Engeller.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Katılmıyorum	21	25,3	25,9	29,6
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	32,1
Katılıyorum	40	48,2	49,4	81,5
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,1	18,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 38'e göre, katılımcılara **“müşteri kaybetme korkusu, bağımsız denetçinin doğru karar vermesini engeller”** sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 25,3'ü Katılmıyorum, % 2,4'ü Fikrim Yok, biçiminde yanıtlarken, % 48,2'si Katılıyorum, % 18,1'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır.

Tablo 39: Bağımsız Denetçinin, Denetim Sürecinde Topladığı Kanıtların, Hazırlayacağı Raporu Destekleyici Nitelikte Olmalıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	1,2	1,3	1,3
Fikrim Yok	1	1,2	1,3	2,5
Katılıyorum	42	50,6	52,5	55,0
Kesinlikle Katılıyorum	36	43,4	45,0	100,0
Toplam	80	96,4	100,0	
Eksik Veri	3	3,6		
Toplam	83	100,0		

Tablo 39'a göre, ankete katılan katılımcılara **“bağımsız denetçinin, denetim sürecinde topladığı kanıtların, hazırlayacağı raporu destekleyici nitelikte olmalıdır.”** Sorusu sorulmuş, katılımcıların % 1,2'si Katılmıyorum % 1,2'si Fikrim Yok, % 50,6'sı Katılıyorum, % 43,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo 40: Bağımsız Denetimin Kalitesi Arttıkça, Finansal Tabloların Güvenilirliği de Artmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılıyorum	32	38,6	39,5	40,7
Kesinlikle Katılıyorum	48	57,8	59,3	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 40'a göre, katılımcılara **“bağımsız denetimin kalitesi arttıkça, finansal tabloların güvenilirliği de artmaktadır.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 1,2'si Katılmıyorum, % 38,6'sı Katılıyorum % 57,8'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır. Tablo 40'a göre, meslek mensupları çok yüksek bir oranla, denetimin kalitesinin artmasının mali tablolarında güvenilirliğini artıracaklarını düşünmektedirler.

Başka bir ifadeyle, meslek mensupları mali tabloların güvenilirliğinin artmasını, denetimin kaliteli olmasıyla ilişkilendirmişlerdir.

Tablo 41: Bağımsız Denetçi, Denetim Sürecinde Ortaya Çıkabilecek Risklere Karşı Mesleki Kanaatlerini Kullanmalıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Fikrim yok	6	7,2	7,4	11,1
Katılıyorum	49	59,0	60,5	71,6
Kesinlikle Katılıyorum	23	27,7	28,4	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 41'e göre, katılımcılara **“bağımsız denetçi, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek risklere karşı mesleki kanaatlerini kullanmalıdır.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların, % 3,6'sı Katılmıyorum, % 7,2'si Fikrim Yok, % 59,0'u Katılıyorum, % 27,7'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Tablo 41'e göre, meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 86'sı meslek mensubunun denetim sürecinde mesleki yargılarını kullanması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 42: Bağımsız Denetçinin, Bir İşletmeyi Uzun Süre Denetlemesi, Bağımsız Denetçinin Tarafsız Davranmasını Engeller.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6	3,7	3,7
Katılmıyorum	19	22,9	23,5	27,2
Fikrim Yok	7	8,4	8,6	35,8
Katılıyorum	33	39,8	40,7	76,5
Kesinlikle Katılıyorum	19	22,9	23,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 42'ye göre, katılımcılara **“bağımsız denetçinin bir işletmeyi uzun süre denetlemesi, bağımsız denetçinin tarafsız davranmasını engeller”** sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 22,9'u Katılmıyorum,

% 8,4'ü Fikrim Yok, % 39,8'i Katılıyorum, % 22,9'u Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir.

Tablo 43: Kaliteli Denetim Ancak Dürüst ve Güvenilir İnsanlarla Yapılır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	38	45,8	46,9	49,4
Kesinlikle Katılıyorum	41	49,4	50,6	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 43'e göre meslek mensuplarına **“kaliteli denetim ancak dürüst ve güvenilir insanlarla yapılır.”** Sorusu yöneltilmiş, buna göre meslek mensuplarının % 2,4'ü Katılmıyorum, % 45,8'i Katılıyorum, % 49,4'ü Kesinlikle Katılıyorum biçiminde cevap vermişlerdir. Tablo 43'e göre, meslek mensuplarının çok büyük bir oranı denetimin kaliteli olmasını, denetimi yapacak kişinin dürüst ve güvenilir olmasına bağlamaktadır.

Tablo 44: Bağımsız Denetçinin, Denetim Ekibinde Doğru Bir Ücretlendirme Politikası Uygulaması, Bağımsız Denetimin Kaliteli Olmasını Sağlar.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılmıyorum	3	3,6	3,7	4,9
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	8,6
Katılıyorum	42	50,6	51,9	60,5
Kesinlikle Katılıyorum	32	38,6	39,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 44'e göre, ankete katılanlara **“bağımsız denetçinin, denetim ekibinde doğru bir ücretlendirme politikası uygulaması, bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkiler.”** Sorusu yöneltilmiş, buna göre katılımcıların % 1,2'si Kesinlikle

Katılmıyorum % 3,6'sı Katılmıyorum, % 3,6'sı Fikrim Yok, % 50,6'sı Katılıyorum, % 38,6'sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır.

Tablo 45: Bağımsız Denetçinin; Motivasyonu, İş Performansı ve Yeteneği, Bağımsız Denetimin Kalitesini Doğrudan Etkiler.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Fikrim Yok	4	4,8	4,9	6,2
Katılıyorum	38	45,8	46,9	53,1
Kesinlikle Katılıyorum	38	45,8	46,9	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 45'e göre, ankete katılanlara **“bağımsız denetçinin; motivasyonu, iş performansı ve yeteneği, bağımsız denetimin kalitesini doğrudan etkiler”** sorusu yöneltmiş, katılımcıların, % 1,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 4,8'i Fikrim Yok, % 45,8'i Katılıyorum, % 45,8'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo 46: Bağımsız Denetçi, Denetim Personelini Belirlemede Titiz Davranmalı, İşe En Uygun Personeli Seçmelidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	32	38,6	39,5	42,0
Kesinlikle Katılıyorum	47	56,6	58,0	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 46'ya göre, ankete katılan katılımcılara **“bağımsız denetçi, denetim personelini belirlemede titiz davranmalı, işe en uygun personeli seçmelidir.”** Sorusu yöneltmiş, buna göre, katılımcıların % 2,4'ü Fikrim Yok, % 38,6'sı Katılıyorum, % 56,6'sı Kesinlikle Katılıyorum biçiminde cevaplamışlardır. Tablo 3.45'e göre, meslek mensuplarının % 95'ten fazlası, bağımsız denetçinin, görevini en iyi şekilde yapan personeli seçmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 47: Denetim Prosedürlerinin Amaçlarına Ulaşıp Ulaşılmadığı Hususları, Bağımsız Denetçi Tarafından Gözden Geçirilmelidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	5	6,0	6,2	6,2
Katılıyorum	43	51,8	53,1	59,3
Kesinlikle Katılıyorum	33	39,8	40,7	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 47’ye göre, katılımcılara “denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı hususları, bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmelidir.” Sorusu sorulmuş, buna göre katılımcıların % 6’sı Fikrim Yok, % 51,8’i Katılıyorum, % 39,8’i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Tablo 47’ye göre, meslek mensuplarının % 90’dan fazlasının, bağımsız denetçinin denetimi belirlediği amaçlar doğrultusunda yapıp yapılmadığını kontrol etmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 48: Bağımsız Denetçi, Denetimde Herhangi Bir Eksiklik Tespit Etmesi Halinde, Gerekli Tedbirleri İvedilikle Almalıdır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	39	47,0	48,1	50,6
Kesinlikle Katılıyorum	40	48,2	49,4	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 48’e göre, ankete katılan katılımcılara “bağımsız denetçi, denetimde herhangi bir eksiklik tespit etmesi halinde, gerekli tedbirleri ivedilikle almalıdır.” Sorusu yöneltilmiş, buna göre katılımcıların % 2,4’ü Fikrim Yok, % 47’si Katılıyorum, % 48,2’si Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 48’e göre, meslek mensuplarının büyük bir oranı, denetçinin denetimde bir aksaklık veya bir bozukluk görmesi durumunda gerekli tedbirlerin hemen alınması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 49: Bağımsız Denetimin Kalitesinin Düşük Olması, Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtmamasına Neden Olur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Katılmıyorum	2	2,4	2,5	3,7
Fikrim Yok	3	3,6	3,7	7,4
Katılıyorum	45	54,2	55,6	63,0
Kesinlikle Katılıyorum	30	36,1	37,0	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 49'a göre, ankete katılanlara “ **bağımsız denetimin kalitesinin düşük olması, denetim raporunun gerçeği yansıtmamasına neden olur.**” Sorusu sorulmuş, buna göre katılımcıların % 1,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 2,4'ü Katılmıyorum, % 3,6'sı Fikrim Yok, % 54,2'si Katılıyorum, % 36,1'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır. Tablo 49'a göre, meslek mensuplarının % 3,6'sının denetim raporunun gerçeği yansıtmamasıyla, denetimin kalitesinin düşük olması arasında bir ilişkinin olmadığını düşünmektedirler.

Tablo 50: Bağımsız Denetçi, Denetim Plan ve Programını Sürekli Gözden Geçirmeli ve Buna Uygun Hareket Etmelidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	46	55,4	56,8	59,3
Kesinlikle Katılıyorum	33	39,8	40,7	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 50'ye göre, ankete katılan katılımcılara “**bağımsız denetçi, denetim plan ve programını sürekli gözden geçirmeli ve buna uygun hareket etmelidir.**” Sorusu yöneltilmiş, buna göre katılımcıların % 2,4'ü Fikrim Yok, % 55,4'ü Katılıyorum, % 39,8'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 50'ye göre, meslek mensuplarının % 95'ten fazlası, bağımsız denetçinin denetim plan ve programına uygun davranması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 51: Bağımsız Denetçi, Kalite Kontrol Sisteminin Uygun Şekilde Tasarlanıp Tasarlanmadığı ve Etkin Bir Şekilde Uygulanıp Uygulanmadığını Kontrol Etmelidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	1,2	1,2	1,2
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	3,7
Katılıyorum	39	47,0	48,1	51,9
Kesinlikle Katılıyorum	39	47,0	48,1	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 51'e göre, ankete katılan katılımcılara **“bağımsız denetçi, kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmelidir.”** Sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 1,2'si Katılmıyorum % 2,4'ü Fikrim Yok, % 47'si Katılıyorum, % 47'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır.

Tablo 52: Daha Fazla Gelir Elde Etmek İçin, Yasaların Dışına Çıktığımız Zamanlar Olmuştur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	26	31,3	31,7	31,7
Katılmıyorum	32	38,6	39,0	70,7
Fikrim Yok	4	4,8	4,9	75,6
Katılıyorum	13	15,7	15,9	91,5
Kesinlikle Katılıyorum	7	8,4	8,5	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 52'ye göre, meslek mensuplarına **“daha fazla gelir elde etme için, yasaların dışına çıktığımız zamanlar olmuştur.”** Sorusu yöneltilmiş, buna göre katılımcıların % 31,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 38,6'sı Katılmıyorum, % 4,8'i Fikrim Yok, % 15,7'si Katılıyorum, % 8,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 52'ye göre, meslek mensuplarının % 24,1'i kazancını artırmak için, yasaları zaman zaman ihlal ettiklerini düşünürken, diğer yandan meslek mensuplarının % 69,9'u ise gelirini artırmak için yasaları ihlal etmediğini düşünmektedirler.

Mesleki Yeterlilik ve Bağımsız Denetim Kalitesine ilişkin bileşenleri ölçmek için oluşturulan soruların kendi içlerinde alınan ortalamaları sonucunda her bir bileşene ilişkin anket formunda kullanılan beşli likert ölçeğine göre aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Tablo 53: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Mesleki Eğitim ve Bilgi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,8	4,9	4,9
Katılmıyorum	19	22,9	23,5	28,4
Fikrim Yok	35	42,2	43,2	71,6
Katılıyorum	21	25,3	25,9	97,5
Kesinlikle Katılıyorum	2	2,4	2,5	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 53'e göre, ankette yer alan mesleki yeterlilik standartlarından mesleki eğitim ve bilgi bileşeninin sorularının ortalamalarına baktığımızda, ankete katılan katılımcıların % 4,8'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 22,9'u Katılmıyorum, % 42,2'si Fikrim Yok, % 25,3'ü Katılıyorum, % 2,4'ü ise Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıtlamışlardır.

Tablo 54: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	4	4,8	4,9	4,9
Fikrim Yok	43	51,8	52,4	57,3
Katılıyorum	31	37,3	37,8	95,1
Kesinlikle Katılıyorum	4	4,8	4,9	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 54'e göre, ankette bulunan mesleki yeterlilik standartlarından dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda

katılımcıların, % 4,8'i Katılmıyorum, % 51,8'i Fikrim Yok, % 37,3'ü Katılıyorum, % 4,8'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo 55: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Sır Saklama Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	7	8,4	8,5	8,5
Fikrim Yok	45	54,2	54,9	63,4
Katılıyorum	18	21,7	22,0	85,4
Kesinlikle Katılıyorum	12	14,5	14,6	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 55'e göre, ankette bulunan mesleki yeterlilik standartlarından sır saklama bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, ankete katılan katılımcıların % 8,4'ü Katılmıyorum, % 54,2'si Fikrim Yok, % 21,7'si Katılıyorum, % 14,5'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 55'e göre sır saklama ile ilgili sorulara katılımcıların yaklaşık olarak yarısının herhangi bir fikir sahibi olmadıklarını görmekteyiz.

Tablo 56: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Sorumluluk Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	9	10,8	11,0	11,0
Katılıyorum	37	44,6	45,1	56,1
Kesinlikle Katılıyorum	36	43,4	43,9	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 56'ya göre, ankette yer alan mesleki yeterlilik standartlarından sorumluluk bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 10,8'i Fikrim Yok, % 44,6'sı Katılıyorum, % 43,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Tablo 3.54'e göre sorumluluk bileşeninin sorularının ortalamasına

baktığımızda katılımcıların % 85'ten fazlasının söz konusu sorulara olumlu yanıt verdiklerini görmekteyiz.

Tablo 57: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Bağımsızlık Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	14	16,9	17,7	17,7
Katılıyorum	48	57,8	60,8	78,5
Kesinlikle Katılıyorum	17	20,5	21,5	100,0
Toplam	79	95,2	100,0	
Eksik Veri	4	4,8		
Toplam	83	100,0		

Tablo 57'ye göre, ankette bulunan mesleki yeterlilik standartlarından bağımsızlık bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 1,9'u Fikrim Yok, % 57,8'i Katılıyorum, % 20,5'i Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir.

Tablo 58: Mesleki Yeterlilik Standartlarından Haksız Rekabet Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	7	8,4	8,5	8,5
Fikrim Yok	53	63,9	64,6	73,2
Katılıyorum	16	19,3	19,5	92,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	7,2	7,3	100,0
Toplam	82	98,8	100,0	
Eksik Veri	1	1,2		
Toplam	83	100,0		

Tablo 58'e göre, ankette bulunan mesleki yeterlilik standartlarından haksız rekabet bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 8,4'ü Katılmıyorum, % 63,9'u Fikrim Yok, % 19,3'ü Katılıyorum, % 7,2'si Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 58'e göre, haksız rekabet bileşenine ilişkin sorulara, ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık % 64'ü haksız rekabete ilişkin herhangi bir fikir sahibi olmadığını görüyoruz. Öte yandan katılımcıların

yaklaşık olarak % 25'nin haksız rekabete ilişkin sorulara katıldıklarını görmekteyiz. Haksız rekabet bileşenine ilişkin sorulara katılmayanlar ise % 8,4 düzeyindedir.

Tablo 59: Kalite Kontrol Standartlarından İlgili Etik Hükümler Bileşeninin Sorularının Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	11	13,3	13,6	13,6
Fikrim Yok	31	37,3	38,3	51,9
Katılıyorum	31	37,3	38,3	90,1
Kesinlikle Katılıyorum	8	9,6	9,9	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 59'a göre, ankette bulunan kalite kontrol standartlarından ilgili etik hükümler bileşeninin sorularının ortalamasına baktığımızda, katılımcıların, % 13,3'ü Katılmıyorum, % 37,3'ü Fikrim Yok, % 37,3'ü Katılıyorum, % 9,6'sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Tablo 59'a göre, ilgili etik hükümler bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, sorulara katılım düzeyinde, "Fikrim Yok" diyenlerle, sorulara "Katılıyorum" diyenlerin yüzdelerinin birbirine eşit olduklarını görmekteyiz.

Tablo 60: Kalite Kontrol Standartlarından Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	4	4,8	5,0	5,0
Fikrim Yok	9	10,8	11,3	16,3
Katılıyorum	50	60,2	62,5	78,8
Kesinlikle Katılıyorum	17	20,5	21,3	100,0
Toplam	80	96,4	100,0	
Eksik Veri	3	3,6		
Toplam	83	100,0		

Tablo 60'a göre, ankette yer alan kalite kontrol standartlarından müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi bileşenine ilişkin

soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 4,8'i Katılmıyorum, % 10,8'i Fikrim Yok, % 60,2'si Katılıyorum, % 20,5'i ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap verdiklerini görmekteyiz.

Tablo 61: Kalite Kontrol Standartlarından Denetimin Yürütülmesi Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	4	4,8	5,0	5,0
Katılıyorum	48	57,8	60,0	65,0
Kesinlikle Katılıyorum	28	33,7	35,0	100,0
Toplam	80	96,4	100,0	
Eksik Veri	3	3,6		
Toplam	83	100,0		

Tablo 61'e göre, ankette yer alan kalite kontrol standartlarından denetimin yürütülmesi bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 4,8'i Fikrim Yok, % 57,8'i Katılıyorum, % 33,7'si Kesinlikle Katılıyorum biçiminde yanıt vermişlerdir. Tablo 61'e göre, denetimin yürütülmesi bileşenine ilişkin sorulara katılımcıların büyük bir yüzdesi olumlu yönde cevap verdiklerini görmekteyiz. Diğer taraftan, katılımcıların çok cüzi bir yüzdesinin ise sorulara ilişkin herhangi bir fikrinin olmadığını görmekteyiz.

Tablo 62: Kalite Kontrol Standartlarından İnsan Kaynakları Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	33	39,8	40,7	43,2
Kesinlikle Katılıyorum	46	55,4	56,8	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 62'ye göre, ankette bulunan kalite kontrol standartlarından insan kaynakları bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 2,4'ü Fikrim Yok % 39,8'i Katılıyorum, % 55,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt

vermişlerdir. Tablo 62'ye göre, insan kaynakları bileşenine ilişkin sorulara katılımcıların çok büyük bir yüzdesinin olumlu yanıt verdiklerini söyleyebiliriz. Diğer taraftan, katılımcıların çok azının sorulara ilişkin herhangi bir fikir sahibi olmadığını görmekteyiz.

Tablo 63: Kalite Kontrol Standartlarından İzleme Bileşenine İlişkin Soruların Ortalaması

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim Yok	2	2,4	2,5	2,5
Katılıyorum	49	59,0	60,5	63,0
Kesinlikle Katılıyorum	30	36,1	37,0	100,0
Toplam	81	97,6	100,0	
Eksik Veri	2	2,4		
Toplam	83	100,0		

Tablo 63'e göre, ankette yer alan kalite kontrol standartlarından izleme bileşenine ilişkin soruların ortalamasına baktığımızda, katılımcıların % 2,4'ü Fikrim Yok, % 59'u Katılıyorum, % 36,1'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

3.5.2. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki ilişkinin yönünü göstermektedir. Bu bölümde, araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin her biri tek tek korelasyon analiz tekniğiyle incelenecektir.

Tablo 64: Mesleki Yeterlilik Standartları ve Kalite Kontrol Standartları Arasındaki İlişki

	Kalite Kontrol Standartları
Mesleki Yeterlilik Standartları	,400**
	,000
	83

Tablo 64'e göre, mesleki yeterlilik ile kalite kontrol standartları arasındaki korelasyon değeri $r = 0,400$ 'dür. Tablo 64'e göre, mesleki yeterlilik standartları ile kalite kontrol standartları arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 65: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık İlişkisi

	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık
Mesleki Eğitim ve Bilgi	,498**
	,000
	81

Tablo 65'e göre, mesleki eğitim ve bilgi ile dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık bileşenin korelasyon değeri $r = 0,498$ 'dir. Buna göre, mesleki eğitim ve bilgi ile dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 66: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Bağımsızlık İlişkisi

	Bağımsızlık
Mesleki Eğitim ve Bilgi	,415**
	,000
	78

Tablo 66'ya göre, mesleki eğitim ve bilgi ile bağımsızlık bileşeni arasındaki korelasyon değeri $r = 0,415$ 'tir. Buna göre, mesleki eğitim ve bilgi ile bağımsızlık bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişkiden bahsedilebilir ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 67: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Haksız Rekabet İlişkisi

	Haksız Rekabet
Mesleki Eğitim ve Bilgi	,495**
	,000
	81

Tablo 67'ye göre, mesleki eğitim ve bilgi ile haksız rekabet bileşeni arasındaki korelasyon değeri $r = 0,495$ 'dir. Buna göre mesleki eğitim ve bilgi ile haksız rekabet bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 68: Dürüslük ile Sır Saklama Arasındaki İlişki

	Sır Saklama
Dürüslük	,264*
	,017
	82

Tablo 68'e göre dürüslük bileşeni ile sır saklama arasındaki korelasyon değeri $r=0,264$ 'tür. Buna göre, dürüslük ile sır saklama arasında pozitif yönlü düşük bir ilişki vardır.

Tablo 69: Dürüslük ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki

	Bağımsızlık
Dürüslük	,506**
	,000
	79

Tablo 69'a göre, dürüslük bileşeni ile bağımsızlık arasındaki korelasyon değeri $r=0,506$ 'dır. Buna göre, dürüslük bileşeni ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 70: Dürüslük ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki

	Haksız Rekabet
Dürüslük	,440**
	,000
	82

Tablo 70'e göre, dürüslük ile haksız rekabet arasındaki korelasyon değeri $r=0,440$ 'tır. Buna göre, dürüslük bileşeni ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 71: Sır Saklama ile Sorumluluk Arasındaki İlişki

	Sorumluluk
Sır Saklama	,251*
	,023
	82

Tablo 71'e göre, sır saklama bileşeni ile sorumluluk arasındaki korelasyon değeri $r= 0,251$ 'dir. Buna göre, sır saklama ile sorumluluk arasında zayıf bir ilişki söz konusudur.

Tablo 72: Sır Saklama ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki

	Bağımsızlık
Sır Saklama	,268*
	,017
	79

Tablo 72'ye göre, sır saklama bileşeni ile bağımsızlık arasındaki korelasyon değeri $r= 0,268$ 'dir. Buna göre, sır saklama bileşeni ile bağımsızlık arasında zayıf bir ilişki söz konusudur.

Tablo 73: Sır Saklama ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki

	Haksız Rekabet
Sır Saklama	,408**
	,000
	82

Tablo 73'e göre, sır saklama bileşeni ile haksız rekabet arasındaki korelasyon değeri $r= 0,408$ 'dir. Buna göre, sır saklama bileşeni ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 74: Sorumluluk ile Bağımsızlık Arasındaki İlişki

	Bağımsızlık
Sorumluluk	,400**
	,000
	79

Tablo 74'e göre, sorumluluk ile bağımsızlık arasındaki korelasyon değeri $r=0,400$ 'dür. Buna göre, sorumluluk ile bağımsızlık bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır

Tablo 75: Sorumluluk ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki

	Haksız Rekabet
Sorumluluk	,183
	,100
	82

Tablo 75'e göre, sorumluluk ile haksız rekabet arasındaki korelasyon değeri $r=0,183$ 'tür. Buna göre sorumluluk ile haksız rekabet arasında anlamlı bir ilişki bahsedilemez.

Tablo 76: Bağımsızlık ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişki

	Haksız Rekabet
Bağımsızlık	,429**
	,000
	79

Tablo 76'ya göre, bağımsızlık ile haksız rekabet arasındaki korelasyon değeri $r=0,429$ 'dur. Buna göre, bağımsızlık bileşeni ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 77: Mesleki Eğitim ve Bilgi ile Sır Saklama Arasındaki İlişki

	Sır Saklama
Mesleki Eğitim ve Bilgi	,080
	,480
	81

Tablo 77'ye göre, mesleki eğitim ve bilgi ile sır saklama bileşeni arasındaki korelasyon değeri $r = 0,080$ 'dir. Buna göre mesleki eğitim ve bilgi ile sır saklama bileşeni arasında herhangi bir ilişkinin varlığından söz edilemez.

Tablo 78: İlgili Etik Hükümler ile İnsan Kaynakları Arasındaki İlişki

	İnsan Kaynakları
İlgili Etik Hükümler	,306**
	,005
	81

Tablo 78'e baktığımızda, ilgili etik hükümler ile insan kaynakları arasındaki korelasyon değeri $r = 0,306$ 'dır. Buna göre, ilgili etik hükümler ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca ilgili etik hükümler ile insan kaynakları arasındaki ilişki anlamlıdır.

Tablo 79: Denetimin Yürütülmesi ile İzleme Arasındaki İlişki

	İzleme
Denetimin Yürütülmesi	,494**
	,000
	80

Tablo 79'a göre, denetimin yürütülmesi ile izleme bileşeni arasındaki korelasyon değeri $r = 0,494$ 'tür. Buna göre, denetimin yürütülmesi ile izleme arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 80: Denetimin Yürütülmesi ile Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki

	Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
Denetimin Yürütülmesi	,376**
	,001
	79

Tablo 80'e göre, denetimin yürütülmesi ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasındaki korelasyon değeri $r= 0,376$ 'dır. Buna göre, denetimin yürütülmesi ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 81: İnsan Kaynakları ile İzleme Arasındaki İlişki

	İzleme
İnsan Kaynakları	,595**
	,000
	81

Tablo 81'e göre, insan kaynakları ile izleme bileşeni arasındaki korelasyon değeri $r= 0,595$ 'tir. Buna göre insan kaynakları ile izleme bileşeni arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğundan söz edilebilir ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 82: İnsan Kaynakları ile Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki

	Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
İnsan Kaynakları	,380**
	,001
	80

Tablo 82'ye göre, insan kaynakları ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasındaki korelasyon $r= 0,380$ 'dir. Buna göre insan kaynakları ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

Tablo 83: İzleme ile Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Arasındaki İlişki

	Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
İzleme	,229*
	,041
	80

Tablo 83'e göre, izleme ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasındaki korelasyon değeri $r= 0,229$ 'dur. Buna göre, izleme ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi bileşeni arasında zayıf bir ilişki vardır.

Tablo 84: Denetimin Yürütülmesi ile İnsan Kaynakları Arasındaki İlişki

	İnsan Kaynakları
Denetimin Yürütülmesi	,568**
	,000
	80

Tablo 84'e göre, denetimin yürütülmesi ile insan kaynakları arasındaki korelasyon değeri $r= 0,568$ 'dir. Buna göre, denetimin yürütülmesi ile insan kaynakları arasından pozitif yönlü bir ilişki vardır ve bu ilişki anlamlıdır.

3.5.3.Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin sonuçları aşağıdaki gibidir.

H0 hipotezi reddedilmiştir.

H1 hipotezi kabul edilmiş olup, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliğiyle bağımsız denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Yani meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri arttıkça bağımsız denetimin kalitesi de artmaktadır.

H2 hipotezi kabul edilmiş olup, mesleki eğitim ve bilgi ile dürüstlük arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin var olduğu söylenebilir.

H3 hipotezi kabul edilmiş olup, mesleki eğitim ve bilgi ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H4 hipotezi kabul edilmiş olup, mesleki eğitim ve bilgi ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H5 hipotezi kabul edilmiş olup, dürüstlük ile sır saklama arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki vardır.

H6 hipotezi kabul edilmiş olup, dürüstlük ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H7 hipotezi kabul edilmiş olup, dürüstlük ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H8 hipotezi kabul edilmiş olup, sır saklama ile sorumluluk arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H9 hipotezi kabul edilmiş olup, sır saklama ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki vardır.

H10 hipotezi kabul edilmiş olup, sır saklama ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H11 hipotezi kabul edilmiş olup, sorumluluk ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H12 hipotezi kabul edilmiş olup, bağımsızlık ile haksız rekabet arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H13 hipotezi reddedilmiş olup, mesleki eğitim ile sır saklama arasında bir ilişki yoktur.

H14 hipotezi kabul edilmiş olup, ilgili etik hükümler ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H15 hipotezi kabul edilmiş olup, denetimin yürütülmesi ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H16 hipotezi kabul edilmiş olup, denetimin yürütülmesi ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H17 hipotezi kabul edilmiş olup, denetimin yürütülmesi ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H18 hipotezi kabul edilmiş olup, insan kaynakları ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H19 hipotezi kabul edilmiş olup, insan kaynakları ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H20 hipotezi kabul edilmiş olup, izleme ile müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H21 hipotezi kabul edilmiş olup, sorumluluk ile bağımsızlık arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

SONUÇ

İşletmelerin büyüyüp gelişmeleriyle birlikte muhasebe sistemleri daha da karmaşık hale gelmekte, karmaşıklaşan muhasebe sistemiyle beraber işletme içerisinde hile ve yolsuzluğun da ortaya çıkabilmesi muhtemel hale gelmektedir. Diğer taraftan karmaşıklaşan bu muhasebe sistemi, işletmeyle ilişki içerisinde olan taraflara yanıltıcı bilgiler sunabilir. Gerek işletmede meydana gelebilecek olası bir yolsuzluğun önüne geçmek, gerekse işletmeyle ilişkili taraflara güvenilir bilgiler sunabilmenin yolu, işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçirilmiş olması gerektiğidir. Bağımsız denetimden geçirilmiş finansal tablolar ancak doğru ve güvenilir bilgiler sunabilmektedir. Bağımsız denetimden geçirilmeyen finansal tabloların güvenilirliğinden söz etmek güçtür. Zira denetimin olmadığı yerde, işletme varlıklarının tehlikeye düşme riski vardır.

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde incelenmesidir. Bağımsız denetim, işletmede gerçekleşen olayların doğru ve güvenilir bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığını belirler. Bağımsız denetim, işletmeyle ilişkili taraflara doğru ve güvenilir bilgiler sunulmasına katkı sağlar. Böylelikle işletmenin finansal tablo kullanıcılarına yatırım kararlarını vermelerinde gerekli bilgileri temin etmiş olur. Bağımsız denetim belli bir ciroya sahip işletmeleri kapsıyor olsa da aslında denetim küçük çaplı işletmeleri de kapsamalıdır. Küçük çaplı işletmeler, denetimden geçirilerek, büyük işletmeler statüsüne getirilebilir. Bunu sağlamanın yolu, denetimi yapacak meslek mensubunun bilgi birikiminden tecrübesinden ve mesleki anlamda yeterliliğinden geçmektedir.

Bağımsız denetim önemli olduğu kadar, denetim faaliyetini icra edecek meslek mensubunun (SM, SMMM, YMM) yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması da son derece önem arz etmektedir. Meslek mensubu, bağımsız denetim faaliyetini yerine getirirken son derece titiz davranmalı ve yaptığı işin bir kamu hizmeti olduğunu unutmamalıdır. Meslek mensubu, vereceği kararların ülke ekonomisini doğrudan etkileyeceğinin bilincinde olmalıdır. Ancak bilinçli hareket edebilen meslek mensubu ülkesinin ekonomik gelişimine katkı sağlayabilir. Meslek mensubu gerek mesleki bilgi ve birikimiyle, gerekse deneyim ve tecrübesiyle ülkesinin ekonomisine yardımcı olabilmektedir.

Araştırma TRB1 bölgesi diye adlandırılan Elazığ-Malatya-Tunceli-Bingöl illerinde gerçekleştirilmiştir. Buna göre, rastgele örneklem yoluyla TRB1 bölgesinden 83 tane meslek mensubu seçilerek, meslek mensuplarına yüz yüze görüşme yoluyla anket uygulanmıştır. Yapılan anket uygulamasında meslek mensuplarının kişisel özelliklerine yer verilmemiştir. Ankete verilen cevapların tamamen meslek mensuplarının görüşünü yansıttığı varsayılmaktadır. Araştırma verilerinin analizinde SPSS programından yararlanılmış, çalışma hipotezlerinin test edilmesinde ise korelasyon analiz tekniğinden faydalanılmıştır.

Araştırmada yer alan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait verilerin frekans dağılımlarına yer verilmiş, araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvan dağılımlarına baktığımızda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerin araştırmada çok fazla sayıda yer aldığını görmekteyiz. Bunun nedeni ise hem Serbest Muhasebeci (SM) hem de Yeminli Mali Müşavir (YMM) sayısının, araştırmanın yapıldığı TRB1 bölgesinde az olmasıdır. Diğer taraftan, yapılan araştırmaya bakıldığında meslek mensuplarının büyük bir kısmının lisans mezunu olduğunu görülmektedir. Bu da bize göstermektedir ki, araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim seviyesi oldukça yüksektir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyet dağılımlarına baktığımızda, katılımcıların çoğunun erkek olduğunu görmekteyiz. Gerek araştırma yapılan TRB1 bölgesinde gerekse Türkiye genelinde kadın meslek mensubu sayısının erkelere oranla düşük olduğunu söyleyebiliriz. Bunun nedenini, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin yorucu bir alan olması ve kadınların ilgisini pek fazla çekmemesine bağlayabiliriz.

Araştırmaya göre, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki eğitim ve bilgi düzeyleri arttıkça, dürüstlük, tarafsızlık, güvenilirlik ve bağımsızlık özelliklerinde de artış görülmektedir. Bir başka ifadeyle, meslek mensuplarının mesleki eğitim ve bilgi düzeylerinin yeterli seviyede olması, meslek mensuplarının dürüst, güvenilir, tarafsız ve bağımsız olmasını sağlamaktadır. Diğer taraftan, meslek mensuplarının mesleki eğitim ve bilgi düzeyinin artmasının meslek mensuplarının sır saklama özelliği üzerinde bir etkisinden söz edilememektedir. Yani meslek mensuplarının yeterli mesleki eğitim ve bilgi düzeyine sahip olsalar da sır saklama özelliği, eğitim ve bilgi seviyesiyle herhangi

bir paralellik göstermemektedir. Mesleki eğitim ve bilginin meslek mensupları açısından son derece önemli olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırmaya göre, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip personelin, denetim faaliyetinin doğru ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi üzerinde olumlu bir etkisi vardır. İşe seçilen en uygun personel, denetim faaliyetini layıkıyla yerine getirir ve denetimin amacına ulaştırılmasında etkin rol oynar. Benzer şekilde, insan kaynakları tarafından ilgili göreve en uygun personel seçildiğinde, söz konusu personel denetimi izleme faaliyetini güvenilir ve doğru bir biçimde yerine getirebilmektedir. İnsan kaynakları tarafından yeterli bilgi ve deneyime sahip personel seçildiğinde, müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi açısından da olumlu bir etki yarattığını görmekteyiz. Çünkü yeterli bilgi birikimine ve deneyime sahip personel, müşteri ile daha sağlıklı ilişkiler kurabilir ve geliştirilen bu ilişki diğer dönemlerde de devam edebilir. İnsan kaynakları tarafından seçilen personelin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması, personelin etik hükümlere daha uygun davranabileceğini, etik hükümleri benimseyebileceğini söylemek mümkündür.

Yapılan araştırmaya göre, meslek mensupları yeterli sorumluluğa sahip olduğunda bağımsız davranabildikleri gözlenmiştir. Bir diğer ifadeyle, meslek mensuplarına verilen sorumluluk arttığı zaman, meslek mensuplarının bağımsız davranmalarında olumlu bir etki yarattığını söylemek mümkündür. Sorumluluk bir meslek mensubunun taşıması gereken en önemli özelliklerden biridir. Dolayısıyla yeterince sorumluluk sahibi bir meslek mensubu mesleki faaliyetini icra ederken son derece bağımsız davranabilmektedir.

Günümüzde meslek mensupları arasında haksız rekabet büyük bir problem olarak görülse de aslında bu problemin çözümü çok zor bir durum değildir. Meslek mensubunun mesleki eğitim ve bilgi seviyesi yükseldiğinde, diğer meslek mensubu arkadaşlarıyla rekabet ederken daha adil davranabilir ve meslek mensubu arkadaşlarının faaliyetlerini engelleyici bir yaklaşım içerisinde olmaz. Dolayısıyla meslek mensubunun haksız rekabeti engelleyebilmesinin bir yolu, mesleki eğitim ve bilgi seviyesini artırmasıdır. Mesleki bilgi ve bilgi düzeyi artan meslek mensubu serbest piyasada diğer meslek mensubu arkadaşıyla daha iyi rekabet etme avantajı yakalamış olur. Böylelikle hem kendini hem de meslek mensubu arkadaşının faaliyetlerini korumuş olur.

Araştırmaya göre, meslek mensubu, sır saklama, bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkelerine sahip olduğu zaman, diğer meslek mensuplarıyla rekabet ettiğinde onları yanıltmamakta ve işlerini rekabet koşullarına uygun yürütebilmektedir. Sır saklama, bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkelerine sahip bir meslek mensubu, bir başka meslek mensubuyla rekabet ettiğinde ona zarar vermez ve onun kazançlarını kendine yönlendirmez. Meslek mensubu arkadaşının işini engellemez ve onun işlerini yapmasını zorlaştırmaz.

Sonuç olarak ifade etmek gerekirse, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterliliği arttıkça bağımsız denetimin kalitesi de artmaktadır. Meslek mensupları mesleki yeterliliğe sahip olduğunda, denetim riski en az seviyeye düşer. Bu durum bağımsız denetimin daha kaliteli olmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetimin kaliteli olması, meslek mensubunun mesleki anlamda ne kadar yeterli olduğuna bağlıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, D, Ömürbek, V. (2003) “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımına Etkisi ve Bir Uygulama:Gıda Sektörü”, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:20, Bursa
- Acıncı, A. (2007). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Akbulut, Y. (1999). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, 1, s.133.
- Aksoy, T.(2005) Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir inceleme: Mali Çözüm, İstanbul: İSMMM Yayınları.
- Alagöz, A. (2008). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”. (Ed. Z. Doğan ve M.E. İnal). Güncel İşletmecilik Konuları. Konya: Tablet Kitapevi.
- Aldridge C, Colbert, J L. (1994) Management’s Report on Internal Control, and the Accountant’s Response, Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No. 7, 21-28.
- Arel, B., Ricard, G.,B., Kurt, P., (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. The CPA Journal, January, s.36-39.
- Azaltun, M.(1999) Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Bozkurt N, (2000) Muhasebe Denetimi,3.Baskı,İstanbul Alfa Basım
- Chun C. (1997). On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions, Managerial Auditing Journal, 12/4,5, 247- 250.
- Civan, M. ve Kara, E. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (20).
- COSO, 1994, Internal Control- Integrated Framework, Jersey City

- Çömlekçi, F. (2010) Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Dabbağoğlu, K. (2009), "İç Kontrol Sistemi", QafQaz Üniversitesi Dergisi, 26, 109-115
- Deha Yayınları.(2014) Muhasebe Denetimi,İstanbul:Ertem Basım
- Doyrangöl, N.C.(2002) İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi: SMMMO Mali Çözüm Dergisi, 33, 33-42
- Doğan, A, Tanç, A ve Güngör Tanç, S. (2004). Felaketten Kurtarma Planı ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri'deki Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. Osmangazi Üniversitesi, İİBF 3. Ulusal Bilgi,Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, 295-305
- Dönmez, A., Berberoğlu, B., Aytan, E. (2005) "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması" Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi Antalya
- Durmuş, C.N, ve Taş O. (2008) SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Erdoğan, M. (2005) Denetim, Ankara: Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, M. (2006): Denetim, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları,
- Ertuğrul, İ. (2004). Toplam Kalite Kontrol ve Teknikleri. İstanbul : Ekin Kitabevi.
- Gökdeniz, Ü. (2005) İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım.MUFAD
- Gürebüz, H. (1995): Muhasebe Denetimi, Eskişehir:Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı.
- Güredin, E. (1994). Denetim. İstanbul : 6.baskı.
- Güzel, T. ve Mersin, Z. (2007). Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim. Muhasebe ve Finansman Dergisi(MUFAD), Sayı: 35, 172-177
- Haftacı, V. (2009), Maliyet Muhasebesi, İzmit: Umuttepe Yayınları No: 13.

- Hardies, K., Breesch, D., Branson, J. (2009). Are Female Auditors Still Women? :Analyzing The Gender Differences Affecting Audit Quality. Vergilius Aeneis, 5, s.231-245
- Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1.Cilt 3.Baskı İstanbul 2004
- Hüner, D. B. (2014). Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- İbrahimoglu, S.K. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. H.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.
- Kaval, H.(2003) Muhasebe Denetimi: Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayınları.
- Kayyim, A.(2006) İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, iç Denetimle ilişkisi ve Tarihsel Gelişimi, Mali Pusula, 19, 116-122.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- Kepekçi, C. (1995). Denetim. Ankara: Siyasal Kitabevi
- Kepekçi, C. (1996): Bağımsız Denetim, Ankara: Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic.Ltd.Şti.
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim. İstanbul : Avcıol Basım Yayın.
- Kılıç, A. İ. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. Yönetim ve Ekonomi , 22-24.
- Kısakürek, M.M ve Pekca A. (2005) Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 107–125

- Kuyucu, Ö.C.(2003) İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ocak 2014, Ankara.
- Messier W, Glover S, Prawitt F. (2006) Auditing and Assurance Services A Systematic Approach, McGrawHill International Edition, New York.
- Montgomeryd. (1991). İntroduction to Statistical Quality Control. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Pekdemir, Recep & M. Mete Önal, (1999) “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, İ.İ.E. Yönetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:34, İstanbul, Ekim
- Resmi Gazete (02.10.2013/28783): Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı Hakkında Tebliğ (No:1)
- Rezaee Z. (1995) What the COSO Report Means for Internal Auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 6, 5-9.
- Seval Kardeş Selimoğlu,M,Ö.(2015), Bağımsız Denetim,Ankara:TÜRMOB Yayınları
- Sipahi, B (2001): Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Sümer, E (2010): Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları. Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara
- Sürmeli, F. (1996). Muhasebe Bilgi Sistemi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 115.
- Sürmeli, F. (2001) Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:532

- Şirin, M. (2012) Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yöntemleri, Hazine Kontrolörleri Yayını
- Taniş, V.N. (2009) Genel Muhasebe, Adana: Karahan Kitabevi.
- Toroslu, M.(2007).Lebib Yalkın Dergisi
- Tuan, K ve Memiş MÜ.(2007) İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Muhasebe ve Finansman Dergisi, 35, 1-14
- Türedi H.(2007) Denetim, Trabzon
- Türker M, Pekdemir R. (2002) Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler: XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul.
- Türker M, Pakdemir R, Selvi Y ve Yılmaz F,(2003). Sınırlı Uygunluk Denetimi, Ankara: TÜRMOB Yayınları
- TÜRMOB Yayınları.(2017)Meslek Mevzuatı, Ankara:Mu-Den A.Ş.
- Oktay, E., Özçomak, M.,S. (2001). Kalite Kavramındaki Gelişme. Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi,Eylül
- Öndeş, T.(2000) Kobi'lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular: Muhasebe ve Denetime Bakış, 2, 79-85.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi , 101.
- Uzay, Ş.(1999) İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları
- Ünlü, B. (2004) Kurum Çapında Risk Yönetiminde iç Denetimin Rolü, TİDE İç Denetim Dergisi, 9, 22-25

- Üstün, R. (1982). Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 242/162
- Williams JR, Haka, SF, Bettner, M. S.,Carcello, J. V. (2010). Financial Accounting(14.b.) Boston: McGraw-HillIrwin.
- Yıllancı, M. (2001) Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni. Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, (MÖDAV), Cilt:3, Sayı:3, 37-50.
- Yaman, A. (2008). Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. Mali Hukuk Dergisi.
- Yurdakul, H. (2005). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiyedeki Uygulamaları Yüksek Lisans Tezi.Ankara.
- Yurtsever, G.(2008) Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul: Graphis Matbaa.
- Yüksel, A, Demir V. (2001) Bankalarda Denetim ve iç Kontrol Eksikliği.

EKLER**EK1: Orijinallik Raporu**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı Soyadı	İdris CANPOLAT
Öğrenci Numarası	151216102
Enstitü Anabilim Dalı	İŞLETME
Programı	İŞLETME
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Doç.Dr.Yusuf Cahit ÇUKACI
Tez Başlığı (Türkçe)	BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİNDE MESLEKİ YETERLİLİK VE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ:TRB1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 155 sayfalık kısmına ilişkin, 04/12/2017 tarihinde Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından Tuğutun adlı intihal tespiti programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %17'dir.

Uygulanan filtrelemeler

- 1- Kabul Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç,
- 3- Atıflar hariç, dâhil
- 4- Şeklimden daha az orijini içeren metin kısımları hariç.

Yukarıda bilgileri verilen öğrencinin yüksek lisans tezi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yürütme Kurulu tarafından belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığını ve tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumda, doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.

Doç.Dr.Yusuf Cahit ÇUKACI
Danışman

Prof.Dr.Kenan PERER
Anabilim Dalı Başkanı

F.U. LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ÖĞRETİM YÖNETMELİĞİ

Madde 41- Lisansüstü tezlerin ile birlikte teslim edilmesi gereken belgelerin şunlardır:

- a) Lisansüstü tezler, savunma öncesinde intihal program raporu ve ilgili makale jürisi raporuyla ilgili belgeleri ile birlikte enstitüye teslim edilir.
- b) İntihal raporu ile ilgili olarak etik kurullar dâhilindeki benzerlik oranları ilgili Enstitü Yürütme Kurulu tarafından belirlenir. (Enstitü Yürütme Kurulu tarafından tezler, intihal kapsamı dışında değerlendirilmesi için "LİSANSÜSTÜ"den alınan raporda "benzerlik oranı"na, "atıflar hariç" en fazla %10, "intihal kabul" %30'u geçmemesi şeklinde kabul edilmiştir).

EK2: Araştırma Anketi**ANKET FORMU****MESLEK MENSUPLARININ (SM,SMMM,YMM) MESLEKİ YETERLİLİĞİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNE İLİŞKİN DÜŞÜNCELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ**

Değerli katılımcılar;

Bu anket alışması; Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı öğrencisi İdris CANPOLAT'IN Yüksek Lisans Tezi için yapılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki yeterlilikleriyle, bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektir.

Ankete yer alan sorulara vereceğiniz cevaplar tarafımızca saklı tutulacak ve tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacaktır.

Bu anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özellikleri, ikinci bölümde meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleriyle ilgili sorular, üçüncü bölümde ise bağımsız denetimde kalite kontrol standartlarıyla ilgili sorulara yer verilmiştir.

Anket sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için soruları lütfen kendi düşüncelerinizi yansıtacak şekilde cevaplandırınız.

İlgi ve yardımlarınız için Őimdiden teŐekkürlerimi sunarım.

İdris CANPOLAT

BİRİNCİ BÖLÜM**KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ****1. Cinsiyetiniz:**

()Erkek ()Kadın

2. YaŐınız:

()24-34 ()35-45 ()46-56 ()57 ve Üstü

3. Unvanınız:

()SM ()SMMM ()YMM ()Bağımsız Denetçi

4. Ruhsat aldıktan sonraki mesleki tecrübeniz:

()1 yıldan az ()1-5 ()6-10 ()11-15 ()16-20 ()21 ve Üstü

5. Eğitim Durumunuz:

()Ön Lisans ()lisans ()Yüksek Lisans ()Doktora

İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde meslek mensuplarının (SM,SMMM,YMM) mesleki yeterlilikleriyle ilgili sorulara yer verilmiştir. Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi **1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Fikrim yok, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle katılıyorum** seçeneklerinden birine işaret (X) koyarak cevaplayınız.

Soru No	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	TÜRMOB bünyesinde verilen eğitimler başarılıdır.					
2.	Mevzuatı ve uygulamayı iyi bildiğimizden dolayı, ayrıca sürekli eğitime tabi tutulmamıza gerek bulunmamaktadır.					
3.	Mevzuat ve uygulama bilgimiz arttıkça, gelir düzeyimizde artmaktadır.					
4.	TÜRMOB çıkarlarımızı üçüncü kişilere karşı korumada yeterlidir.					
5.	Mükellefimize ait İşletmenin faaliyetlerinin sonuçlarını, mükellefimizin taleplerine göre belirleriz.					
6.	Piyasada var olan muhasebe verileri doğru ve güvenilirdir.					
7.	Aile bireylerimizden birinin, denetlediğimiz işletmede çalışıyor olması, tarafsız davranmamızı etkiler.					
8.	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık mesleğimizin temelini oluşturmaktadır.					
9.	İşletme yöneticilerine, isabetli kararlar alabilmeleri için, doğru ve güvenilir bilgiler sunarız.					
10.	İşletme yöneticilerinin, kanuna aykırı eylemlerini adli mercilere bildirmemiz, sır saklama ilkesini ihlal ettiğimiz anlamına gelmez.					
11.	Meslek mensubu olarak, devletin ve mükellefin çıkarlarını eşit derecede korumaktayız.					
12.	Kişisel çıkarlarımızdan dolayı, bazen sır saklama ve gizlilik ilkesine aykırı davranabiliyoruz.					
13.	Meslek mensubu olarak, vereceğimiz kararların, ülkemizin ekonomisini doğrudan etkileyeceğinin bilincindeyiz.					
14.	Mesleğimize ilişkin yasal sorumluluklarımızı yerine getirmekte çok titiz davranmaktayız.					

Soru No	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
15.	Mesleğimizi ifa ederken, hem devlete hem de topluma karşı sorumluluk taşımaktayız.					
16.	Meslek mensubu olarak, mükellef ya da devlet baskısı olmadan karar vermekteyiz.					
17.	Bağımsız davranmamızı engelleyecek her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalıyız.					
18.	Denetlediğimiz işletmeyle, daha önceden borç-alacak ilişkisi içerisinde olmamız, bağımsız davranmamızı engeller.					
19.	Bağımsızlığımızı etkileyecek herhangi bir durumla karşılaşırsak, müşterimizle yaptığımız sözleşmemizi derhal sonlandırmalıyız.					
20.	TÜRMOB, haksız rekabetin önlenmesi konusunda gayet başarılıdır.					
21.	Meslek mensubu olarak, asgari ücret tarifesine uygun davranmaktayız.					
22.	Daha fazla gelir elde etmek için, yasaların dışına çıktığımız zamanlar olmuştur.					
23.	Meslek mensubu olarak, aynı standartlarda hizmet vermemiz, haksız rekabetin oluşmasını engellemektedir.					
24.	Reklam yasağı, mesleki faaliyetlerimizi üçüncü kişilere duyurmamızda olumsuz etki yaratmaktadır.					
25.	Haksız rekabet, çözüm bekleyen en büyük problemimizdir.					

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Bu bölümde, bağımsız denetimde kalite kontrol standartlarıyla ilgili sorulara yer verilmiştir. Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi **1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Fikrim yok, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle katılıyorum** seçeneklerinden birine işaret (X) koyarak cevaplayınız.

Soru No	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Bağımsız denetçinin, ailesinden aldığı eğitimle etik kurallara uyum arasında olumlu bir ilişki vardır.					
2.	Bağımsız denetçiler, daha fazla gelir elde etmek ve müşteri kazanmak için etik olmayan davranışlar göstermektedirler.					
3.	Devlet ve müşteri baskısı, bağımsız denetçinin etik olmayan davranışlar sergilemesine neden olmaktadır.					
4.	Bağımsız denetçi, müşterisi ile sözleşme yapmadan önce, daha önce çalıştığı bağımsız denetçiden işletmeyle ilgili bilgi almalıdır.					
5.	Müşteri tarafından bağımsız denetçiye verilen çeşitli hediyeler, bağımsız denetçinin taraflı davranmasına neden olur.					
6.	Bağımsız denetçinin, müşterisiyle borç-alacak ilişkisi içerisinde olması, bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkiler.					
7.	Müşteri kaybetme korkusu, bağımsız denetçinin doğru karar vermesini engeller.					
8.	Bağımsız denetçinin, denetim sürecinde topladığı kanıtların, hazırlayacağı raporu destekleyici nitelikte olmalıdır.					
9.	Bağımsız denetimin kalitesi arttıkça, finansal tabloların güvenilirliği de artmaktadır.					
10.	Bağımsız denetçi, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek risklere karşı mesleki kanaatlerini kullanmalıdır.					
11.	Bağımsız denetçinin, bir işletmeyi uzun süre denetlemesi, bağımsız denetçinin tarafsız davranmasını engeller.					
12.	Kaliteli denetim ancak dürüst ve güvenilir insanlarla yapılır.					

Soru No	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
13.	Bağımsız denetçinin, denetim ekibinde doğru bir ücretlendirme politikası uygulaması, bağımsız denetimin kaliteli olmasını sağlar.					
14.	Bağımsız denetçinin; motivasyonu, iş performansı ve yeteneği, bağımsız denetimin kalitesini doğrudan etkiler.					
15.	Bağımsız denetçi, denetim personelini belirlemede titiz davranmalı, işe en uygun personeli seçmelidir.					
16.	Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı hususları, bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmelidir.					
17.	Bağımsız denetçi, denetimde herhangi bir eksiklik tespit etmesi halinde, gerekli tedbirleri ivedilikle almalıdır.					
18.	Bağımsız denetimin kalitesinin düşük olması, denetim raporunun gerçeği yansıtmasına neden olur.					
19.	Bağımsız denetçi, denetim plan ve programını sürekli gözden geçirmeli ve buna uygun hareket etmelidir.					
20.	Bağımsız denetçi, kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmelidir.					

EK3: Etik Kurul Kararı

Evrak Tarih ve Sayısı: 10/01/2017-180274



T.C.
FIRAT ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ

Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu



Sayı :97132852/050.01.04/
Konu :Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI (Yük. Lis. Öğr. İdris CANPOLAT)

İŞLETME ANABİLİM DALINA

İlgi :08/12/2016 tarihli, 175070 sayılı ve "Etik Kurul (İdris CANPOLAT)" konulu yazı

Anabilim Dalınız Öğretim Üyesi Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI yönetiminde, Yük. Lis. Öğr. İdris CANPOLAT'a ait "**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetimdeki Rollerini TRB 1 Bölgesinde Bir Araştırma**" konulu çalışma ile ilgili Etik Kurul Kararı ekte sunulmuştur.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

e-imzalıdır.
Prof.Dr. Mustafa KAPLAN
Kurul Başkanı

Not : Araştırmacıların TÜBİTAK'a yapılacak başvurular için, tüm üyelerin ıslak imzalarının bulunduğu etik kurul kararını talep etmeleri gerekmektedir.

EK :
Etik Kurul Kararı 1(bir) sayfa

Firat Üniversitesi Rektörlüğü 23119 ELAZIĞ/TÜRKİYE

Tel: 0 (424) 237 00 00

E-Posta: :

halktailiskiler@firat.edu.tr

Faks: 0 424 2122717

Elektronik ağı:http://www.firat.edu.tr

Ayrıntılı bilgi için irtibat : Teslime ÖZKILIÇ

Bu belge 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 5. Maddesi gereğince güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

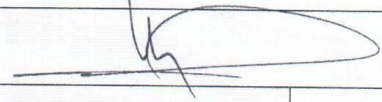
T.C.
FIRAT ÜNİVERSİTESİ
Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu Başkanlığı

ETİK KURUL KARARI

TOPLANTI TARİHİ	TOPLANTI SAYISI	KARAR NO	ÇALIŞMACININ ADI SOYADI
05.01.2017	01	08	Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI.

KARAR

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetimdeki Rollerini TRB 1 Bölgesinde Bir Araştırma” konulu çalışma etik kurulumuzda görüşülmüş olup; çalışmanın etik kurallara uygun olduğuna oybirliğiyle karar verilmiştir.

Prof. Dr. Mustafa KAPLAN (Başkan)			
Prof. Dr. Demet ÇİÇEK (Üye)	İmza	Prof. Dr. Figen DEVECİ (Üye)	İmza
Prof. Dr. Erdal TAŞKIN (Üye)	İmza	Prof. Dr. Nuri GÖMLEKSİZ (Üye)	İmza
Doç. Dr. Funda GÜLCÜ BULMUŞ (Üye)	İmza	Doç. Dr. Süleyman İLHAN (Üye)	İmza
Doç. Dr. İrfan EMRE (Üye)	İmza	Doç. Dr. Sebahattin DEVECİOĞLU (Üye)	İmza
Doç. Dr. Özge HANAY (Üye)	Bulunmadı	Yrd. Doç. Dr. Nurhan HALİSDEMİR (Üye)	Bulunmadı
Yrd. Doç. Dr. Taner YILDIRIM (Üye)	Bulunmadı	Yrd. Doç. Dr. Mehmet TUZCU (Üye)	İmza

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı :İdris CANPOLAT

Doğum Yeri :Bornova-İzmir

Doğum Tarihi :30.11.1987

Medeni Hali :Bekar

Eğitim Durumu

İlkokul :OsmanGazi İlk Öğretim Okulu

Ortaokul :Kovancılar Orta Okulu

Lise :Kovancılar Lisesi

Lisans :Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Yabancı Dili ve Seviyesi :İngilizce – Orta Düzey

İş Deneyimi

Muhasebe bürosunda 2 yıl deneyimi bulunmaktadır.

İletişim

Adres: ELAZIĞ/KOVANCILAR

Tel :0539 726 15 26

E-mail: idriscanpolat83@hotmail.com