T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Doktora Tezi

Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma

Nergis Nalan ALTINTAŞ
2502040142

Tez Danışmanı
Doç.Dr. Lerzan KAVUT

İstanbul, 2010

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Doktora Tezi

Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma

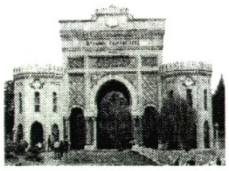
Nergis Nalan ALTINTAŞ
2502040142

Tez Danışmanı
Doç.Dr. Lerzan KAVUT

İstanbul, 2010

Bu Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Proje Birimi (BAP) tarafından desteklenmiştir. Proje No: 6128

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında **2502040142** numaralı **NERGİS NALAN ALTINTAŞ'ın** hazırladığı **"BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİ: TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR HAKKINDA BİR ARAŞTIRMA"** konulu ~~YÜKSEK LİSANS~~ / **DOKTORA** TEZİ ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI,** Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi **21.12.2010 Salı** günü saat: **14.30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ..KABUL'u.....'ne* **OYBİRLİĞİ /O~~YÇOKLUĞUYL~~A** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR	KABUL	
PROF.DR.MÜNİR ŞAKRAK	KABUL	
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	KABUL	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	KABUL	

Adres: Besim Ömerpaşa Caddesi Kaptan-ı Derya Sokağı 34452 Beyazıt/İstanbul
Tel: 0212 440 00 00 / 14219-14220-14221-14222-14226-14227-14243
Fax: 0212 440 03 40 e-mail: sbe@istanbul.edu.tr

ÖZ

Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma

Nergis Nalan ALTINTAŞ

Bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacı, güvence hizmeti olarak adlandırılan hizmetlerin talep edilmesine neden olmuştur. Pek çok çeşidi olan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan bu hizmetler, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmayı amaçlar. Muhasebe meslek mensupları, hem muhasebe ve denetim alanında bilgili ve tecrübeli olmaları hem de kamu yararına çalışan bir meslek faaliyetinde bulunmaları nedeniyle bu hizmetleri vermektedirler.

Dünyada, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde geniş uygulama alanı bulan bu hizmetlerden bağımsız denetim ve vergi denetimi ülkemizde de yaygın olarak verilmektedir. Ancak bunlar dışındaki diğer güvence hizmetleri ülkemizde hem yaygın değildir hem de az bilinmektedir. Bu çalışmada, güvence hizmetlerinin genel esasları, ortaya çıkış nedenleri ve gelişimi ortaya konmuş, güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeler incelenmiş ve ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve vergi dışındaki güvence hizmetlerinin bugünkü durumu ve geleceği hakkındaki görüşleri bir araştırma ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, tecrübeli meslek mensuplarına bir anket uygulanmıştır. Bu çalışma ile, Türkiye'de güvence hizmetlerinin yaygın olmadığı ve meslek mensuplarının, yasal düzenlemelerin yapılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi ile bu hizmetlerin yaygınlaşacağına inandıkları tespit edilmiştir.

ABSTRACT

Assurance Services Other Than Financial Statement Audit and Tax Audit: A Study on Practices in Turkey

Nergis Nalan ALTINTAŞ

Information users' need for reliable information caused the demand for assurance services. These services, which cover a variety of different services including independent auditing, aim to increase the quality and reliability of financial and non-financial information related to the business entity. Professional accountants provide these services because they have knowledge and experience in both accounting and auditing, and they perform a job with high credibility and for public good.

These services have a wide range of application in the world, especially in United States of America. In our country, independent and tax auditing are also common; however other services except for these are neither common nor well-known. In this study, the fundamentals, emergence and developments of these services are explained and regulations related to assurance services are examined. In addition, the opinions of the Turkish practitioners about the present day and prospective situations of these services excluding independent auditing and tax are determined. For this purpose, a survey was conducted on the experienced professional accountants. With this study, it is determined that the assurance services are not widespread in Turkey and that the professional accountants believe that assurance services will become more common if legal regulations are to be made and if the public is to be given information about the matter.

ÖNSÖZ

Küreselleşme ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler sonucu, karar alıcıların işletmelerle ilgili bilgilerin güvenilirliği hakkında güvence ihtiyaçları artmıştır. Dünyada, bilgi kullanıcılarının bu ihtiyaçlarına cevap veren güvence hizmetleri ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim başta olmak üzere pek çok çeşidi olan güvence hizmetlerinin amacı işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmaktır. Geleceğe yönelik finansal bilgiler, bağımsız denetimden daha az kapsamlı ve daha düşük maliyetli olan gözden geçirme, sözleşmelere uygunluk gibi farklı konuları kapsayan güvence hizmetleri, muhasebe meslek mensuplarının yanı sıra farklı uzmanlığı olan kişilerce de verilebilmektedir.

Bu çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi ve çalıştıkları denetim şirketleri açısından görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın hazırlanmasında karşılaşılan başlıca güçlükler, Türkiye'de konu ile ilgili çok az sayıda çalışma olması ve bu nedenle Türkçe kavramlarda henüz bir birliğin sağlanamamış olması ve konu ile ilgili mesleki düzenlemelerin henüz yetersiz olmasıdır.

Halka açık şirketler için zorunlu olan bağımsız denetimin aksine, diğer güvence hizmetlerinin ülkemizde yaygın olarak verildiği söylenememektedir. Bağımsız denetim sadece tarihi finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş açıklamakta, finansal tablolar dışındaki konulardaki bilginin güvenilirliği hakkında görüş vermemektedir. Ayrıca maliyeti oldukça yüksek olan bağımsız denetim hizmeti çoğunlukla bu hizmeti alması zorunlu olan halka açık şirketler tarafından talep edilmektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının bu hizmetlerle ilgili görüşlerinin belirlenmesi; güvence hizmetlerinin ülkemizdeki gelişimine, oluşturulacak standartlara ve bu konularda denetim şirketlerinin ve meslek kuruluşlarının yapacakları çalışmalara ışık tutması açısından

önemlidir. Bu çalışmanın ülkemizde bu konuda yapılan kapsamlı ilk araştırma olması çalışmayı ayrıca önemli kılmaktadır.

Ülkemizde henüz yaygın olmayan bu hizmetlerin dünyadaki gelişmelere paralel olarak, gelecekte daha yaygın olarak verilmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle özellikle ülkemizdeki yetkili kuruluşların bu konuda çalışmalar yapması ve kamuoyunu bilinçlendirmesi ve gerekli yasal altyapının hazırlanmasında öncü olması gerekmektedir.

Nergis Nalan ALTINTAŞ
İstanbul, 2010

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii
ABSTRACT iv
ÖNSÖZ v
İÇİNDEKİLER vii
TABLOLAR LİSTESİ xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ xvi
KISALTMALAR LİSTESİ xvii
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN GENEL ESASLARI, ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE GELİŞİMİ 3
1.1. Güvence Hizmetlerinin Genel Esasları 3
1.1.1. Güvence Hizmetlerinin Tanımı 4
1.1.2. Güvence Hizmetlerinin Unsurları 7
1.1.2.1. Üçlü Taraf İlişkisi 7
1.1.2.2. Hizmet Konusu 10
1.1.2.3. Ölçüt 12
1.1.2.4. Kanıt 14
1.1.2.5. Güvence Raporu 16
1.1.3. Güvence Hizmetlerinin Güvence Seviyelerine Göre Türleri 19
1.1.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri 19
1.1.3.2. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri 22
1.1.4. Güvence Hizmetleri Veren Taraflar 25
1.2. Güvence Hizmetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri 28

1.3. Güvence Hizmetlerinin Gelişimi 31
1.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişim 31
1.3.1.1. AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi ve Jenkins Raporu 33
1.3.1.2. Santa Fe Denetim/Güvence Konferansı 34
1.3.1.3. AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi ve Elliott Raporu 35
1.3.2. Diğer Ülkelerdeki Gelişim 38

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER 41
2.1. Güvence Hizmetleri ile İlgili Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Düzenlemeleri 41
2.1.1. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi 44
2.1.2. Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları 45
2.1.3. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları..... 47
2.1.4. Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları..... 51
2.2. Güvence Hizmetleri ile İlgili Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Düzenlemeler 52
2.2.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Düzenlemeleri 53
2.2.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun Düzenlemeleri 61
2.3. Güvence Hizmetleri ile İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler 63
2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlemeleri 64
2.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Düzenlemeleri 68
2.3.3. Diğer Kurumlarca Talep Edilen Güvence Kapsamındaki Hizmetlerle İlgili Düzenlemeler 71
2.3.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERİLEN GÜVENCE HİZMETLERİ 81
3.1. Dünyada Verilen Güvence Hizmetleri 81
3.1.1. Tahmini Finansal Bilgilere İlişkin Güvence Hizmetleri..... 83
3.1.2. İç Kontrollere İlişkin Güvence Hizmetleri 85
3.1.3. Bilgi Teknolojilerine İlişkin Güvence Hizmetleri 88
3.1.3.1. İnternet Sitesi Kontrollerine İlişkin Güvence Hizmetleri 89
3.1.3.2. Bilgi Sistemleri Güvenilirliğine İlişkin Güvence Hizmetleri 93
3.1.3.2.1. Bilgi ve İlişkili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri 97
3.1.4. Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Hizmetleri 101
3.1.5. Diğer Güvence Hizmetleri 104
3.2. Türkiye'de Verilen Güvence Hizmetleri..... 106
3.2.1. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlemeleri Kapsamındaki Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporları..... 106
3.2.2. Bankaların Bilgi Sistemleri Denetimi..... 109
3.2.3. Türkiye'de Verilen Diğer Hizmetler..... 113

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR HAKKINDA BİR ARAŞTIRMA 115
4.1. Daha Önce Yapılmış Araştırmaların Sonuçları..... 115
4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi..... 118
4.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları 119
4.4. Araştırmanın Metodolojisi 121
4.4.1. Araştırmanın Ön Çalışmaları ve Araştırma Sorularının

Tespiti 121
4.4.2. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri..... 123
4.4.3. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnekleme..... 125
4.4.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı..... 126
4.4.5. Kullanılan Ölçeğin Güvenilirliği ve Geçerliliği 126
4.5. Araştırma Verilerinin Analizi ve Ulaşılan Sonuçlar 128
4.5.1. Katılımcıların Özellikleri..... 128
4.5.2. Meslek Mensuplarının 2009 Yılında Verdikleri Güvence Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar..... 131
4.5.3.Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetlerine İlişkin Görüşleri 136
4.5.3.1. Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşler..... 136
4.5.3.2. Gelecek 10 Yılda Güvence Hizmetlerinin Verilme Sıklığına İlişkin Görüşler 138
4.5.3.3. Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin Görüşler..... 140
4.5.3.4. Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasını ve Geliştirilmesini Etkilyebilecek Faktörlere İlişkin Görüşler 141
4.5.3.5. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartların Oluşturulmasına İlişkin Görüşler 143
4.5.3.6. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Oluşturması Gereken Kuruluşa İlişkin Görüşler..... 144
4.5.3.7. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartların Öncelikle Hangi Hizmetlere Yönelik Oluşturulması Gerektiğine İlişkin Görüşler..... 145
4.5.4. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetlerine İlişkin Görüşlerinin Denetim Şirketi Türlerine Göre Analizi..... 146
4.5.4.1. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Ulusal veya Uluslararası Olmasına Göre Görüşlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığının Testi..... 147

4.5.4.1.1. Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 147
4.5.4.1.2. Gelecek 10 Yılda Güvence Hizmetlerinin Verilme Sıklığına İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 150
4.5.4.1.3. Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 152
4.5.4.1.4. Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasını ve Geliştirilmesini Etkileyebilecek Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 153
4.5.4.1.5. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartların Oluşturulmasına İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 154
4.5.4.1.6. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi..... 155
4.5.4.2. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyük Denetim Şirketi Olup Olmamasına Göre Görüşlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığının Testi..... 156
4.5.4.2.1. Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 157
4.5.4.2.2. Gelecek 10 Yılda Güvence Hizmetlerinin Verilme Sıklığına İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 159
4.5.4.2.3. Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 160
4.5.4.2.4. Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasını ve Geliştirilmesini Etkilyebilecek Faktörlere İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 163
4.5.4.2.5. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartların Oluşturulmasına İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi 165

4.5.4.2.6. Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşler Arasındaki Farkın Testi..... 166
4.5.5. Araştırmanın Genel Sonuçları 167

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 172
KAYNAKÇA 177
EKLER..... 190
ÖZGEÇMİŞ..... 221

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Makul ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklılıklar 21

Tablo 1.2: AICPA Standartlarına Göre Güvence Seviyelerine Göre Tasdik Sözleşmesi Türlerinin Karşılaştırılması..... 24

Tablo 1.3: ABD'de Güvence Hizmetleri ile İlgili Çalışma Yapan Kuruluşlar ve Çalışmaları..... 32

Tablo 2.1: AICPA Standartlarına Göre Tasdik ve Güvence Hizmetlerinin Karşılaştırılması..... 54

Tablo 2.2: Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporları ve IFAC ile AICPA Karşılaştırması..... 65

Tablo 4.1: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Uluslararası Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı..... 129

Tablo 4.2: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyük Denetim Şirketi Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı..... 129

Tablo 4.3: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketindeki Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı..... 130

Tablo 4.4: Meslek Mensuplarının Denetim Şirketinde Çalıştıkları Bölüme Göre Frekans Dağılımı..... 131

Tablo 4.5: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Ulusal veya Uluslararası Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar..... 132

Tablo 4.6: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinden Biri Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar 133

Tablo 4.7: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Ulusal veya Uluslararası Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunmayan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar……..... 134

Tablo 4.8: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinden Biri Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunmayan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar……..... 135

Tablo 4.9: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler..... 137

Tablo 4.10: Güvence Hizmetlerinin Gelecek 10 Yılda Verilme Sıklığına İlişkin Tanımsal İstatistikler..... 139

Tablo 4.11: Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler..... 141

Tablo 4.12: Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasını ve Geliştirilmesini Etkileyebilecek Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler..... 142

Tablo 4.13: Meslek Mensuplarının "Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlar oluşturulmalıdır." İfadesine Katılma Derecelerine Göre Frekans Dağılımı…….. 143

Tablo 4.14: Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiği Hakkındaki Görüşlerinin Frekans Dağılımı……. 144

Tablo 4.15: Güvence Hizmetlerinin Standart Oluşturulması Açısından Öncelik Sıralamasına İlişkin Frekanslar 145

Tablo 4.16: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Ulusal ve Uluslararası Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi..... 149

Tablo 4.17: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler..... 149

Tablo 4.18: Güvence Hizmetlerinin Gelecek 10 Yılda Verilme Sıklığına İlişkin Ulusal ve Uluslararası Denetim Şirketinde Çalışan Meslek Mensuplarının Tahminleri Arasındaki Farkın Testi..... 151

Tablo 4.19: Meslek Mensuplarının Gelecek 10 Yılda Güvence Hizmetlerinin Verilme Sıklığına İlişkin Tahminlerine Ait Tanımsal İstatistikler..... 151

Tablo 4.20: Uluslararası ve Ulusal Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşleri Arasındaki Farkın Testi..... 156

Tablo 4.21: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi..... 158

Tablo 4.22: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler..... 159

Tablo 4.23: Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi..... 161

Tablo 4.24: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler..... 162

Tablo 4.25: Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasına ve Geliştirilmesine Yardımcı Olacak Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi..... 164

Tablo 4.26: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasına ve Geliştirilmesine Yardımcı Olacak Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler…….. 164

Tablo 4.27: 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşleri Arasındaki Farkın Testi……... 167

Tablo 4.28: Hipotez Testlerinin Özet Sonuçları…….. 171

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1:	AICPA Standartlarına Göre Güvence Hizmetleri ve Güvence Dışı Hizmetler Arasındaki İlişki.....	6
Şekil 1.2:	Güvence Sözleşmesi Unsurları Veri Akış Diyagramı.....	18
Şekil 1.3 :	Tasdik Hizmetinin Kapsamı ve Güvence Hizmeti Fırsatları..	35
Şekil 2.1:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) Düzenlemelerinin Yapısı.....	43
Şekil 2.2:	IAASB Güvence Sözleşmelerinin Kapsamı ve Standartları Arasındaki İlişkiler.....	44
Şekil 2.3:	Sözleşme Türünün Seçiminde Karar Verme Süreci.....	56
Şekil 3.1:	İç Kontrol Bileşenleri.....	87
Şekil 3.2:	Güvence Sözleşmelerindeki İlişkiler.....	94
Şekil 3.3:	Bilgi Teknolojileri Güvencesi Yol Haritası.....	95
Şekil 3.4:	COBIT Küpü.....	99
Şekil 3.5:	COBIT Genel Çerçevesi.....	100
Şekil 4.1:	Araştırmanın Modeli.....	124

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
ASB	Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)
AUP	Agreed-Upon Procedures (Üzerinde Mutabık Kalınan İşlemler)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BSD	Bankacılık Süreçleri Denetimi
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountant (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology (Bilgi ve İlişkili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations (Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
CSCC	Cal Safety Compliance Corp
DNV	Det Norske Veritas
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GRI	Global Reporting Initiative (Küresel Raporlama Projesi Girişim Grubu)
HKQAA	Hong Kong Quality Assurance Agency
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAPC	International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
IASP	International Auditing Practice Statements (Uluslararası Denetim Uygulaması Bildirileri)
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ILO	International Labor Organizations (Uluslararası Çalışma Örgütü)

IREPS	International Review Engagement Practice Statements (Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Uygulaması Bildirileri)
ISA	International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAE	International Standards on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları)
ISQC	International Standards on Quality Control (Uluslararası Kalite Kontrol Standartları)
ISRE	International Standards on Review Engagements (Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları)
ISRS	International Standards for Related Services (Uluslararası İlgili Hizmet Standartları)
ITGI	IT Governance Institute
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
RINA	Registro Italiano Navale
SAS	Statements on Auditing Standards (Denetim Standartları)
SEC	Securities Exchange Commission (ABD Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu)
SEPA	Scottish Environment Protection Agency (İskoç Çevre Koruma Ajansı)
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
SSAE	Statements on Standards for Attestation Engagements (Tasdik Sözleşmeleri Standartları)
SSARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services (Muhasebe ve Gözden Geçirme Standartları)
TFAS	Task Force on Assurance Services (Güvence Hizmetleri Çalışma Grubu)
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

Küreselleşmenin ve artan uluslararası ticaretin etkisi ile, işletmelerin faaliyetleri ile ilgili pek çok farklı konuda güvence sağlayan hizmetlere olan ihtiyaç artmaktadır. Güvence hizmetleri finansal ve finansal olmayan bilginin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmayı amaçlar. Günümüzde, işletmelerin çıkar grupları, sadece bağımsız denetimin sağladığı güvence ile yetinmemekte, işletmeler ile ilgili farklı konularda da güvence hizmetleri verilmesini talep etmektedirler. Finansal tabloların denetiminin yanı sıra, işletmelerin iç kontrol sistemleri, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi çok çeşitli konularda güvence hizmetleri verilebilmektedir.

Ülkemizde gelişmiş ülkelerdeki kadar yaygın olmayan güvence hizmetlerinin, yakın gelecekte, bilgi toplumuna geçiş ve küreselleşmenin etkisi ile gerek kamu kurumları gerekse yatırımcılar ve diğer çıkar gruplarınca talep edilmesi ile önem kazanması kaçınılmazdır. Önemli bir kısmı muhasebe meslek mensuplarınca verilen bu hizmetlerin talebinin artması, muhasebe mesleğini de etkileyecektir. Gelecekte muhasebe meslek mensuplarından beklenen hizmetler sadece muhasebe ve bağımsız denetim hizmeti ile sınırlı olmayacaktır.

Bu çalışmanın amacı, güvence hizmetlerini ve güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeleri incelemek, çalışma kapsamındaki hizmet türleri hakkında bilgi vermek ve bu hizmetlerin ülkemizdeki durumunu ve meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerini bir araştırma ile ortaya koymaktır. Bu amaçla, konu ile ilgili literatür çalışması yapılmış, ilgili düzenlemeler incelenmiş ve araştırma kısmında meslek mensuplarının görüşleri uygulanan bir anket çalışması ile ortaya konmuştur. Araştırma, güvence hizmetlerini arz eden SPK denetimi yetkisi almış denetim şirketlerinde çalışan tecrübeli meslek mensuplarıyla sınırlandırılmış olup bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerin belirlenmesini hedeflemektedir. Bu hizmetler; ülkemizde senelerdir verilmekte oldukları ve haklarında çok sayıda araştırma yapıldığı için kapsam dışı bırakılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle güvence hizmetlerinin genel esaslarına yer verilmiştir. Bu kapsamda güvence hizmetlerinin tanımı yapılarak unsurları ve güvence seviyelerine göre sınıflandırması açıklanmıştır. Daha sonra güvence hizmetlerinin ortaya çıkış nedenleri ve gelişimi ortaya konmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, öncelikle, uluslararası düzenlemeler olması ve ülkemiz açısından da büyük önem taşıması nedeniyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (International Federation of Accountants-IFAC) güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeleri ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu bölümün ikinci kısmında ise bu konuda yoğun çalışmalara öncülük eden Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) düzenlemeleri açıklanmış, daha sonra konu ile ilgili ülkemizdeki düzenlemeler hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde dünyada ve Türkiye'de verilen güvence hizmetleri çeşitlerine yer verilmiştir. Bu bölümde ilk olarak dünyada verilen başlıca güvence hizmeti konuları olan tahmini finansal tablolar, iç kontroller, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları ve diğer konulardaki güvence hizmetleri incelenmiştir. Daha sonra Türkiye'de verilen güvence hizmetleri; SPK kapsamındaki özel amaçlı bağımsız denetim raporları, bankaların bilgi sistemleri denetimi ve Türkiye'de verilen diğer hizmetler başlıkları altında açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının Türkiye'de bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin mevcut durumu ve geleceği hakkındaki görüşlerini belirlemek amacıyla yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir. Bu bölümde, öncelikle güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak olan araştırmaya paralel olarak daha önce yapılmış araştırmalar özetlenmiştir. Daha sonra araştırmanın metodolojisi açıklanarak araştırma verilerinin analizi ve ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir. Son olarak, güvence hizmetleri ile ilgili yapılan çalışmanın sonuçları özetlenmiş ve uygulamacılara ve araştırmacılara güvence hizmetleri ile ilgili çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN GENEL ESASLARI, ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE GELİŞİMİ

İktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşması, toplumların güvenilir bilgi ihtiyacını arttırmıştır bilgi sağlayanlar ile bu bilgilere göre karar alanlar arasındaki çıkar çatışması, bilginin güvenilirliği hakkında bağımsız bir otoritenin onayını gerekli kılmıştır. Bağımsız denetim hizmeti, yönetimi profesyonellere bırakan işletme sahiplerinin veya hissedarların ortaya çıkan bilgi riskini en aza indirmelerine olanak sağlamaktadır. Sermaye piyasalarının ve teknolojinin gelişmesi ile günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak güvence hizmeti olarak adlandırılan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan hizmetler ortaya çıkmıştır. Bu hizmetler finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da bilgi kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır.[1]

Çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak güvence hizmetlerinin genel esasları, daha sonra güvenilir bilgi ihtiyacı ve güvence hizmetlerinin ortaya çıkış nedenleri açıklanacak ve son olarak güvence hizmetlerinin gelişimleri ortaya konacaktır. Güvence hizmetleri kapsamına giren bağımsız denetim ve vergi denetimi bu çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

1.1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN GENEL ESASLARI

Bilginin kalitesini arttıran güvence hizmetleri çeşitli düzenlemeler çerçevesinde verilmektedir. Dünyada güvence hizmetleri ile ilgili başlıca düzenlemelerden biri Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (International Federation of Accountants-IFAC) düzenlemeleridir. Günümüzde, bir çok ülke, IFAC'ın güvence hizmetleri ile ilgili uluslararası düzenlemelerini rehber almaktadır. IFAC'ın yanı sıra,

[1] Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.bs., Prentice Hall, 2006, s.4-13.

güvence hizmetlerinin gelişiminde büyük rolü olan Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) de bu hizmetlerle ilgili ulusal düzenlemeleri bulunmaktadır. ABD'nin düzenlemeleri ile IFAC'ın uluslararası düzenlemeleri arasında, güvence hizmetlerinin tanımı ve sınıflandırılması açılarından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın ana çatısı IFAC düzenlemelerine dayandırılmış, ancak güvence sözleşmeleri konusunun teorik açıklamaları yapılırken farklılık bulunan noktalarda AICPA düzenlemeleri de dikkate alınmıştır.

1.1.1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN TANIMI

"Güvence" kelimesi, 14.yüzyılın sonlarından beri İngilizcede "vaat, taahhüt" anlamında kullanılan "*assurance*" kelimesinin Türkçedeki karşılığıdır. Bu kelimenin kökeni, Eski Fransızcada "vaat, anlaşma, belirlilik" anlamına gelen "*asseurance*" kelimesine dayanmakta olup, "*asseurance*" kelimesi ise, Latince "*ad- +securus*: *assecurar*" fiilinden gelen, "güvenini tazelemek, sakinleştirmek, korumak" anlamındaki "*asseurer*" fiilinden türetilen bir isimdir.[2] Genel olarak "güvence", kabul görmüş bir otoritenin, belli bir konunun belirli bir amaç için uygun olduğuna dair beyanı sonucu ortaya çıkan güven duygusudur.[3] Türk Dil Kurumu'na göre ise "güvence" kelimesinin anlamlarından biri "birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz, teminat"tır.[4]

Güvence sözleşmesi; IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından 2010 yılında yayımlanan "Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı"nın "Uluslararası Güvence

---

[2] (Çevrimiçi) http://www.etymonline.com/index.php?search=assurance&searchmode=none, http://www.etymonline.com/index.php?term=assure, 14 Aralık 2009.
[3] M. Power, **The Audit Society: Rituals of Verification**, New York, Oxford University Press, 1997, s. 14.
[4] (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=g%c3%bcvence, 25 Nisan 2010.

Sözleşmeleri Çerçevesi"* (International Framework for Assurance Engagements) bölümünde[5]; "serbest çalışan meslek mensubunun, bir konunun saptanmış ölçütlere uygunluğu ile ilgili değerlendirme veya ölçümünün sonucu hakkında, ilgili konudan sorumlu olan taraf dışındaki, amaçlanan bilgi kullanıcılarının, güvenini arttırmaya yönelik olarak görüş açıkladığı bir sözleşme türü" olarak tanımlanmıştır.[6] Çerçevede; Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA), Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (International Standards on Review Engagements-ISRE) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (International Standards on Assurance Engagements-ISAE) uygulandığı sözleşmelerin özellikleri belirlenmiştir. Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standards for Related Services-ISRS) ile düzenlenen, üzerinde mutabık kalınan işlemler (Agreed-Upon Procedures-AUP) sözleşmeleri ve finansal bilgilerin derlenmesi (compilation) hizmetleri ile vergi ve yönetim danışmanlığı gibi hizmetler güvence sözleşmesi tanımını karşılamamaktadır, bu nedenle Çerçeve'nin kapsamına dahil değildir.[7]

ABD'deki Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) düzenlemelerine göre ise, Tasdik Sözleşmesi; serbest çalışan meslek mensubunun, başka bir tarafın sorumluluğu olan bir konu veya bir konuyla ilgili beyan hakkında yaptığı, inceleme (examination), gözden geçirme (review) veya üzerinde mutabık kalınan işlem (AUP) sözleşmeleri türündeki sözleşmelerdir.[8] Meslek mensubu tasdik sözleşmesi ile, sorumlu tarafın beyanının güvenilirliği hakkında sonuç bildiren bir rapor hazırlamayı üstlenir. Tasdik sözleşmelerinde, verilen güvence seviyesine göre rapor türü farklılaşır.** Tasdik Sözleşmeleri (Attestation Engagements) AICPA'in Tasdik Sözleşmeleri

---

* Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde "Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi" yerine "**Çerçeve**" kelimesi kullanılacaktır.

[5](Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php#Standards, 5 Mayıs 2010.

[6] Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronuncements-Part II, International Framework for Assurance Engagements (IFAC Handbook Framework), Paragraf 7, IAASB, IFAC, 2010, s.6.

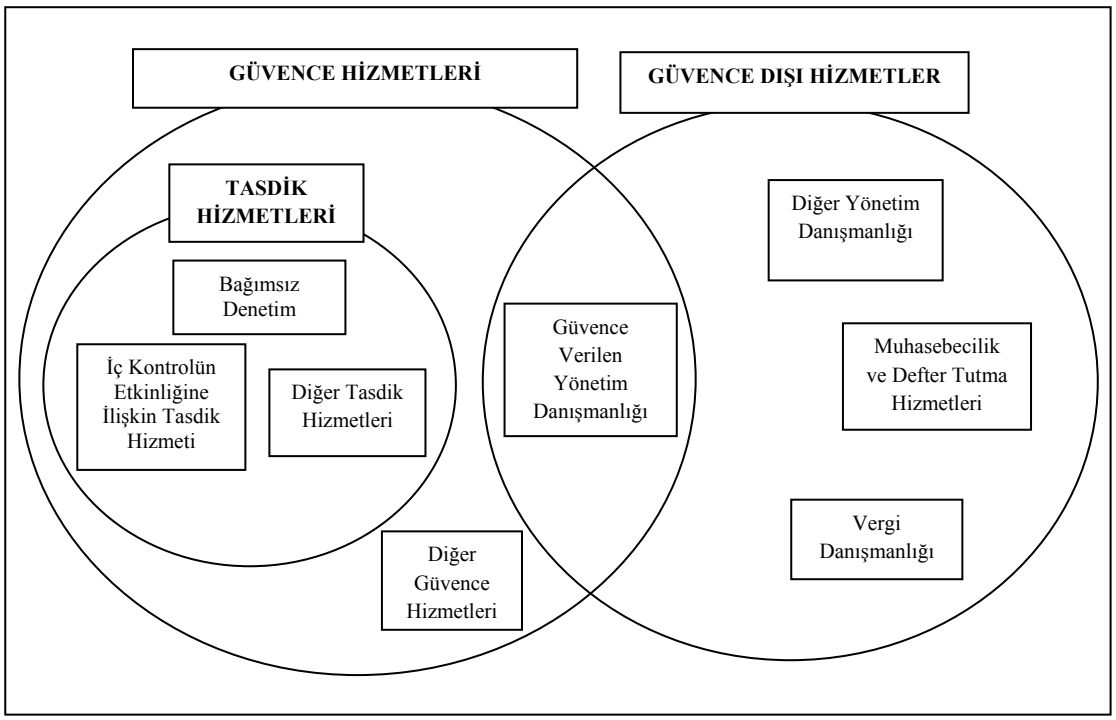
[7] IFAC Handbook Framework, Paragraf 1 ve 12, s.4 ve s.7.

[8] Statements on Standards for Attestation Engagements No:10 (SSAE No:10), AT Section 101, Paragraf 1, 2009, AICPA, AT §101.04.

** Rapor türleri hakkında ayrıntılı bilgiye "Güvence Hizmetlerinin Güvence Seviyelerine Göre Türleri" bölümünde yer verilmiştir.

Standartlarında (Statements on Standards for Attestation Engagements–SSAE) açıklanmıştır.[9]

AICPA'in 1993 yılında, gelişime açık bir alan olarak belirlediği tasdik hizmetleri, "*güvence hizmetleri*" olarak adlandırılan yeni hizmetlere doğru genişlemiştir.[10] Denetim benzeri hizmetlerin yeni alanlarda gelişmesini sağlamak için AICPA tarafından oluşturulan, Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Special Committee on Assurance Services), "güvence hizmetlerini" karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetler olarak tanımlamıştır. Güvence hizmetleri, bağımsız denetim ve tasdik hizmetlerini içeren geniş bir kavramdır.[11] AICPA standartlarına göre güvence hizmetleri ve güvence dışı hizmetler arasındaki ilişki Şekil 1.1'de gösterilmiştir.



Şekil 1.1: AICPA Standartlarına Göre Güvence Hizmetleri ve Güvence Dışı Hizmetler Arasındaki İlişki
Kaynak: *Arens, Elder, Beasley,* ***a.g.e.****, s.13.*

[9] (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx, 22 Nisan 2010.
[10] Ronald O.Reed, "Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms", **The Journal of Applied Business Research**, C:XVII, No:1, 2001, s.16-17.
[11] J.Russel Madray, **Attestation and Other Special Engagements**, USA, CCH Inc., 2006, s.1.05-1.06.

AICPA standartlarına göre; Şekil 1.1'de görüldüğü gibi, bağımsız denetim ve iç kontrolün etkinliğine ilişkin tasdik hizmetleri, güvence hizmetleri kapsamında verilen tasdik hizmetlerine birer örnektir. Güvence dışı hizmetlerin ise; muhasebecilik ve danışmanlık hizmetlerinden oluştuğu görülmektedir, bu hizmetler güvence hizmeti kapsamına girmedikleri için çalışmanın kapsamı dışındadır.

Sonuç olarak, "güvence" kelimesinin kullanımında IFAC'ın uluslararası standartları ve AICPA'in standartları arasında farklılık bulunmaktadır. AICPA standartlarında tasdik hizmetleri olarak adlandırılan hizmetler, IFAC'ın Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları ile düzenlenen güvence hizmetlerine karşılık gelmektedir.[***] Bir başka deyişle, IFAC tasdik hizmetine tekabül eden hizmetler için ayrı bir terim kullanmamıştır. Bu hizmetler için; ISA, ISRE ve ISAE'lerle düzenlenen hizmetlerin genel adı olan "güvence hizmetleri" terimini kullanmıştır.

1.1.2. GÜVENCE HİZMETLERİNİN UNSURLARI

Güvence hizmetlerinin unsurları açısından IFAC ve AICPA düzenlemeleri benzerlik göstermektedir. Çalışmanın bu bölümünde IFAC'ın düzenlemeleri esas alınarak her bir unsurla ilgili açıklamalara yer verilecektir. IFAC'ın Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, güvence sözleşmelerini oluşturan beş unsuru; üçlü taraf ilişkisi, uygun konu, uygun ölçüt, yeterli ve uygun kanıt ve güvence raporu olarak belirlemiştir.[12]

1.1.2.1. ÜÇLÜ TARAF İLİŞKİSİ

Üçlü taraf ilişkisi (three party relationship), güvence sözleşmelerinin unsurlarından biridir. Güvence sözleşmeleri; uygulayıcı (practitioner), sorumlu taraf (responsible

---

[***] IFAC yöneticilerinden Jim Sylph'e göre, uluslararası standartlardaki "assurance" kelimesi ABD'deki "attestation" kelimesine tekabül etmektedir. Kaynak: "IFAC Issues Standard on Assurance Engagements", **Journal of Accountancy**, (Çevrimiçi) http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2000/Nov/IfacIssuesStandardOnAssuranceEngagements.htm, 5 Ocak 2006.

[12] IFAC Handbook Framework, Paragraf 20, s.10.

party) ve amaçlanan kullanıcılar (intended users) olmak üzere üç ayrı tarafı içermektedir.[13]

"Uygulayıcı" terimi, serbest çalışan muhasebe meslek mensubunu (professional accountant in public practice) ifade etmektedir.[14] Bu terim, ISA ve ISRE'lerde, finansal tabloların denetimi veya gözden geçirilmesi sözleşmelerini gerçekleştirenler için kullanılan "denetçi" teriminden daha geniş kapsamlıdır. Bir "uygulayıcıdan" çok çeşitli konularda güvence sözleşmesi gerçekleştirmesi istenebilir.[15] Literatürde, finansal tabloların denetimi veya gözden geçirilmesi sözleşmeleri dışındaki güvence sözleşmelerini gerçekleştirenler için kısaca "uygulayıcı" veya "meslek mensubu" terimleri kullanılmaktadır.[16] Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu anlamında kullanılan bu terim yerine kısaca "meslek mensubu" terimi kullanılmıştır.

"Sorumlu taraf" (genellikle yönetim veya yönetim kurulu olarak da ifade edilebilmektedir) konunun belirlenmesinden, ölçüt seçiminden ve genellikle meslek mensubu ile sözleşme yapılmasından sorumlu olan taraftır.[17] Beyanın sorumlu tarafça amaçlanan kullanıcılara sunulup sunulmamasına göre, iki güvence sözleşmesi türü bulunmakta ve sözleşme türüne göre sorumlu tarafın sorumluluğu değişmektedir. Bazı güvence sözleşmelerinde konunun değerlendirmesi ve ölçümü, hizmetin konusundan veya beyandan sorumlu olan tarafından yapılır ve bilgi kullanıcılarına sunulur. Bu tür sözleşmelere "*beyan temelli sözleşmeler* (assertion-based engagements)" denir.[18]

Beyan temelli sözleşmelerde; sorumlu tarafın <u>hem beyandan hem de hizmetin konusundan sorumlu olduğu duruma</u>, bir şirketin kendi sürdürülebilirlik

---

[13] **A.e.**, Paragraf 21, s.10.
[14] Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements-Part II, Glossary, IAASB, IFAC, 2008, s.152.
[15] IFAC Handbook Framework, Paragraf 23-24, s.11.
[16] Bahram Soltani, **Auditing: An International Approach**, İngiltere, Prentice-Hall, 2007, s. 140.
[17] Rick Hayes v.d., **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**, 2.bs., İngiltere, Prentice-Hall, 2005, s.118.
[18] IFAC Handbook Framework, Paragraf 10, s.7.

uygulamaları hakkında hazırladığı rapora ilişkin güvence sözleşmesi gerçekleştirmek üzere bir meslek mensubu ile anlaşması örnek verilebilir. Böyle bir güvence sözleşmesinde, şirket hem beyandan (sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında hazırladığı rapor) hem de hizmet konusundan (sürdürülebilirlik uygulamaları) sorumludur. Sorumlu tarafın beyandan sorumlu olduğu fakat hizmetin konusundan sorumlu olmadığı duruma ise; bir devlet kurumunun, bir şirketin sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında hazırladığı ve bilgi kullanıcılarına dağıtacağı rapora ilişkin güvence sözleşmesi gerçekleştirmek üzere bir meslek mensubu ile anlaşması örnek verilebilir.[19] Burada sorumlu taraf devlet kurumudur ve sadece hazırladığı rapordaki beyandan sorumludur, şirketin sürdürülebilirlik uygulamalarından sorumlu değildir.

Diğer güvence hizmetlerinde ise, meslek mensubu ya doğrudan konunun değerlendirme ve ölçümünü kendi gerçekleştirir ya da sorumlu taraftan değerlendirme veya ölçümü gerçekleştirdiğine dair beyan elde eder. Bu beyan bilgi kullanıcılarının erişimine açık değildir. Beyan bilgi kullanıcılarına güvence raporunda sunulur. Bu sözleşmelere ise "*doğrudan raporlama sözleşmeleri* (direct reporting engagements)" denir.[20] Doğrudan raporlama sözleşmelerinde ise, sorumlu taraf güvence hizmetinin konusundan sorumludur.

"Amaçlanan kullanıcılar", meslek mensubunun kendileri için güvence raporu hazırladığı kişi veya kişilerdir (örneğin, bankalar veya düzenleyici kuruluşlar).[21] Amaçlanan kullanıcılar, güvence hizmeti sonucu ortaya çıkan bilgiyi kullanan taraflardır. Bu nedenle bu çalışmada, "amaçlanan kullanıcılar" ifadesi yerine "bilgi kullanıcıları" ifadesi kullanılmıştır. Bilgi kullanıcılarının profili çeşitli şekillerde oluşabilir. Genellikle güvence raporu, tüm bilgi kullanıcılarına hitap eder, fakat bazı durumlarda güvence raporunda hitap edilmeyen bilgi kullanıcıları da bulunabilir. Özellikle güvence raporu fazla sayıda kişinin erişimine açıksa, meslek mensubu raporu kullanacak tüm kişileri belirleyemez. Böyle durumlarda, özellikle hizmet konusuyla daha ilgili olduğu belli olan gruplar var olduğunda, bilgi kullanıcıları bu

[19] **A.e.**, Paragraf 25, s.11.
[20] **A.e.**, Paragraf 10, s.7.
[21] Soltani, **a.g.e.**, s. 141-142.

gruplarla sınırlandırılabilir. Bilgi kullanıcıları; meslek mensubu ile sorumlu taraf veya sözleşmeyi yapan taraf arasındaki bir anlaşmayla veya kanunla belirlenebilir. Sorumlu taraf (örneğin, işletme yönetimi) bilgi kullanıcılarından biri olabilir; fakat bir güvence sözleşmesinde amaçlanan tek kullanıcı olamaz. [22] Bilgi kullanıcıları veya onların temsilcileri, meslek mensubu ve sorumlu tarafa (sorumlu taraftan farklıysa sözleşme yapan taraf) sözleşme koşullarını belirlerken katılabilirler. Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri dışında, güvence sözleşmelerinde uygulanacak işlemlerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemeden meslek mensubu sorumludur.[23]

1.1.2.2. HİZMET KONUSU

Güvence hizmetinin konusu (subject matter), güvence sözleşmelerinin unsurlarından birini oluşturur.[24] Güvence sözleşmeleri, verilecek güvence hizmetine konu olan bilgilerin güvenilirliğini arttırmayı amaçlar. Tahmini finansal bilgiler, bir işletmenin iç kontrol sistemi veya bilgi teknolojisi sistemleri, güvence sözleşmesinde verilecek hizmetin konusunu oluşturabilir.

Güvence hizmetinin konusu ve ölçüt birlikte dikkate alındığında "konu bilgisini" (subject matter information) oluşturmaktadır.[25] Çerçevede "konu bilgisi" ifadesi, güvence hizmetinin konusunun belirlenmiş ölçütlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesi sonucu ortaya çıkan bilgi anlamında kullanılmıştır. Bu çalışmada "konu bilgisi" terimi yerine "beyan" terimi eşanlamlı olarak kullanılmıştır. Meslek mensubu, güvence raporunda görüş bildirebilmesi için makul bir temel sağlamak amacıyla, "beyan" hakkında yeterli ve uygun kanıt toplar.[26]

---

[22] IFAC Handbook Framework, Paragraf 27-28, s.12
[23] IFAC Handbook Framework, Paragraf 29, s.12
[24] IFAC Handbook Framework, Paragraf 20, s.10.
[25] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.117-119.
[26] Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements-Part II, Glossary, IAASB, IFAC, 2008, s.156.

Bir güvence sözleşmesinde, güvence hizmetinin konusu ve bu konu ile ilgili beyan birçok farklı şekilde olabilir[27]:

- Finansal performans veya durumlara ilişkin konularda verilecek güvence hizmetlerinde (örneğin tarihi veya tahmini finansal durum, finansal performans ve nakit akışları) güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan; finansal tablolarda açıklanan gelir ve giderin muhasebeleştirilmesi, ölçümlenmesi, sunumu ve açıklanması olabilir.

- Finansal olmayan performans veya durumlara ilişkin konularda verilecek güvence hizmetlerinde (örneğin bir işletmenin performansı) güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan, etkinlik ve verimliliğe ilişkin temel göstergeler olabilir.

- Fiziksel özelliklere ilişkin konularda verilecek güvence hizmetlerinde (örneğin bir tesisin kapasitesi) güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan, şartname belgesi olabilir.

- Sistemler ve süreçlere ilişkin konularda verilecek güvence hizmetlerinde (örneğin bir kurumun iç kontrol veya bilgi sistemi) güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan, iç kontrolün veya bilgi sisteminin etkinliği hakkında olabilir.

- Davranışa ilişkin konularda verilecek güvence hizmetlerinde (örneğin kurumsal yönetim, kanunlar ve düzenlemelere uyum, insan kaynakları uygulamaları) güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan, uyum veya etkinliğe ilişkin bir beyan olabilir.

Güvence hizmetinin konusu; uygun bir ölçüte göre (örneğin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları–UFRS) tutarlı bir şekilde değerlendirmesi ve ölçümü yapılabilen bir konu olmalıdır. Aynı zamanda güvence hizmetinin konusu, değerlendirme ve ölçümü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtın toplanması için gereken işlemlerin uygulanabileceği şekilde olmalıdır. Meslek mensubu, ölçütün

[27] IFAC Handbook Framework, Paragraf 31, s.13.

uygun olup olmadığını belirlemeli, güvence hizmeti konusuyla ilgili beyan hakkında kanıt toplamalı ve bunun sonucunda güvence raporunu hazırlamalıdır. [28]

1.1.2.3. ÖLÇÜT

Ölçütler (criteria), güvence hizmetinin konusunu değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan kıstaslardır. Güvence hizmetinin konusunun, meslek mensubu tarafından kendi beklenti, yargı ve bireysel tecrübelerine göre değerlendirilmesi veya ölçülmesi uygun bir ölçüt oluşturmayacaktır. Mesleki yargı çerçevesinde konunun tutarlı değerlendirmesinin veya ölçümünün yapılabilmesi için, uygun ölçütlere ihtiyaç olup aksi takdirde, güvence hizmeti sonucunda verilecek her görüş kişisel yoruma ve/veya yanlış anlamaya açık olacaktır.[29] Uygun ölçütler aşağıdaki özellikleri taşırlar:[30]

İlgililik: Ölçütler, güvence hizmeti verilecek konu ile ilgili olmalıdır.

Eksiksizlik: Ölçütler, sözleşme koşulları çerçevesinde yeterli ve eksiksiz olmalıdır.

Güvenilirlik: Ölçütler, meslek mensupları tarafından, benzer koşullarda kullanıldığında konunun tutarlı değerlendirme ve ölçümünü sağlamalıdır.

Tarafsızlık: Tarafsız olarak seçilen ölçütler, görüşlerin objektif (önyargısız) olmasına katkıda bulunurlar. Dolayısıyla ölçütler tarafsız bir yaklaşımla seçilmelidir.

Anlaşılabilirlik: Ölçütlerin anlaşılabilir olması; farklı yorumlara yol açmayacak olan görüşlere ulaşılmasına katkıda bulunur.

Ölçütler, meslek mensubunun görüşe ulaşırken hizmet konusunu hangi temele göre değerlendirdiği veya ölçtüğü konusunda kullanıcılara bilgi vermesi nedeniyle

---

[28] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.119-120.
[29] IFAC Handbook Framework, Paragraf 34-35, s.14.
[30] **A.e.**, Paragraf 36, s.14.

önemlidir. Bu nedenle ölçütler, konunun nasıl değerlendirilip ölçüldüğünü anlamaları için bilgi kullanıcılarının erişimine açık olmalıdır.[31]

Güvence hizmetinin konusuna bağlı olarak çeşitli standartlar ölçüt olarak kullanılabilir. İç kontrolle ilgili bir güvence hizmetinde, COSO (Committee of Sponsoring Organizations) gibi önceden oluşturulmuş bir iç kontrol çerçevesi veya sözleşme için özel olarak hazırlanmış kontrol amaçları ölçüt olabilir. Uygunlukla ilgili bir sözleşmede kanun, düzenleme, sözleşme veya amaçlanan bir performans seviyesi ölçüt olabilir (Örneğin belirli bir komitenin bir yılda planlanan toplantı sayısı).[32] Birçok finansal tablo kullanıcısına, bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akımları hakkında ilgili ve tutarlı bilgi sağlamayı amaçlayan UFRS'ler, finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili güvence hizmetlerinde, ölçüt olabilir.[33]

Güvence sözleşmelerinde konuya ilişkin uygun ölçütler açıkça belirlenmiş olmalıdır. Aynı hizmet konusu kapsamında farklı ölçütler belirlenebilir. Örneğin, müşteri memnuniyeti ile ilgili bir güvence sözleşmesinde, giderilen müşteri şikayetlerinin sayısı ölçüt olarak seçilebileceği gibi, ilk satın almayı izleyen üç ay içindeki satın alma sayısı da ölçüt olarak seçilebilir. [34]

Meslek mensubu, ölçütün yukarıdaki özellikleri taşıyıp taşımadığını dikkate alarak, güvence sözleşmesi için uygunluğunu değerlendirir. Ölçütler önceden oluşturulmuş veya özel olarak geliştirilmiş olabilir ve bu durum meslek mensubunun, bu ölçütlerin belirli bir sözleşme için uygunluğunu değerlendirmesi için yaptığı çalışmayı etkiler.[35]

Önceden oluşturulmuş ölçütler, kanun ve düzenlemelerde yer alan veya yetkili uzman kuruluşlarca çıkarılan ölçütlerdir. Özel olarak geliştirilen ölçütler ise,

---

[31] Iain Gray, Stuart Manson, **The Audit Process: Principles, Practices and Cases**, ISA Edition, 4.bs., İngiltere, South-Western Cengage Learning, 2008, s.566.
[32] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.120.
[33] Soltani, **a.g.e.**, s.142.
[34] IFAC Handbook Framework, Paragraf 34-35, s.14.
[35] IFAC Handbook Framework, Paragraf 37, s.15.

sözleşmenin amacına yönelik olarak belirlenen ölçütlerdir.[36] Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ), UFRS ve vergi kanunları önceden oluşturulmuş ölçütlere örnek olarak verilebilir. Özel olarak geliştirilmiş ölçütlere ise; bilgi kullanıcıları tarafından genel olarak kabul edilen ölçütler (zamanın saat ve dakika olarak ölçülmesi) veya sadece belirli bilgi kullanıcılarının erişimine açık olan ölçütler (sözleşme maddeleri veya sadece ilgili sektördekilerin erişimine açık olan sektörel kuruluşlar tarafından yayımlanan ölçütler) örnek olarak verilebilir.[37]

Uygun ölçütleri, meslek mensubu ve işletme yönetimi birlikte de belirleyebilir. Örneğin, meslek mensubundan yeni bir bilgisayar sisteminin uygun şekilde çalıştığına dair güvence sağlaması istenirse, "uygun şekilde çalışma"nın değerlendirilebileceği ölçütleri geliştirmek için meslek mensubunun yönetimle birlikte çalışması gerekecektir. Bu durumda, ölçütü belirlemek için sisteme ve dosyalara istenen ulaşım hızının tespit edilmesi gerekebilir. Ölçüt önceden tespit edilmemişse, meslek mensubu etkin bir şekilde görüşe ulaşamaz. Bu nedenle, uygun ölçüt mevcut değilse veya tespit edilemiyorsa meslek mensubu, güvence sözleşmesini kabul etmemelidir.[38]

1.1.2.4. KANIT

Meslek mensubu, güvence hizmeti konusuna ilişkin beyanın önemli aksaklıklar içermediğine dair yeterli ve uygun kanıt (evidence) toplamak için, güvence sözleşmelerine ilişkin çalışmaları mesleki şüphecilik yaklaşımı ile planlar ve gerçekleştirir. Güvence sözleşmesini planlarken ve gerçekleştirirken, (özellikle de kanıt toplama işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken) önemliliği, sözleşme riskini ve kanıtın nicelik ve niteliğini dikkate alır.[39]

---

[36] **A.e.**
[37] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.120.
[38] Gray ve Manson, **a.g.e.**, s.569.
[39] IFAC Handbook Framework, Paragraf 39, s.15-16.

Önemlilik

Kanıt toplama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirlenirken ve beyanın güvenilirliğine ilişkin dair değerlendirme yapılırken, önemlilik dikkate alınmalıdır. Bir bilginin açıklanmaması veya yanıltıcı bir şekilde açıklanması nedeniyle ortaya çıkan ve bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek büyüklükte olan hususlar önemli kabul edilir. Meslek mensubu, önemliliği dikkate alırken bilgi kullanıcılarının kararlarını hangi faktörlerin etkileyebileceğini değerlendirmeli ve öznel yargısını kullanarak, önemliliği etkileyen nicel ve nitel faktörlerin kapsamını belirlemelidir.[40]

Risk

Güvence sözleşmesi riski, önemli aksaklıklar içeren bir beyan hakkında meslek mensubunun uygun olmayan bir görüş beyan etme riskidir.[41] Genel olarak, güvence sözleşmesi riski aşağıdaki unsurların birleşimi ve etkileşiminden oluşur. Bu unsurların tümünün her güvence sözleşmesinde bulunması zorunlu değildir.[42]

a) Güvence hizmeti konusuna ilişkin beyanın önemli aksaklıklar içermesi riski

Yapısal Risk: İlgili kontrollerin olmadığı varsayıldığında, güvence hizmeti konusuna ilişkin beyanın önemli bir aksaklığa yatkınlığı.

Kontrol Riski: Ortaya çıkabilecek önemli bir aksaklığın ilgili iç kontroller tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi ve düzeltilememesi riski.

b) Ortaya Çıkaramama Riski: Meslek mensubunun var olan önemli bir aksaklığı ortaya çıkaramama riski.

Kanıtın Nicelik ve Niteliği

Kanıtın nicelik unsuru kanıt miktarının yeterliliği ile ölçülür; kanıtın nitelik unsuru ise ilgililiği ve güvenilirliği ile ölçülür. İhtiyaç duyulan kanıt miktarı, beyanın önemli aksaklıklar içerme riskinden ve de kanıtın kalitesinden etkilenmektedir. Risk

[40] **A.e.**, Paragraf 47, s.17-18.
[41] **A.e.**, Paragraf 48, s.18.
[42] **A.e.**, Paragraf 49, s.18-19.

yükseldikçe gereken kanıt miktarı artmakta, kalite yükseldikçe bu miktar azalmaktadır. Dolayısıyla, kanıtın niceliği ile niteliği ilişkilidir. Ancak sadece daha fazla kanıt elde etmek kanıtın düşük kalitesini telafi etmez.[43]

Kanıtın nicelik ve niteliği, hizmet konusunun özelliklerinden etkilenebilir. Örneğin, beyan tarihî değil de geleceğe yönelik ise kanıtın daha öznel olması beklenebilir. Hizmet konusunun özellikleri dışındaki sözleşme koşulları da kanıtı etkiler. Meslek mensubu var olması beklenen bir kanıta; göreve başlama zamanı, sorumlu tarafın belge düzeni veya sorumlu tarafça getirilen kısıtlar nedeniyle ulaşamayabilir, bu durumlar kanıtın nicelik ve niteliğini etkiler.[44]

1.1.2.5. GÜVENCE RAPORU

Meslek mensubu güvence hizmeti konusunun, tüm önemli yönleriyle, belirlenmiş ölçüte uygunluk derecesi hakkında görüşünü içeren yazılı bir güvence raporu (assurance report) hazırlar. Örneğin, denetçi finansal tabloların denetiminde, UFRS'ye uygunluk hakkında görüş bildirir.[45] Güvence raporlarının temel unsurlarına ilişkin açıklamalar ISA, ISRE ve ISAE'lerde yapılmıştır.[46] ISAE 3000 standardına göre güvence raporu aşağıdaki unsurları içermelidir:[47]

- *Raporun bağımsız güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık*: Uygun bir başlık güvence sözleşmesinin ve raporun yapısını belirlemeye ve raporu, aynı etik gerekliliklere uymak zorunluluğu olmayan meslek mensupları tarafından yayımlanan raporlardan ayırt etmeye yardım eder.
- *Muhatap*: Güvence raporunun sunulduğu taraf ya da tarafları belirler.
- *Beyanın belirlenmesi ve tanımlanması* (sözleşme amaçları, beyan ve varsa sözleşmenin kapsadığı zaman aralığı)

---

[43] **A.e.**, Paragraf 42, s.16.
[44] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.123.
[45] **A.e.**
[46] IFAC Handbook Framework, Paragraf 56, s.21.
[47] Soltani, **a.g.e.**, s. 150.

- *Açıklama*: Sorumlu tarafın belirlenmesi ve sorumlu tarafın ve meslek mensubunun sorumluluklarının açıklanması.
- *Bilgi kullanıcılarının belirlenmesi*: Raporun sınırlandırıldığı tarafların ve hangi amaç için hazırlandığının belirlenmesi
- *Sözleşmenin hangi standartlar çerçevesinde yapıldığının belirlenmesi*
- *Ölçütlerin belirlenmesi*: Konunun değerlendirilmesinin ve ölçülmesinin dayandığı ölçütlerin belirlenmesi. Böylece, bilgi kullanıcıları meslek mensubunun görüşünün dayandığı temelleri anlayabilirler. Ölçütün kaynağının açıklanması ve ölçütün sözleşmenin amacı ve konunun yapısı bağlamında kabul edilmiş olup olmaması, ifade edilen görüşün anlaşılmasında önemlidir.
- *Konunun ölçüte göre değerlendirilmesi ve ölçülmesiyle ilgili önemli sınırlamaların açıklanması*.
- *Görüş*: Rapor kullanıcıları, meslek mensubunun ölçüte dayalı olarak değerlendirdiği konu hakkında bilgilendirir ve bir görüş şeklinde ifade edilen yüksek bir güvence seviyesi iletir. Eğer sözleşmenin kapsamında birden fazla amaç varsa, her amaç için ayrı bir görüş belirtilir. Meslek mensubunun olumlu görüş dışında görüş açıkladığı durumlarda, güvence raporu ilgili görüşün nedenlerinin açıklanmasını içermelidir.
- *Tarih*: Güvence raporu tarihi, meslek mensubunun o tarihe kadar gerçekleşen olayların, beyanın ve güvence raporunun üzerine etkisini dikkate aldığını kullanıcılara bildirir.
- *Şirketin ya da raporu hazırlayanın ismi ve raporun yayımlandığı yerin ismi.*

Güvence raporunda görüş, sözleşme türüne göre farklı şekillerde ifade edilir.[48]

Beyan temelli sözleşmelerde, meslek mensubu görüşünü iki şekilde ifade edebilir:

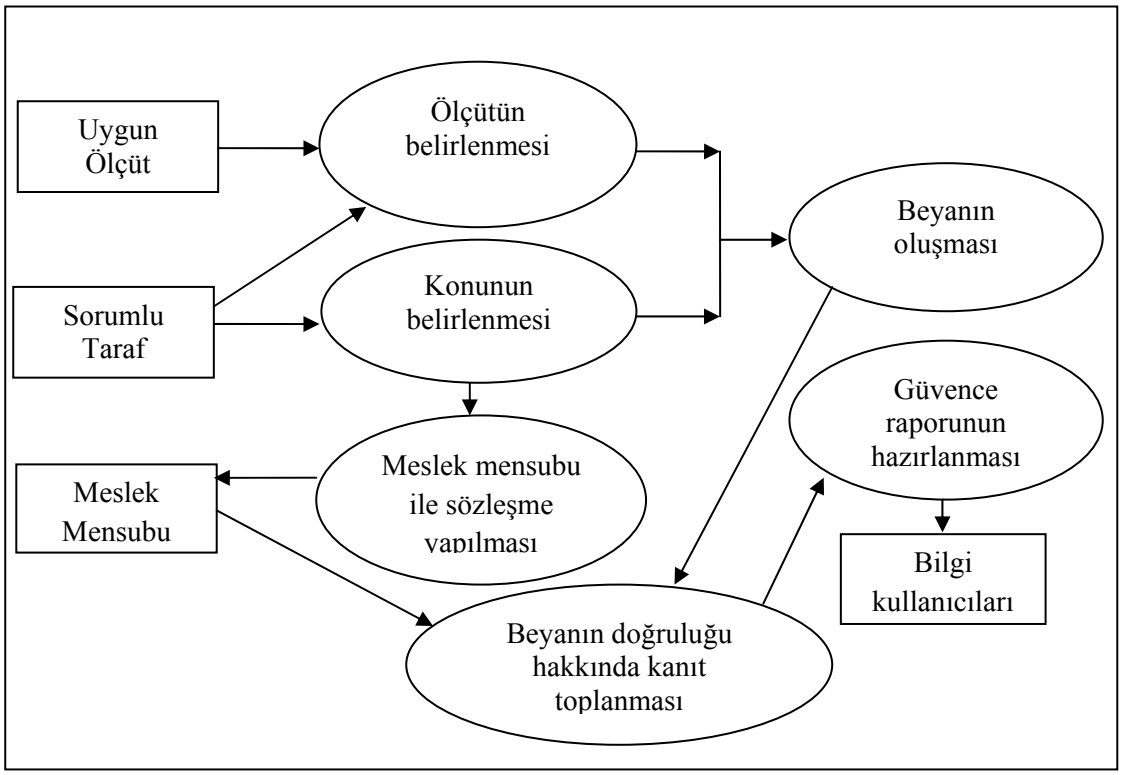
1) Sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak (Örneğin: "Görüşümüze göre, sorumlu tarafın **iç kontrollerin etkin olduğuna dair beyanı**, tüm önemli yönleriyle, XYZ ölçütüne dayanarak, gerçeği yansıtmaktadır.")

[48] IFAC Handbook Framework, Paragraf 57, s.21.

2) Doğrudan konu ve ölçüte dayanarak (Örneğin: Görüşümüze göre, **iç kontroller**, XYZ ölçütüne dayanarak, tüm önemli yönleriyle, etkindir.)
Doğrudan raporlama sözleşmesinde ise, meslek mensubunun görüşü doğrudan konu ve ölçüte dayanarak ifade edilir.

Beyan temelli sözleşmelerde, meslek mensubunun görüşü, sorumlu taraf olan işletme yönetiminin beyanı ile ilgilidir. Doğrudan raporlama sözleşmelerinde ise, meslek mensubu, sorumlu taraf konu üzerine yazılı bir beyanda bulunsun veya bulunmasın, uygun ölçüte dayanarak konu hakkında görüş ifade eder.[49]

Güvence sözleşmelerinin beş unsuru arasındaki ilişkiler Şekil 1.2'de akış diyagramı yardımıyla şematik olarak özetlenmiştir.



Şekil 1.2: Güvence Sözleşmesi Unsurları Veri Akış Diyagramı
Kaynak: *Hayes v.d.,* ***a.g.e.****, s.119*

[49] Soltani, **a.g.e.**, s.143.

1.1.3. GÜVENCE HİZMETLERİNİN GÜVENCE SEVİYELERİNE GÖRE TÜRLERİ

Güvence hizmetlerinin güvence seviyelerine göre türleri, uluslararası düzenlemeler ve ABD düzenlemeleri arasında farklılıklar göstermektedir. Söz konusu farklılıkların ortaya konmasının yararlı olacağı düşüncesiyle çalışmanın bu bölümünde konu hem IFAC'ın hem de AICPA'in standartları dikkate alınarak incelenmiştir.

1.1.3.1. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONUNUN STANDARTLARINA GÖRE GÜVENCE HİZMETİ TÜRLERİ

IFAC standartlarına göre, meslek mensupları, genellikle "makul güvence sözleşmesi" ve "sınırlı güvence sözleşmesi" olmak üzere iki farklı seviyede güvence veren sözleşmeler üstlenirler.[50] Makul güvence sözleşmelerinde amaç, güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence sözleşmelerinde ise amaç, güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında, kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence sözleşmelerinde sözleşme riski, makul güvence sözleşmelerindeki sözleşme riskinden daha yüksektir.

Makul güvence sözleşmesinde, makul güvence elde etmek için güvence sözleşmesi riski, sözleşme koşulları[****] kapsamında kabul edilebilir düşük seviyeye indirilir. Sınırlı güvence sözleşmesinde, kanıt toplama işlemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının farklı olması nedeniyle güvence sözleşmesi riskinin seviyesi, makul güvence sözleşmesine göre daha yüksektir. Ancak, sınırlı güvence sözleşmesinde kanıt toplama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı; meslek mensubunun

---

[50] Soltani, **a.g.e.**, s.143.

[****] Sözleşme koşulları; sözleşme şartlarını, sözleşmenin makul veya sınırlı güvence sözleşmesi olmasını, hizmet konusunun özelliklerini, kullanılacak ölçütü, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını, sorumlu tarafın ve çevresinin özelliklerini ve sözleşme üzerinde önemli etkisi olabilecek diğer konuları kapsar.

anlamlı seviyede, bir başka deyişle bilgi kullanıcılarının beyan hakkındaki güvenini önemli derecede arttıracak seviyede, güvence elde etmesi için yeterli olmalıdır.[51]

Kanıt toplama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı sözleşmenin türüne göre değişmektedir. Makul güvence sözleşmelerinde, meslek mensubunun, tekrarlanan, sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde etmesi gerekmektedir. Bu süreç, konunun ve diğer sözleşme koşullarının (konuya bağlı olarak gerekirse iç kontrollerin de) anlaşılmasının sağlanmasını, buna dayanarak beyanın önemli aksaklık içerme riskinin değerlendirilmesini içerir. Riskler değerlendirildikten sonra, ilave işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirlenir. İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik inceleme ve soruşturma kullanılarak ilave işlemler gerçekleştirilir ve kanıtın yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilir.[52]

Sınırlı güvence sözleşmesinde, kanıt toplama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı makul güvence sözleşmelerine göre sınırlıdır. Bazı konularda, sınırlı güvence sözleşmelerinde yeterli ve uygun kanıt toplamak için yapılacak işlemlere rehberlik sağlaması için özel standartlar olabilmektedir. Örneğin, "ISRE 2400: Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi Sözleşmeleri Standardı", finansal tabloların gözden geçirilmesi için yeterli ve uygun kanıtın öncelikle analitik inceleme ve soruşturma ile elde edilmesini öngörmüştür. İlgili bir standardın yokluğunda, yeterli ve uygun kanıt toplamak için işlemler sözleşme koşullarına, konuya ve bilgi kullanıcılarının zaman ve maliyet kısıtlarına göre değişmektedir.[53]

Makul güvence sözleşmesinde, meslek mensubu görüşünü doğrudan ifade eder. Örneğin, "Görüşümüze göre, iç kontroller, XYZ ölçütüne göre, tüm önemli yönleriyle etkindir" ifadesi, "makul güvence"yi belirtir. Sınırlı güvence sözleşmesinde, görüş dolaylı şekilde, devrik cümle ile ifade edilir. Örneğin, "Bu raporda açıklanan çalışmamıza istinaden, XYZ ölçütüne göre, iç kontrollerin tüm

[51] IFAC Handbook Framework, Paragraf 48, s.18.
[52] **A.e.**, Paragraf 50-51, s.19-20.
[53] **A.e.**, Paragraf 53, s.20.

önemli yönleriyle etkin olmadığına kanaat getirmemize neden olacak hiçbir durum yoktur." Bu ifade şekli "sınırlı güvence"yi belirtir.[54] Bu ifade, meslek mensubunun, güvence sözleşmesi riskini orta seviyeye indirmek için yeterli ve uygun kanıt elde ettiğini göstermektedir.[55] Makul ve sınırlı güvence sözleşmelerinin; kanıt toplama süreçleri ve rapor türleri açısından karşılaştırılması Tablo 1.1'de özetlenmektedir.

Tablo 1.1: Makul ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklılıklar

Sözleşme Türü	Kanıt toplama	Rapor
Makul güvence sözleşmesi	Sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematik sözleşme süreci aşağıdakileri içerir: - Sözleşme şartlarının kavranması - Risklerin değerlendirilmesi - Değerlendirilen risklere cevap verilmesi - İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik işlemler ve soruşturma işlemlerinin kombinasyonunun kullanılarak ilave işlemler gerçekleştirilmesi. Bu ilave işlemler, geçerli hallerde, tamamlayıcı bilginin elde edilmesini ve konunun yapısına bağlı olarak, kontrollerin etkinliğinin test edilmesini ve elde edilen kanıtın değerlendirilmesini içeren maddi doğruluk işlemlerini kapsar. (Paragraf 51-52)	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş doğrudan ifade edilir. (paragraf 58)
Sınırlı güvence sözleşmesi	Sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematik sözleşme süreci, konunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılmasını içerir fakat işlemler makul güvence sözleşmelerine oranla sınırlıdır. (Paragraf 53)	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş dolaylı şekilde, devrik cümle ile ifade edilir. (paragraf 59)

Kaynak: *IFAC Handbook Framework, Ek, s.25-26.*

[54] **A.e.**, Paragraf 58-59, s.22.
[55] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.124.

1.1.3.2. AMERİKAN SERTİFİKALI MUHASEBECİLER ENSTİTÜSÜNÜN STANDARTLARINA GÖRE GÜVENCE HİZMETİ TÜRLERİ

Tasdik Sözleşmesi Standartlarında güvence seviyelerine göre üç tasdik sözleşmesi türü tanımlanmıştır. Bunlar inceleme, gözden geçirme ve üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri türü sözleşmelerdir. İnceleme türü sözleşmelerde meslek mensubunun amacı, riski düşük seviye ile sınırlayacak şekilde yeterli kanıt toplamak, böylece yüksek seviyede güvence verebilmektir.[56]

Bağımsız denetim de bir çeşit tasdik sözleşmesidir. Bağımsız denetimde denetçi, denetlenen işletme tepe yönetiminin beyanlarının güvenilirliği (finansal tabloların GKGMİ ile uyumlu olduğu) hakkında görüş bildiren yazılı bir rapor (denetim raporu) hazırlar. Finansal tabloların güvenilirliği hakkında yüksek seviyede güvence vermesi nedeniyle bağımsız denetim sözleşmeleri de inceleme türü tasdik sözleşmeleridir.[57]

Gözden geçirme türü sözleşmelerde ise amaç, riski orta seviye ile sınırlayacak şekilde yeterli kanıt toplamaktır. Bunu yerine getirmek için genel olarak gerçekleştirilen işlemler soruşturma ve analitik inceleme ile sınırlıdır.[58] Gözden geçirme orta seviyede güvence sağlayan bir sözleşmedir. Gözden geçirme türü sözleşmelerde, denetçilerin yönetimin beyanlarına ilişkin güvenilirliğin tespit edilmesi amacıyla yürüttükleri işlemler, inceleme sözleşmesindeki kadar detaylı değildir. Bu seviyedeki güvenceyi desteklemek için daha az kanıta ihtiyaç vardır ve bu hizmetler denetim şirketleri tarafından bağımsız denetime göre çok daha düşük bir ücretle sunulmaktadır.[59]

---

[56] SSAE No:10, AT Section 101, Paragraf 54, AT §101.51.
[57] William F.Messier, Steven M.Glover, Douglas F.Prawitt, **Auditing&Assurance Services: A Systematic Approach**, 6.bs., Mc-Graw Hill, 2008, s.13.
[58] SSAE No:10, AT Section 101, Paragraf 55, AT §101.51.
[59] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler,** 13.bs., İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., 2010, s.5.

Özellikle finansal tablolarını çeşitli çıkar gruplarına sunan halka açık olmayan işletmeler, bağımsız denetimin maliyetine katlanmak istememektedirler. Gözden geçirme türündeki hizmetler genellikle, sınırlı güvenceye razı olan ve denetlenmiş finansal tablolar talep etmeyen kreditörlere yönelik olarak, halka açık olmayan şirketler tarafından talep edilmektedir.[60] Böyle durumlarda gözden geçirme hizmetinin alınması taraflar için yararlı olmaktadır.

İnceleme ve gözden geçirme türü sözleşme raporlarının, belirli tarafların kullanımı ile sınırlandırılması zorunda değildir. İnceleme sözleşmesinde meslek mensubu görüşünü doğrudan belirtirken gözden geçirme türü sözleşmelerde doğrudan görüş verilememektedir.[61] Gözden geçirme türü sözleşmelerde, belirli işlemler uygulandığı için ve inceleme sözleşmelerindeki kadar kanıt toplanmadığı için meslek mensubu raporunda doğrudan bir görüş verememekte, görüşünü dolaylı veya devrik bir cümle ile "… aykırı bir duruma rastlanmamıştır." şeklinde vermektedir.

Bir diğer tasdik hizmeti türü olan "Üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmesi"nde, güvence sözleşmesinin konusuna ilişkin uygulanacak işlemler; meslek mensubu, beyanların sahibi olan sorumlu taraf ve hazırlanacak rapordan yararlanacak olan ilgili taraflarca belirlenir. Böyle bir rapordaki güvence seviyesi, kararlaştırılan ve uygulanan işlemlere göre değişkenlik gösterir. Buna göre, bu tip raporlar sadece önceden kararlaştırılmış işlemleri ve sağlanan güvencenin seviyesini bilen ilgili tarafların kullanımı ile sınırlıdır. Raporda beyanların sahibi olan sorumlu taraf ile meslek mensubunun hangi işlemler üzerinde anlaştıkları ve yapılan işlemler belirtilmelidir.[62] Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinin raporları, üzerinde mutabık kalınan işlemlerin uygulanmasıyla ortaya çıkan bulguları özetler, görüş içermez.[63]

---

[60] David Ricchiute, **Auditing**, 8.bs., Thomson South Western, 2006, s. 5.
[61] SSAE No:10, AT Section 101, Paragraf 68, AT §101.69.
[62] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.744.
[63] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s.733.

AICPA'in standartları kapsamında güvence seviyelerine göre tasdik sözleşmesi türlerinin, raporlarda verilen güvence seviyesi, tasdik raporlarının yapısı ve uygulanan işlemler açısından karşılaştırılması Tablo 1.2'de özetlenmiştir.

Tablo 1.2: AICPA Standartlarına Göre Güvence Seviyelerine Göre Tasdik Sözleşmesi Türlerinin Karşılaştırılması

Sözleşme Türü	Verilen Güvencenin Seviyesi	Raporun Yapısı	İşlemler
İnceleme* (Examination)	Yüksek seviyede; makul güvence sağlar.	Güvence doğrudan ifade edilir.	Tasdik riskini düşük seviyede tutacak işlemler kombinasyonu uygulanır.
Gözden Geçirme (Review)	Orta veya sınırlı seviyede güvence sağlar.	Güvence dolaylı şekilde, devrik cümle ile ifade edilir.	Genellikle, soruşturma ve analitik inceleme yöntemleri ile sınırlıdır.
Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (AUP)	Güvence seviyesi yürütülen işlemlerin yapısı ve kapsamına göre değişir.	Sadece bulgular raporlanır, görüş verilmez.	Sorumlu taraf ile üzerinde anlaşılan işlemler uygulanır.

* Hizmet konusu "Tarihi Finansal Tablolar" olduğunda "Denetim" hizmeti olarak adlandırılır.
Kaynak: *O.R Whittington, K. Pany,* ***Principles of Auditing and Other Assurance Services****, 13.bs., Irwin/McGraw-Hill, 2001, s. 5.*

Sözleşmelerde verilen güvence seviyeleri karşılaştırıldığında (Bkz.: Tablo 1.2), inceleme sözleşmesi yüksek seviyede, gözden geçirme sözleşmesi ise orta seviyede güvence vermekte, üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinin güvencesi ise sözleşmenin niteliğine göre değişkenlik göstermektedir. Raporun yapısına göre; inceleme sözleşmesinde, meslek mensubu, güvence sözleşmesine konu olan beyanın saptanmış ölçütlere uygun olduğuna dair doğrudan görüş bildirir. Gözden geçirme sözleşmesinde ise, beyanların saptanmış ölçütlere uygun olmadığına dair hiçbir duruma rastlanmadığı belirtilir. Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinde ise bulguların raporlanması yapılmaktadır.

1.1.4. GÜVENCE HİZMETİ VEREN TARAFLAR

Dünyada bilgi kullanıcılarına güvence sağlayan tek taraf bağımsız denetçiler değildir. Bağımsızlık özelliğine sahip oldukları sürece diğer kişi ve kurumlar da bilginin değerini arttırabilirler. Örneğin İskoçya'da, İskoç Çevre Koruma Ajansı (Scottish Environment Protection Agency-SEPA) halkın kullandığı sahillerdeki suyun kalitesini raporlayan bağımsız bir kuruluştur. Diğer bir örnek ise, 1957'de Birleşik Krallık'ta kurulan Tüketiciler Birliğidir (Consumers' Association). Kâr amaçlı olmayan bu kuruluş, müşteriler adına araştırma ve kampanyalar yapmaktadır. Bu kurumun yayınlarından biri olan "Which?" adlı dergide ürün ve hizmetler hakkında bağımsız tavsiyeler verilmektedir.[64]

Intertek, DNV (Det Norske Veritas), Bureau Veritas Group, RINA (Registro Italiano Navale), TUV (Technischer Überwachungsverein) ve SGS gibi firmalar 1900'lerin öncesinden beri uluslararası ticarette, ticari mal ve gemilere ilişkin teftiş hizmetleri vermektedirler. Son zamanlarda bu şirketlerin tümü faaliyetlerini sosyal sorumluluk standartlarına[*****] uygunlukla ilgili denetim ve teftiş hizmetleri verecek şekilde genişletmişlerdir.[65]

Cal Safety Compliance Corp. (CSCC), ALGI ve Hong Kong Quality Assurance Agency (HKQAA) gibi çok sayıda şirket de belgelendirme kuruluşu olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. Örneğin CSCC, Los Angeles'taki Specialized Technology Resources, Inc.'in bir birimidir. Bu birim başlangıçta giyim sektöründe daha sonra ise ev mobilyası, gıda, tarım, kozmetik, oyuncak ve yüksek teknoloji ürünleri gibi pek çok farklı sektörde "sosyal sorumluluk denetimi" hizmetleri vermek amacıyla 1991 yılında kurulmuştur ve 110'dan fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Buna benzer

---

[64] Gray ve Manson, **a.g.e.**, s.567.

[*****] Sosyal sorumluk standardı (Social Accountability 8000-SA 8000); Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (International Labor Organizations-ILO) düzenlemeleri, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi temel alınarak oluşturulmuş ve çalışanların temel haklarını garanti altına almayı amaçlayan şirketler için yayımlanmıştır. [(Çevrimiçi) http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=937&parentID=479&nodeID=1, 15 Eylül 2010.]

[65] Margaret M.Blair, Cynthia A. Williams ve Li-Wen Lin, "The New Role for Assurance Services in Global Commerce", **Journal of Corporation Law**, 2008, s.333.

olarak, New York merkezli ALGI, Amerikan Çalışma Bakanlığı eski çalışanları tarafından "sosyal hesap verilebilirlik denetimi" hizmetleri vermek amacıyla 1994 yılında kurulmuştur. TansFair USA ise, 1998 yılında faaliyete geçmiş olup gelişmekte olan ülkelerden satın alınan kahve ticaretine ilişkin "adil ticaret" belgesi vermektedir. HKQAA 1989 yılında Hong Kong hükümeti tarafından "sosyal sorumluluk denetimi" hizmetleri vermek amacıyla kurulmuştur.[66]

AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi tarafından hazırlanan raporda[******] güvence hizmetlerinin, finansal tabloların denetimi hizmetinde olduğu gibi sadece denetçilerin verebileceği hizmetler olmadığı, bilginin kalitesini arttıran hizmetleri denetçiler dışındakilerin de sağladığı belirtilmiştir. Bu raporda denetçilerin rekabetin yoğun olduğu bir piyasada faaliyet gösterdikleri belirtilmiştir.[67]

AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi, denetçileri, güvence hizmeti veren diğer kurum ve kuruluşlarla karşılaştırdıklarında, aşağıdaki hususların dikkat çektiğini saptamıştır:[68]Denetçiler güvence hizmetlerini verirken bu hizmetleri verebilecek diğer kişi ve kurumlarla rekabet etmek zorundadırlar. Bu hizmetleri verebilecek diğer kişi ve kurumların yatırım kapasitesinin yüksek olması, denetçilerin bu konudaki dezavantajlarına örnek olarak gösterilebilir. Yüksek yatırım kapasiteleri nedeniyle, bu firmalar teknolojik yatırım ve reklam yapmada ve büyük müşteriler ile anlaşmada zorluk çekmeyeceklerdir. Bunun yanı sıra, denetim şirketleri ve denetçiler rakiplerinin tâbi olmadığı pek çok mesleki düzenleme çerçevesinde faaliyet göstermek zorundadırlar. Denetçilerin çalışma esasları standartlar ile belirlenmiştir, oysa ki diğer rakipler daha fazla risk almak suretiyle farklı hizmetleri farklı şekillerde vermeye daha açık olacaklardır. Yeni güvence hizmetleri verme kararı alan denetçiler, güvence verme konusundaki uzmanlıklarını denetim, muhasebe ve vergi konuları dışındaki konulara da uyarlayacaklardır. Öte yandan rakipleri, beyanların test edilmesi, bulguların raporlanması gibi konularda az bilgi sahibi olmakla beraber,

---

[66] Blair, Williams ve Lin, **a.g.e.**,s.333.

[******] Bu rapor AICPA Güvence Hizmetleri Komitesi tarafından 1996 yılında yayımlanmıştır. Komitenin ve raporun ayrıntılarına "Güvence Hizmetlerinin Tarihsel Gelişimi" kısmında yer verilmiştir.

[67] AICPA Report of the Special Committee on Assurance Services, Major Themes.

[68] **A.e.**

belirli konular hakkında derin bilgi sahibi olabilirler. Bazı durumlarda kullanıcılar denetçi olmayan kişilerin verdiği hizmetin daha değerli olduğu sonucuna varabilir. Örneğin, büyük ölçekli bilgi bankaları veya sistemlerine sahip olan bilgi sağlayıcıları önemli ölçüde rekabet gücüne sahiptir. [69]

Denetçilerin sahip oldukları başlıca avantajları ise bağımsız olmaları, müşterilere ulaşılabilmeleri, kamu çıkarını gözetmeleri ve kalite kontrol sistemlerinin var olması olarak saptanmıştır. Denetim mesleği, geleneksel olarak denetçilerin bağımsızlığı ile tanınmıştır. Diğer rakipler de tarafsız olduklarını ileri sürebilirler, ancak denetçilerin tâbi oldukları mesleki kurallar onların ürettikleri bilgilere ilişkin herhangi bir menfaatlerinin olmadığını garanti eder. Denetçiler çalıştıkları firmaları her yönüyle tanımaktadırlar. Bu özellik, önceki deneyimlerden kaynaklanan güven ile birleştiğinde önemli bir avantaj yaratır. Denetçilerin verdikleri hizmetlerde her zaman kamu çıkarı gözetilmiştir. Oluşturulmuş ölçütler ve standartlar da denetçilerin objektif olmalarını ve yapılan işin sonucunun yararlı olmasını öngörmektedir. Denetim şirketleri verdikleri hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleri uygulamaktadırlar. Bu sistemler genellikle meslektaş gözü ile incelemeye tabidirler ve denetim şirketinin kaliteli hizmet verdiğine ilişkin bağımsız güvence verirler. Bir güvence hizmeti için meslektaş gözü ile inceleme yapılmasa dahi, denetim şirketi kalite kontrolü konusunda hassasiyet ve bilinçle hareket edecektir.[70]

Denetçilerin değişen koşulları dikkate alarak rekabetle başa çıkmak için bazı adımlar atmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda denetçilerin, yeniliklere açık olmalarına yardımcı olacak beceriler geliştirmeleri, kendilerini muhasebeci olarak değil bilgi sağlayan profesyoneller olarak düşünmeleri, sadece tarihi verilerle ilgilenmeye son vermeleri ve şu anda iyi yaptıkları işten, ileride onun yerini alacağını bildikleri işler için vazgeçmenin cesaret işi olduğunu anlamaları gerekmektedir.[71]

---

[69] **A.e.**
[70] **A.e.**
[71] Morsheda Hassan, Michael Luehlfing, Macil Wilkie, "Major Sources of Challanges Facing the CPA Profession and Suggested Recommendations", **Journal of Business and Economic Research**, Vol.1No:3, s.96.

1.2. GÜVENCE HİZMETLERİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Günümüzde, bağımsız denetim hizmetinin yanı sıra, işletmelerin iç kontrolleri, bilgi sistemleri ve tahmini finansal bilgileri gibi çeşitli konularda güvence hizmetleri verilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, güvenilir bilgi ihtiyacının ve güvence hizmetlerinin ortaya çıkış nedenlerine yer verilmiştir.

Bireylerin ve kurumların, karar verme süreçlerinde temel değer olarak, doğrulanmış bilgiye ihtiyaç duymaları denetim talebini yaratmıştır. Denetim fonksiyonu bilginin güvenilirliğini arttırmaktadır. Bilgi, karar alıcılar (yatırımcılar ve kredi verenler gibi) için önemli ekonomik sonuçlar doğurabilir.[72] Bilgi kullanıcıları örneğin, güvenilir olmayan bilgiye dayanarak karar alırlarsa (yatırım yapma, satın alma v.b.) sonuçta ciddi finansal zarara uğrayabilirler. Bu nedenle, karar vermeden önce bilginin güvenilirliği konusunda emin olmak isterler.[73]

Güvence hizmetinin temelini oluşturan bağımsız denetim 19. yüzyılın sonlarından itibaren özellikle anonim şirketlerin ortaya çıkmasıyla önem kazanmıştır. Çoğu aile işletmesi olarak kurulan şirketler büyüdükçe, yönetim ortaklardan profesyonel yöneticilere geçmiş ve bu durum ortakların ve yöneticilerin çıkarlarının çatışması ile sonuçlanmıştır. Sonuç olarak yöneticilerin, ortaklara ve diğer fon sağlayıcılarına yaptıkları finansal raporlamanın güvenilir olduğuna ilişkin güvence verilmesi ihtiyacı doğmuştur.[74] Bağımsız denetim hizmetinin ortaya çıkış nedenlerinden biri olarak kabul edilen bilginin eşit dağılmaması, ekonomik birimlerden bir tarafın diğerine oranla daha fazla bilgiye sahip olmasıdır. Bu durum, bilgi asimetrisi (Information asymmetry) olarak da ifade edilmektedir. İşletmenin sahipleri ve yöneticileri arasındaki ilişki çoğunlukla iki taraf arasında bilgi dağılımında eşitsizlik ile sonuçlanır. Genellikle, yöneticiler işletmenin gerçek finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında işletme sahiplerinden daha çok bilgiye sahiptirler.[75] Bağımsız

---

[72] Soltani, **a.g.e.**, s.47-48.
[73] Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing**,3.bs., İngiltere, John Wiley&Sons, 2008, s. 10.
[74] **A.e.**, 9.
[75] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s.7.

denetim fonksiyonu ile bilginin eşit dağılmaması nedeniyle ortaya çıkabilecek olumsuzluklar giderilmiş olmaktadır. Bilginin kaynağı (yönetim) ile bilgi kullanıcısı arasındaki çıkar çatışması da (conflict of interest), güvenilir olmayan bilginin ortaya çıkmasına neden olabilir. Yöneticilerin taraflı bilgi sunmasının önüne geçmek için, güvence hizmeti verecek bağımsız bir tarafa ihtiyaç bulunmaktadır.[76]

Bilginin eşit dağılmaması ve çıkar çatışmasının yanı sıra işletmelerin büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve muhasebe sistemleri ve kurallar karmaşık hale gelmesi de hatalı bilgi olasılığını yükseltmiştir.[77] Yasal, fiziksel ve ekonomik faktörlerin bir sonucu olarak, bilgi kullanıcılarının, güvenilir bilgiye bireysel olarak ulaşmaları da olanaksızdır. Dahası yasal hakları olsa bile, işletmeden uzakta oldukları için işletmeye kolayca ulaşamayabilirler ya da bireysel olarak bilgiyi kontrol etmenin gerektireceği zaman ve maliyete katlanamayabilirler.[78] Sonuç olarak, bilgiyi kullananlar, ya bilginin kalitesini olduğu gibi kabul etmek ya da kullanacakları bilginin güvenilirliğini değerlendirip görüş sunacak olan üçüncü bir tarafa güvenmek zorundadırlar.[79]

Var olan bilgi kaynaklarının miktarındaki artışlar ve işletmelerin karşılaştığı yeni risk türleri nedeniyle çeşitli bilgi türlerindeki güvenceye olan talep artmıştır.[80] Bilgi kullanıcıları finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği üzerine de güvence talep etmektedirler. Bilgi teknolojilerindeki önemli gelişmeler sonucu, şirketlerle ilgili bilgilere birçok farklı kaynaktan ulaşabilmektedir. Bu nedenle, günümüzde meslek mensuplarının verdiği güvence hizmetlerinin bu yeni bilgi kaynaklarını kapsayacak şekilde genişlemesi beklenmektedir.

Müşteriler ihtiyaç duydukları hizmetleri elde etmek için denetim mesleği dışındaki meslek gruplarına yönelmişlerdir. Bu yöneliş nedeniyle denetim mesleği, müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak için değişmediği sürece, gelir kaybetme riski ile

---

[76] Soltani, **a.g.e.**, s.47.
[77] Porter, Simon, Hatherly, **a.g.e.**, s. 11.
[78] **A.e.**, s. 10.
[79] Soltani, **a.g.e.**, s.49.
[80] Güredin, **a.g.e.**, s.6.

karşı karşıya kalmıştır.[81] AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi, denetim hizmetinin müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmasının nedenlerini şöyle açıklamıştır: a) Yatırımcıların ve kreditörlerin pek çok başka bilgi kaynağı bulunmaktadır. b) Denetlenmiş finansal tablolar, çoğunlukla çeşitli işletme kararları verildikten sonra yayımlanmaktadır. c) Tüm hizmetler genel amaçlı ve tek tiptir. Bu nedenler denetim mesleğinin sağladığı hizmetlerde değişiklik ihtiyacı doğurmuştur. Bu değişim, sektördeki rekabete, karar alma için zamanlı ve ilgili bilgi talebine ve bilgi toplumuna geçişin sonucu oluşan diğer pek çok faktöre dayanmaktadır.[82] Günümüzde, güvence hizmetlerinin denetim şirketlerinin verdikleri hizmetlerin önemli bir bölümünü oluşturmasında etkili olan başlıca faktörler şunlardır:[83]

- Şirket birleşmeleri sonucu, denetim hizmeti alan büyük şirketlerin sayısı önemli ölçüde azalmıştır.

- Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olmayan şirketler, daha az maliyetli olan güvence hizmetlerine yönelmişlerdir.

- Geçmişten beri denetim ücretlerinin düşürülmesi konusunda baskı bulunmaktadır.

- İşletme birleşmeleri (farklı tipte faaliyetlerde bulunan şirket gruplarının ortaya çıkması), teknolojik devrim ve karmaşık finansal türevlerin kullanılması gibi faktörler nedeniyle iş hayatı önemli ölçüde karmaşıklaşmış ve bu nedenle daha riskli hale gelmiştir.

- Denetim şirketleri yeni hizmetler vererek kârlılıklarını arttırma fırsatları olduğunu görmüşlerdir. Bu bağlamda, denetim şirketlerinin güvence hizmetlerine olan talebin yaratılmasına yardımcı oldukları söylenebilir.

---

[81] Reed, **a.g.e.**, s.16.
[82] **A.e.**, s.15-17.
[83] Gray ve Manson, **a.g.e.**, s.575.

1.3. GÜVENCE HİZMETLERİNİN GELİŞİMİ

Muhasebe dünyasındaki gelişmeler, ülkelerin yasal düzenlemelerinden etkilenmektedir. Muhasebenin bazı ülkelerde yasal düzenlemeler etkisinde geliştiği bazı ülkelerde ise yasal düzenlemelerden bağımsız olarak geliştiği görülmektedir. Muhasebenin yasal düzenlemeler etkisinde geliştiği ülkeler ağırlıklı olarak Kıta Avrupası hukuk sisteminin (legal law countries) etkisindeki ülkelerdir. Muhasebenin yasal düzenlemelerden bağımsız olarak geliştiği ülkeler ise çoğunlukla Anglosakson hukuk sisteminin (common law countires) etkisindedirler.[84] Güvence hizmetlerinin gelişiminde de ülkelerin hukuk sistemlerinin etkili olduğu görülmüştür. Çalışmanın bu bölümünde güvence hizmetlerinin gelişimine yer verilecektir. Bu amaçla, bu hizmetlerin dünyadaki gelişiminde büyük rolü olan ve Anglosakson hukuk sistemine sahip ABD'deki çalışmalar ortaya konacak, son kısımda ise bu hizmetlerin ABD dışındaki ülkelerdeki gelişimine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

1.3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDEKİ GELİŞİM

Amerika Birleşik Devletleri'nde güvence hizmetleri ile ilgili eksiklik 1980'lerin sonlarından itibaren hissedilmeye başlanmıştır. Denetim şirketlerinin geleneksel denetim ve tasdik hizmetlerinden elde ettikleri gelirler sabit bir düzeyde seyretmiş, bilgi kullanıcıları yeni bilgi türlerine ihtiyaç duymuşlardır. Denetim şirketlerinden 1980'lerin ortalarından itibaren geleneksel finansal tablo denetimi ve vergi denetimi hizmetlerinin ötesinde yeni hizmetler vermeleri istenmeye başlanmış, bu nedenlerle, geleneksel denetim ve tasdik hizmetleri veren denetim şirketleri zorlu bir tablo ile karşı karşıya kalmışlardır.[85] Denetim mesleği ve dolayısıyla meslek tarafından verilen geleneksel hizmetler, çeşitli faktörlerin etkisiyle 1990'larda değişmiştir. Denetim hizmetleri, rekabet ve yasal sorumluluk sigortalarındaki artışlar nedeniyle 1980'lerden başlayarak daha az kârlı hale gelmiştir. Bilgi kullanıcılarının güvence

---

[84] Gerhard G. Mueller, Helen Gernon, Gary K. Meek, **Accounting: An International Perspective**, 4.bs., ABD, Irwin McGraw-Hill, 1997, s.8.

[85] R.K. Elliott, J.D. Brodish, R.L., Bunting, B.P., Crowley, "Professional growth through new assurance services", **The CPA Letter**, 1996, (çevrimiçi) http://www.highbeam.com/doc/1P3-9192157.html, 5 Mayıs 2009.

fonksiyonuna verdikleri önem giderek artmıştır. Son olarak da, genel ekonomideki güvenilir ve zamanlı bilginin üretiminde teknoloji gibi birçok değişen faktör, meslek tarafından verilen hizmetlerde değişikliklere yol açmıştır. Bu değişikliklerin sonucunda, güvence hizmetleri denen tasdik hizmetlerinin ötesinde yeni ve daha geniş tipte hizmetler ortaya çıkmıştır.[86]

Anglosakson hukuk sistemine sahip ülkelerde muhasebe uygulamaları, çoğunlukla ulusal yasama organları tarafından değil, muhasebe kuruluşları tarafından şekillendirilmiştir ve daha uyumlu ve yaratıcı olma eğilimindedir. Bu ülkelerdeki muhasebe, yatırımcıların ve kreditörlerin karar alma ihtiyaçlarına yöneliktir ve bu ülkelerde şirketlerin önemli miktarda sermaye bulabildikleri gelişmiş hisse senedi ve tahvil piyasaları mevcuttur.[87] ABD'de de güvence hizmetlerinin gelişimine AICPA başta olmak üzere mesleki kuruluşlar öncülük etmiştir. Bu süreçte ABD'de güvence hizmetleri ile ilgili yapılmış olan çalışmalar Tablo 1.3'de görülmektedir.

Tablo 1.3: ABD'de Güvence Hizmetleri ile İlgili Çalışma Yapan Kuruluşlar ve Çalışmaları

-AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi, 1991-1993)
-Santa Fe Denetim/Güvence Konferansı (1993)
-AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi, 1994-1997) ve
-Amerikan Muhasebe Derneği'nin (American Accounting Association-AAA) Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetlerinin Geleceği Çalışma Grubu (1994-1997)

Kaynak: *G.L. Holstrum, E.H. James, "New Forms of Assurance Services for New Forms of Information: The Global Challenge for Accounting Educators,* ***The International Journal of Accounting****, 1998, s.351.*

Son adım olan Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetlerinin Geleceği Çalışma Grubu, 1994 yılında, Elliott Komitesinin çalışmalarını ve önerilerini gözden geçirmek ve gelecekteki güvence hizmetlerinin eğitime, araştırmaya ve mesleğe etkileri üzerine odaklanmak amacıyla AAA tarafından oluşturulmuştur.[88] Tablo 1.3'de belirtilen

[86] Reed, **a.g.e.**, s.16.
[87] Mueller, Gernon, Meek, **a.g.e.**, s.8-11.
[88] Holstrum, James, **a.g.e.**, s.351.

çalışmaların ilk üçü güvence hizmetlerinin gelişiminde etkili olmuş önemli adımlardır, bu nedenle tezin bundan sonraki kısmında bu çalışmaların ayrıntılarına yer verilecektir.

1.3.1.1. AICPA FİNANSAL RAPORLAMA ÖZEL KOMİTESİ ve JENKİNS RAPORU

Güvence hizmetlerinin ivme kazanması Ed Jenkins başkanlığındaki AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi-Jenkins Komitesi (AICPA Special Comittee on Financial Reporting - Jenkins Committee) nin çalışmaları ile başlamıştır. 1991 yılında AICPA tarafından oluşturulan Jenkins Komitesi'nin görevi, işletmelerin bilgi kullanıcıları için hazırlaması gereken bilgilerin yapısı, kapsamı ve denetçilerin bu bilgiler hakkında nasıl raporlama yapmaları gerektiğine ilişkin olarak tavsiyelerde bulunmaktır.[89]

Jenkins Komitesi'nin 1994 yılında "İşletmelere İlişkin Raporlamayı Geliştirmek-Müşteri Odaklılık: Yatırımcıların ve Kreditörlerin Bilgi İhtiyacını Karşılamak" isimli sonuç raporu yayımlanmıştır. Jenkins Komitesi'nin sonuç raporunda, yatırımcıların ve kreditörlerin finansal raporlamaya ilişkin bazı konularda ağır eleştirilerinin olması ve finansal raporlamanın bilgi ihtiyaçlarını yeterince karşılamaması nedeniyle, finansal tabloların bağımsız denetiminin değer kaybettiğine dair artan bir anlayışın olduğu belirtilmiştir. Denetçiler, bilgi kullanıcılarının gelişmekte olan ihtiyaçlarına odaklanmalı ve hizmet alanlarını finansal tabloların denetimi ile sınırlandırmamalıdırlar.[90] Komitenin tavsiyeleri arasında raporlamanın kalitesini arttırmaya yönelik olarak denetçilerin güvence verme rolünün de geliştirilmesi gereği vurgulanmaktadır.

---

[89] E.E. Nusbaum, J. Weiss, "Report of the Special Committee on Financial Reporting", **The Journal of Corporate Accounting and Finance**/Winter, 1994-1995, s. 131.
[90] Elliott v.d., **a.g.e**.

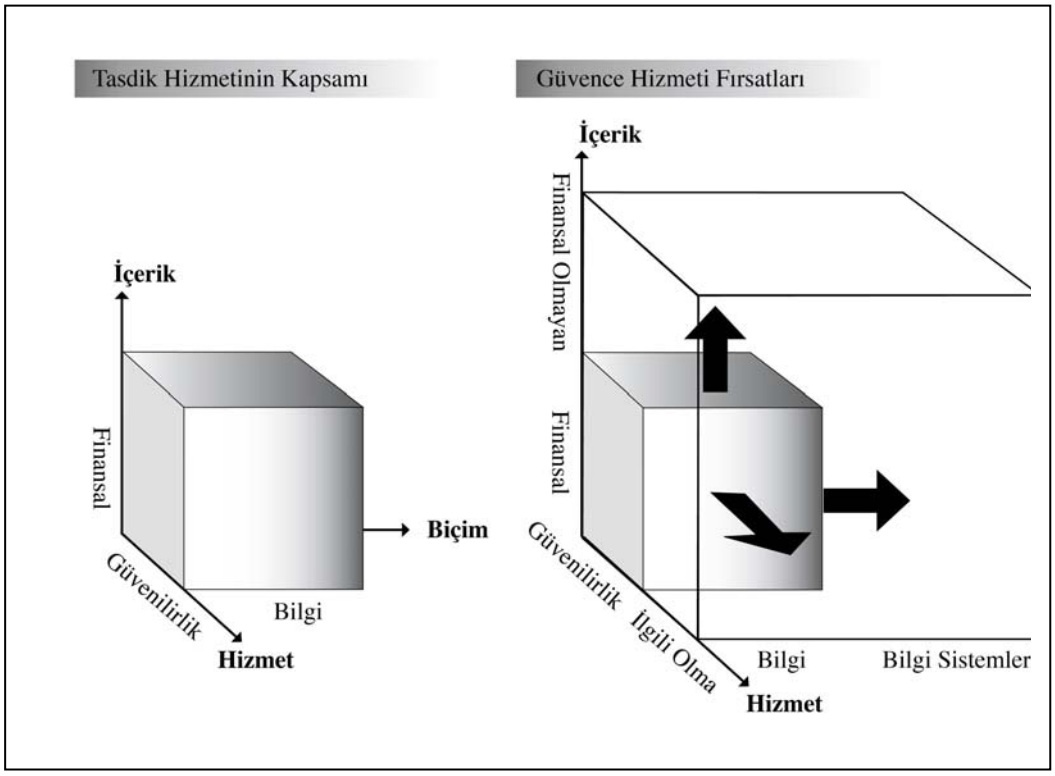
1.3.1.2. SANTA FE DENETİM/GÜVENCE KONFERANSI

Jenkins Komitesi'nin tavsiyelerini takiben denetçilerin genişletilmiş rolünü tartışmak üzere, AICPA 1993 yılında Santa Fe, New Mexico'da Denetim/Güvence Konferansını düzenlemiştir. Bu konferansın amacı, mesleğin durumunu analiz etmek ve gelecekte denetçiler tarafından müşterilerine verilebilecek hizmetleri tartışmaktır.[91] Konferansta, son yıllarda denetim ve diğer güvence hizmetlerine olan talebin düştüğü ve bu hizmetlerden yararlananların adı geçen hizmetlerin kapsamını ve sağladığı faydayı yetersiz buldukları hususu ele alınmıştır. Bu konferanstan sonra AICPA, güvence hizmetlerinin genişletilmesi için stratejik bir plan geliştirmek üzere bir "lider takım" oluşturulması kararı almıştır. Bu amaçla Robert Elliott başkanlığında AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi-Elliott Komitesi (AICPA Special Committee on Assurance Services - Elliott Committee) oluşturulmuştur.[92]

Tasdik hizmetleri, bilginin (beyan) güvenilirliğine ilişkin yazılı bir görüşün bildirildiği hizmetlerdir. Konferans katılımcıları, güvence hizmetleri için tasdik hizmetlerinin tanımından daha geniş bir tanım önermişlerdir. Bu tanıma göre; güvence hizmetleri, bilgi veya bilgi sistemlerinin, güvenilirliğine veya alınacak kararla ilgili olmasına ilişkin yazılı veya sözlü görüş bildirilen hizmetlerdir. [93] Tasdik hizmetlerinde, sadece finansal bilgilerin güvenilirliği ile ilgili görüş verilirken; güvence hizmetlerinde, güvence verilen bilginin ve verilen görüşün kapsamı genişlemiştir. Dolayısıyla, güvence hizmetleri Şekil 1.3'te de görüldüğü gibi, finansal bilgilerin yanı sıra çevre ve sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan bilgiler ile iç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri gibi bilgi sistemlerinin hem güvenilirliği hem de bunların alınacak kararlarla ilgili olmasına ilişkin görüş verilmesi öngörülmüştür.

---

[91] R.M, Bukics, J.M., Fleming, "Accounting&Assurance Services", **Pennsylvania CPA Journal**, 1998, http://www.highbeam.com/doc/1P3-34865642.html, 22 Nisan 2009.
[92] A.e.
[93] R.K.Elliott, P.D.Jacobson, "AICPA Assurance Services Committee: What is the Future of Auditing?" **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, 1994-1995, s.95-96.



Şekil 1.3: Tasdik Hizmetinin Kapsamı ve Güvence Hizmeti Fırsatları
Kaynak: *R.K.Elliott, P.D.Jacobson,* ***a.g.e.****, s.95-96.*

1.3.1.3. AICPA GÜVENCE HİZMETLERİ ÖZEL KOMİTESİ ve ELLIOTT RAPORU

Elliott Komitesi'nin yaptığı araştırmalar yeni fırsatlar belirlemede başlangıç noktası olmuştur. Komite'nin amaçları üç başlık altında toplanmıştır:[94]

1.Yeni fırsatları değerlendirmek amacıyla "güvence hizmetleri" adlı yeni bir mesleki hizmet kavramı geliştirmek

2. Denetçilerin verebileceği bazı özel hizmetleri belirlemek ve tanımlamak

3. Gelecekte verilebilecek hizmetlere ilişkin işleyen sistemler geliştirmek

[94] AICPA Report of the Special Committee on Assurance Services, About the Committee, The Committee's Approach

Santa Fe konferansından sonra AICPA tarafından kurulan bu Komite'nin görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:[95]

- Komite, denetim/güvence hizmetlerinin mevcut ve gelecekteki durumunu ve bu hizmetleri etkileyen eğilimleri inceleyerek bunları raporlamalıdır. Komite bunu, karar almaya yönelik bilgilerin kullanıcılarının ve denetim/güvence sürecindeki diğer çıkar gruplarının mevcut ve değişen ihtiyaçları ile bu ihtiyaçlara ilişkin hizmetlerin nasıl geliştirileceğine odaklanarak yapmalıdır.

- Komite denetim/güvence hizmetlerinin tanımının değiştirilmesi veya mevcut tanıma ilaveler yapılması ve mesleğe ilave kavramlar kazandırılması konularını ele almalıdır.

- Komite AICPA'in Finansal Raporlama Komitesi'nin önerilerini ve AICPA'in Santa Fe Denetim/Güvence Konferansı'nda açıklanan önerileri dikkate almalıdır.

Komite, ilk olarak amaçları doğrultusunda bilgi toplamıştır. Bu süreç, New Mexico Santa Fe'de AICPA tarafından düzenlenen konferansta ortaya atılan konulara dayanan bir vizyon belirlenmesi ile başlamıştır. Komite; deneysel veya istatistiki olmayan, kalitatif bir araştırma yapmıştır. Yapılan bu araştırma; denetim mesleğinin geleceği hakkında bir vizyon yaratmayı ve denetçilerin özelliklerinin ve yeteneklerinin en iyi şekilde değerlendirileceği ekonomik alanları belirlemeyi amaçlayan analizler ile mülakat ve gözlemlerden oluşmuştur. Bu araştırma, müşteri ilişkileri, eğilimler, bilişim teknolojileri ve denetçi yetkinlikleri konularını kapsamıştır.[96]

Komitenin çalışmalarının sonuçlarının yer aldığı AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi Raporu'na (Elliott Raporu), 1998 yılında AICPA'in internet sayfasından

[95] AICPA Report of the Special Committee on Assurance Services, About the Committee
[96] AICPA Report of the Special Committee on Assurance Services, About the Committee, The Committee's Approach

ulaşılmaktadır. Söz konusu rapor basılıp, çoğaltılmamış olup, komite tarafından belirlenen hizmetlere, komitenin bulgularına ve önerilerine ilişkin ayrıntılı bilgiye ancak internet sayfasından ulaşılabilmektedir.[97]

Elliott Raporu altı bölümden oluşmaktadır. Rapor, güvence hizmetlerinin müşterileri, güvence hizmetlerini sağlayan denetim şirketleri ve akademik çevreler açısından Komitenin çalışmalarının değerlendirildiği bir bölüm ile başlamaktadır. Daha sonra Komitenin sonuç ve önerilerini etkileyen ana fikir ve konuların yer aldığı bölüm gelmektedir. Üçüncü olarak, müşterilerin ihtiyaçlarını ve denetçilerin yetkinliklerini göz önüne alarak Komitenin belirlediği altı temel güvence hizmeti hakkında ayrıntılı açıklamaların yer aldığı bölüm yer almaktadır. Rapor Komitenin çeşitli kurumlara yaptığı önerilerle devam ederek Komite hakkında bilgi ve Komitenin sonuç ve önerilerine temel oluşturan kaynaklar ile son bulmaktadır.

Elliott Raporu, denetim şirketlerinin karşı karşıya oldukları rekabet şartlarını açıklarken denetim şirketlerinin hizmetlerini iki grup altında toplamıştır. Bunlar geleneksel hizmetler (denetim, muhasebe ve vergi) ve yeni güvence hizmetleridir (Elliott Komitesi tarafında belirlenen hizmetler).[98] Rapora göre, geleneksel muhasebe ve denetim hizmetleri piyasasındaki rekabet gittikçe artmaktadır. 1989 ile 1995 yılları arasında bu hizmetlerden elde edilen gelirlerin (enflasyona göre düzeltilmiş) aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir. Denetim şirketleri arasındaki fiyat rekabetinin, gelirlerini daha da aşağı seviyelere çekmesi beklenmektedir. Yeni güvence hizmetleri piyasa odaklı olacaktır. Bunlara olan talep yasalar veya diğer düzenlemeler ile ortaya çıkmayacak ve bu hizmetleri verebilme hakkı denetçiler ile sınırlı olmayacaktır. Bunların başlıcaları; performans ölçümleme, risk değerlendirme, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, elektronik ticaret, sağlık ve yaşlı bakımı konularındadır.[99]

---

[97] Robert K.Elliott ve Don M.Pallais, "Are You Ready for New Assurance Services", Journal of Accountancy, Vol. 183, No:6, 1997, s.50. (Bu çalışmanın yapıldığı Nisan 2009'da, AICPA'in internet sitesinde bu rapor yayımlanmamaktadır. Bu kaynağa, www.archive.org adresinden AICPA'in 1999 tarihli internet sayfasına ulaşılarak erişim sağlanabilmiş ve raporla ilgili ayrıntılara bu adresten ulaşılmıştır.)

[98] AICPA Report of the Special Committee on Assurance Services, Major Themes, Competitive Environment

[99] **A.e.**

Elliott Komitesi raporunu yayımladıktan sonra, AICPA tarafından görevi, yeni hizmetler belirlemek ve geliştirmek olan "Assurance Services Executive Committee-ASEC" isimli komite kurulmuştur.[100] Bu komite günümüzde de AICPA kapsamında faaliyetlerine devam etmektedir.

1.3.2. DİĞER ÜLKELERDEKİ GELİŞİM

Kuzey Amerika'da başlayan güvence hizmetlerine yöneliş 1990'ların sonlarında Avustralya'da da ivme kazanmıştır. 1998 yılında JASTF raporu "Report of the Joint Assurance Services Task Force-JASTF Report"; ASCPA (Australian Society of Certified Practising Accountants) ve ICAA (The Institute of Chartered Accountants in Australia) tarafından yayımlanmıştır. [101] Bu raporun çoğu bölümü Elliott Raporu'ndan alınmıştır. Rapor, meslek için geleneksel hizmetlerden güvence sağlama hizmetlerine doğru büyük bir değişikliği işaret etmektedir.

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountant – CICA) Güvence Hizmetleri Çalışma Grubu (The CICA Task Force on Assurance Services-TFAS) Ağustos 1995'te güvence hizmetlerini genişletmek için bir plan geliştirmek, uygulamak ve güvence hizmetleri alanında denetçilerin egemenliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.[102] TFAS, AICPA'in Elliott Komitesi ile birlikte çalışmıştır. Son raporlarını 1998 yılında yayımlayan TFAS, güvence hizmetlerini Elliott Komitesi ile aynı tanımlamıştır ve raporlarında Elliott Raporu'ndakine benzer güvence hizmetleri önermişlerdir.[103] Kanada'da 1990'larda başlayan bu süreç sonucunda, 1997 yılında CICA El Kitabının 5025 nolu bölümünde "Güvence Sözleşmeleri Standartları" yayımlanmıştır.[104]

---

[100] Bukics, Fleming, **a.g.e.**
[101] P. Coram, "Towards assurance services-redefining the audit role", **Australian CPA**, 1998, (Çevrimiçi) http://www.highbeam.com/doc/1P3-36152782.html, 5 Mart 2010.
[102] CICA Task Force on Assurance Services, Final Report, Ocak 1998.
[103] **A.e.**
[104] Wally J.Smieliauskas, Jack C. Robertson, **Auditing: An International Approach**, 3.bs., Canada, McGraw- Hill, 2004, s.42.

Birleşik Krallık'ta ise güvence hizmetleri ABD, Avustralya ve Kanada'ya göre yavaş gelişim göstermektedir. "Avrupa Komisyonu'nun tavsiyesi doğrultusunda, 2004 yılından itibaren cirosu 5,6 milyon sterlinin altındaki şirketler için bağımsız denetimin zorunlu olmaktan çıkartılmasıyla, Birleşik Krallık'ta 880.000 şirket bağımsız denetim hizmeti almamış, 180.000 şirket ise gönüllü olarak bağımsız denetim hizmeti almayı tercih etmiştir. Ancak pek çok şirket ve kreditör, bağımsız denetim hizmeti alınmasa da şirketlerin finansal tabloları hakkında belirli bir güvence verilmesini istemektedir."[105] Bu durum şirketlerin gözden geçirme türü sözleşmelere yönelmesi ile sonuçlanmıştır.

İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) denetim hizmeti alması zorunlu olmayan şirketlerin bu ihtiyaçlarına ilişkin Denetime Alternatif Hizmetler: ICAEW Güvence Hizmetleri İstişare Raporunu (Alternatives to Audit: Report on the ICAEW Assurance Service Consultation) yayımlamıştır. 2006 yılında yayımlanan bu raporda, denetim hizmeti alma zorunluluğu olmayan şirketlerin finansal bilgi yükümlülükleri ve güvence ihtiyaçları incelenmiştir.[106] Ayrıca AAF 03/06: Denetlenmemiş Finansal Tablolara İlişkin Güvence Hizmetleri (AAF 03/06: The ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements) adlı rapor da 2006 yılında yayımlanmıştır. Raporda, Birleşik Krallık'taki meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne şekilde vermeleri gerektiği ana hatları ile açıklanmıştır. Bu raporda, Birleşik Krallık'ta meslek mensuplarının tarihi finansal tabloların denetimi dahil olmak üzere, güvence hizmetlerini IAASB'ın yayımlamış olduğu Güvence Hizmetleri için Uluslararası Çerçeve kapsamında vermeleri gerektiği belirtilmiştir.[107]

Güvence hizmetleri, Anglosakson hukuk sistemi etkisindeki ülkelerin çoğunda son 20 yılda gelişme gösterirken, özellikle hukuk sisteminin etkisi nedeniyle Kıta Avrupası ülkelerinde daha yavaş bir gelişme göstermiştir. Kıta Avrupası hukuk

---

[105] (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index.cfm/route/147210/icaew_ga/pdf, 23 Aralık 2009.
[106] (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index.cfm/route/141490/icaew_ga/en/Technical_and_Business_Topics/Thought_leadership/re_Assurance/ICAEW_Assurance_Service, 12 Nisan 2010.
[107] (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index.cfm/route/141484/icaew_ga/Technical_and_Business_Topics/Thought_leadership/re_Assurance/Assurance_Service_on_unaudited_financial_statements/pdf , 5 Nisan 2010.

sistemi günümüzde Avrupa'nın büyük kısmında, Orta ve Güney Amerika'nın tümünde, Asya ve Afrika'nın bir kısmında ve hatta Anglosakson hukuk sistemine dahil ülkelerin bir kısmında (örneğin Lousiana, Quebec ve Porto Riko) hakim olan hukuk sistemidir.[108] Roma Hukukuna dayanan Kıta Avrupası hukuk sistemindeki ülkelerin çoğunda, muhasebe ilkeleri ulusal mevzuatta yer almaktadır ve muhasebe uygulamaları ve kuralları oldukça kuralcı ve ayrıntılıdır. Bu gruptaki ülkelerde şirketlerin bankalar ile güçlü bağlantıları vardır ve sermaye ihtiyaçları ağırlıklı olarak bankalar tarafından karşılanır. Muhasebe, sermayedarların karar verme ihtiyaçlarına yönelik olarak şekillenmemiştir. Bunun yerine, muhasebe uygulamaları hükümet tarafından belirlenen yükümlülükleri karşılama amacı ile tasarlanmıştır.[109]

Yukarıdaki açıklamalara paralel olarak, Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil ülkelerde bağımsız denetim dışı güvence hizmetleri ancak IFAC'ın bu hizmetlerle ilgili 2003 yılında yayımladığı uluslararası düzenlemeler ile ivme kazanmıştır. Bu ülkelerdeki yasal otoriteler tarafından, muhasebe ve bağımsız denetim hizmetlerinin aksine, diğer güvence hizmetlerine ilişkin yeterli düzenleme yapılmamıştır. Bu konudaki başlıca gelişme bu ülkelerin, IFAC üyesi meslek kuruluşları vasıtasıyla IAASB'ın düzenlemelerini kısmen veya tamamen ulusal standartları olarak kullanması ile yaşanmıştır.[110] Çoğunluğu Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip olan Avrupa Birliği üye ülkeleri 8. Yönerge'yi kabul etmiştir. Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC Yönergesinin 26. maddesine göre; Avrupa Komisyonu, IFAC standartlarının Avrupa Birliği müktesebatına alınmasını değerlendirmektedir.[111] Avrupa Birliği'nin IAASB'ın düzenlemelerini kabul etmesi ile, Avrupa Birliği üyesi ülkeler, meslek mensuplarına yönelik olarak hazırlanmış güvence hizmetleri standartlarına sahip olacaktır.[112]

---

[108] James G. Apple, Robert P.Deyling, **A Primer on the Civil-LAw System**, Federal Judicial Center, Washington,1995, s.1-6.
[109] Mueller, Gernon, Meek, **a.g.e.**, s.8-14.
[110] Soltani, **a.g.e.**,s.131
[111] (Çevrimiçi) http://www.iasplus.com/europe/0906consultationias.pdf, 7 Mayıs 2010.
[112] (Çevrimiçi) http://effas.net/index.php?option=com_docman&Itemid=66&task=doc_download&gid=77, 7 Mayıs 2010. (17 Haziran 2008 tarihinde Avrupa Komisyonu'na e-posta gönderilmiş, 2006/43/EC Yönergesi'ndeki IFAC standartlarına yapılan atıf dışında Avrupa Birliği seviyesinde güvence hizmetleri ile ilgili herhangi bir düzenleme olmadığı belirtilmiştir.)

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Dünyada güvence hizmetleri ile ilgili en önemli düzenlemeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (International Federation of Accountants-IFAC) standartlarıdır. Ülkemizde güvence hizmetlerine rehberlik eden standartlar bulunmamaktadır, ancak güvence hizmetleri kapsamına giren bazı hizmetlere ilişkin sınırlı düzenlemeler bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle uluslararası düzenlemeler olması ve ülkemiz açısından da büyük önem taşıması nedeniyle IFAC'ın güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeleri ayrıntılarıyla açıklanacaktır. Bu bölümün ikinci kısmında ise 1980'lerin başından beri bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili yoğun çalışmalara öncülük eden Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün (AICPA) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) düzenlemeleri açıklanacaktır. Daha sonra konu ile ilgili ülkemizdeki düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

2.1. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONUNUN DÜZENLEMELERİ

IFAC; amacı muhasebe mesleğini; etik, eğitim, kamu sektörü, yönetim muhasebesi, teknoloji ve denetim konularındaki faaliyetleri ile geliştirmek olan ve 1977 yılında kurulan muhasebe mesleğinin dünya çapındaki en önemli organizasyonudur.[1] Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), IFAC bünyesinde faaliyet gösteren ve güvence hizmetleri ile diğer ilgili konularda standartlar yayımlayan özerk bir kuruldur. Bu kurul 1978 yılında Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) adıyla kurulmuş, 2002 yılında ise

[1] Soltani, **a.g.e.**, s. 130.

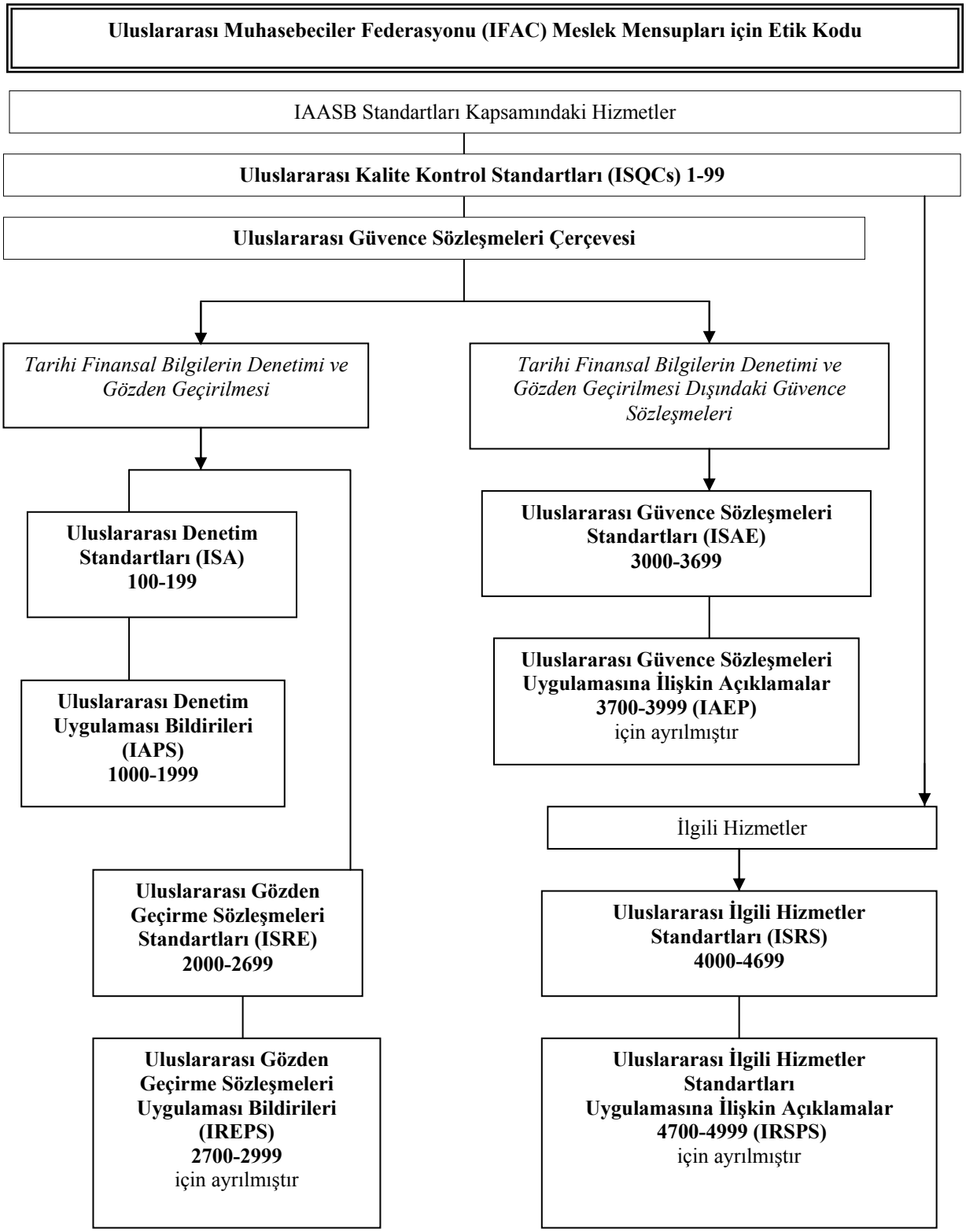
günümüzdeki adını almıştır.[2] IAASB, finansal tabloların bağımsız denetimi, diğer güvence hizmetleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar ile bu hizmetlerin verilmesine ilişkin kalite kontrol standartları geliştirmekte ve bu standartları her sene güncelleyerek yayımlanmaktadır.[3]

"Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Standartları El Kitabı" IAASB tarafından 2010 yılının Nisan ayında yayımlanmıştır.[4] IFAC'ın 2010 yılı El Kitabı iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda, Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards on Quality Control - **ISQC)** ve Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-**ISA)** yer almaktadır. El Kitabının ikinci kısmında ise "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi" dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlara yer verilmiştir. İkinci kısım, Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (International Standards on Review Engagements-**ISRE)** ile başlamaktadır. Bu standartlardan sonra, El Kitabının ikinci kısmında, "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri" başlığı altında Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (International Standards on Assurance Engagements-**ISAE)** bulunmaktadır. Son olarak "İlgili Hizmetler" kapsamında ise, Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standards for Related Services-**ISRS)** bulunmaktadır.[5] IAASB'ın düzenlemelerinin yapısı Şekil 2.1'de verilmiştir.

IAASB sözleşme standartları; IAASB Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi ve İlgili Hizmetler Standartları kapsamında düzenlenmiştir. Üç standart seti (ISA, ISRE ve ISAE) güvence sözleşmeleri kapsamındadırlar, bir standart seti ise (ISRS) "ilgili hizmetler" ile ilgilidir. ISA, ISRE, ISAE ve ISRS olarak adlandırılan bu standartlar topluca Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Kurulu'nun Sözleşme Standartları olarak adlandırılırlar.[6]

---

[2] (Çevrimiçi) http://web.ifac.org/download/IAASB_Brief_History.pdf, 15 Haziran 2010.
[3] (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/, 15 Eylül 2010.
[4] (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php#Standards, 5 Mayıs 2010.
[5] Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronuncements-Part I (Handbook-Part I), IAASB, IFAC 2010, s.2.
[6] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.114.



Şekil 2.1: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) Düzenlemelerinin Yapısı

Kaynak: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronuncements-Part I, IAASB, IFAC 2010, s.4.(Bkz: Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements-Part I, IAASB, IFAC, 2008, s.131.)*

Aşağıdaki bölümde, güvence hizmetleri ile ilgili IFAC'ın düzenlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda; Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları ayrıntılı bir şekilde açıklanmış, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları ve Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları hakkında ise özet bilgi verilmiştir.

2.1.1. ULUSLARARASI GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ ÇERÇEVESİ

IAASB, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesini oluştururken, güvence sözleşmesini, Elliott Komitesi tarafından yapılan "karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetler" tanımından daha dar bir kapsamda tanımlamıştır. Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği gibi, IAASB'ın güvence sözleşmeleri AICPA'in tasdik sözleşmelerine karşılık gelmektedir. IAASB güvence sözleşmelerinin kapsamı ve standartlar arasındaki ilişkiler Şekil 2.2'de gösterilmektedir.

<table>
<tr><td colspan="5">Güvence Hizmetleri</td></tr>
<tr><td colspan="4">IAASB Sözleşme Standartları</td><td rowspan="4">IAASB Sözleşme Standartları Kapsamı Dışındaki Güvence Sözleşmeleri (Elliott Komitesi)</td></tr>
<tr><td colspan="3">IAASB Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi</td><td rowspan="3">IAASB İgili Hizmetler

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS)</td></tr>
<tr><td colspan="2">IAASB Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi</td><td rowspan="2">IAASB Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE)</td></tr>
<tr><td>Uluslararası Denetim Standartları (ISA)</td><td>Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (ISRE)</td></tr>
</table>

Şekil 2.2: IAASB Güvence Sözleşmelerinin Kapsamı ve Standartları Arasındaki İlişkiler
Kaynak: *Eilifsen v.d.,* ***a.g.e****., s.631.*

Şeklin ilk satırındaki "güvence hizmetleri" ifadesi Elliott Komitesi tarafından tanımlanan geniş anlamdaki hizmetler için kullanılmıştır. Elliott Komitesi'nin tanımına giren tüm hizmetler IAASB Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi tarafından içerilmemektedir. "İlgili Hizmetler" IAASB Çerçevesi kapsamına alınan güvence hizmetlerinden değildir. Bu durum "İlgili Hizmetleri" güvence hizmetleri kavramının içine dahil eden Elliott Komitesi ile uyuşmamaktadır. IAASB'ın "İlgili Hizmetleri", finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmelerini ve finansal bilgilerin derlenmesi ile ilgili hizmetleri kapsamaktadır.[7] IFAC'ın Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine göre güvence hizmetleri ISA, ISRE ve ISAE'leri kapsamaktadır. ISRS'ler ve danışmanlık hizmetleri, güvence hizmetleri çerçevesinin kapsamı dışında tutulmuştur.

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi kapsamında güvence hizmetleri "makul güvence veren güvence hizmetleri" ve "sınırlı güvence veren güvence hizmetleri" olarak ikiye ayrılmaktadır. Güvence sözleşmelerinin üçlü taraf ilişkisi, uygun konu, uygun ölçüt, uygun kanıt ve güvence raporundan oluşan beş unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklandığı için bu bölümde tekrar yer verilmeyecektir.

2.1.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE ULUSLARARASI GÖZDEN GEÇİRME SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI

Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (ISRE) "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi" başlığı altında yer alan iki standart setidir.[8] Uluslararası Denetim Standartları (ISA) kapsamında denetim, finansal tabloların bir bütün olarak önemli aksaklıklar içerip içermediğine dair makul güvence sağlamak için gerçekleştirilir. Bu

[7] Aasmund Eilifsen, William F. Messier, Steven M.Glover, Douglas F. Prawitt, **Auditing and Assurance Services: International Edition,** İngiltere, McGraw-Hill, 2006, s.631-632.
[8] **A.e.**, s.34.

standartlar denetim sürecinin hangi aşamasıyla ilgili olduklarına göre numaralandırılmış ve kategorilere ayrılmıştır. Bu kategoriler aşağıdaki gibidir:[9]

200-299 Genel İlkeler ve Sorumluluklar
300-499 Risk Değerlendirme ve Denetçilerce Uygulanacak İşlemler
500-599 Denetim Kanıtları
600-699 Diğer Çalışmalardan Faydalanma
700-799 Denetim Görüşleri ve Raporlama
800-899 Uzmanlık Gerektiren Alanlar

IAASB tarafından, 2004 yılında, ISA'ların anlaşılırlığını arttırmak için Açıklık Projesi (Clarity Project) adlı kapsamlı bir çalışma programı başlatılmıştır. Bu program 2009 yılının Mart ayında sona ermiştir. Çalışmalar sonucu daha anlaşılır hale getirilen ve tümü 2010 yılı El Kitabının ilk kısmında yer alan bu standartlar, 15 Aralık 2009 tarihinden sonraki finansal tabloların denetimleri için geçerlidir.[10]

Bağımsız denetim hizmeti almak zorunda olmayan şirketler için gözden geçirme türü sözleşmelerle ilgili hususlar ise, ISRE'lerde düzenlenmektedir. Gözden geçirme türü sözleşmeler, meslek mensubunun finansal bilgilerin önemli aksaklıklar içermesi durumunda hatalı görüş verme riskini orta seviyeye düşürdüğü sözleşmelerdir. Bağımsız denetimden farklı olarak bu tip sözleşmelerde kapsam oldukça kısıtlıdır ve genellikle bu sözleşmelerde analitik inceleme ve soruşturma işlemleri gerçekleştirilir.[11] ISRE'lerin kapsamında "ISRE 2400: Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi Sözleşmeleri" ve "ISRE 2410: Şirketin Bağımsız Denetçisi Tarafından Gerçekleştirilen Ara Dönem Finansal Bilgilerin Gözden Geçirilmesi" standardı yer almaktadır. ISRE 2410 kapsamındaki hizmetler, AICPA'in düzenlemelerinde Denetim Standartları kapsamında "AU 722: Ara Dönem Finansal Bilgiler" adlı bölümde ele alınmıştır.

---

[9] **A.e.**
[10] Handbook-Part I, s.2.
[11] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.637.

"Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi" ile ilgili standartlar çalışmanın kapsamına dahil olmadığı için çalışmada bu standartlarla ilgili ek açıklamalara yer verilmeyecektir.

2.1.3. ULUSLARARASI GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI

Tarihi finansal bilgilerin denetimi ve gözden geçirilmesi dışındaki güvence sözleşmelerinin iki ana bileşeni bulunmaktadır:[12]

1- Tüm güvence sözleşmeleri için geçerli olan standartlar (ISAE 3000-3399) ve
2- Konuya özel standartlar (Subject Specific Standards-ISAE 3400-3699)

2003 yılında Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE) kapsamında tüm güvence sözleşmeleri için 15 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olan "ISAE 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri" adlı standart yayımlanmıştır.[13] ISAE 3000, meslek mensupları için, tarihi finansal bilgiler dışındaki konulardaki güvence sözleşmelerini gerçekleştirmeleri için temel ilkeleri ve gerekli işlemleri kapsamaktadır.

ISAE 3000'nin üç amacı vardır: Yüksek veya orta seviyede güvence sağlamayı amaçlayan güvence sözleşmelerinin amaçlarını ve unsurlarını tanımlamak, güvence sözleşmelerini gerçekleştirmeleri için meslek mensuplarına rehber olmak ve standartlar tespit etmek, belirli güvence sözleşmesi türlerine özel standartlar geliştirmek için çerçeve oluşturmak.[14]

IAASB standartları kapsamındaki tüm hizmetlerde olduğu gibi, uluslararası güvence sözleşmelerini gerçekleştirirken de meslek mensuplarının IFAC'ın Meslek Mensupları için Etik Kodu'nun (IFAC Code of Ethics for Practitioners) ilgili

[12] Hayes v.d., **a.g.e.,** s.136
[13] Eilifsen vd., **a.g.e.,** s.636.
[14] Soltani, **a.g.e.**, s. 141.

kısımlarına uymaları ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) 1 ile uyumlu bir kalite kontrol sistemi uygulamaları gerekmektedir.[15]

ISAE 3000, IAASB'ın güvence çerçevesi kapsamında okunmalıdır. ISAE 3000 tek tek ISA'larda yer alan unsurların çoğunu içermektedir. Ancak bu güvence standardı yapı olarak diğer denetim standartlarından daha geneldir. ISAE 3000'nin temel unsurları şunlardır:[16]

- Etik şartlar - *Ethical requirements*
- Kalite kontrolü - *Quality control*
- Sözleşmenin kabulü ve devamlılığı - *Engagement acceptance and continuance*
- Sözleşme koşullarının kabulü - *Agreeing on the terms of the engagement*
- Sözleşmenin planlanması ve yürütülmesi - *Planning and performing the engagement*
- Uzman çalışmasından yararlanma - *Using the work of an expert*
- Kanıt toplama - *Obtaining evidence*
- Güvence raporu tarihinden sonraki olayların dikkate alınması - *Considering subsequent events*
- Belgelendirme - *Documentation*
- Güvence raporunun hazırlanması - *Preparing the assurance report*
- Diğer raporlama sorumlulukları - *Other reporting responsibilities*

IAASB, meslek mensuplarının güvence sözleşmelerini ISAE 3000 kapsamında gerçekleştirmelerini öngörmektedir.[17] ISAE 3000'deki temel ilkeler ve gerekli işlemler aşağıdaki gibi özetlenebilir:[18]

- Sözleşme yapılacak taraf ile sözleşmenin koşulları hakkında anlaşmaya varılması

[15] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.640
[16] **A.e.**, s.639-640
[17] Soltani, **a.g.e.,** s.140.
[18] Eilifsen v.d., **a.g.e.,** s.640

- Sözleşmenin etkin yürütülmesi için planlama yapılması
- İddianın önemli derecede aksaklık içerme riskini belirlemeye ve değerlendirmeye ve ilave kanıt toplama işlemlerinin tasarlamaya ve gerçekleştirmeye yetecek şekilde, hizmet konusunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılması
- Hizmet konusunun uygunluğunun, bir başka deyişle, belirlenmiş bir ölçüte göre tutarlı bir şekilde değerlendirmesinin ve ölçümünün yapılabildiğinin ve hizmet konusuyla ilgili iddianın, görüşü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtın toplanması için gereken işlemlerin uygulanabileceği şekilde olduğunun değerlendirilmesi
- Konunun değerlendirilmesi veya ölçülmesinde kullanılacak ölçütlerin uygunluğunun değerlendirilmesi
- Bir güvence sözleşmesinin planlanmasında ve gerçekleştirilmesinde önemliliğin ve güvence sözleşmesi riskinin belirlenmesi
- Güvence sözleşmesi riskinin, sözleşme koşullarında, kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesi
- Görüşe dayanak teşkil edecek şekilde yeterli kanıt toplanması
- Gerektiğinde sorumlu taraftan beyanlar istenilmesi
- Güvence raporunun tarihine kadarki olayların iddiaya ve güvence raporuna etkisinin dikkate alınması
- Güvence raporunu ve sözleşmenin ISAE'ler ile uyumlu gerçekleştirildiğini destekleyen kanıtları sağlamak için önemli olan konuların belgelendirilmesi
- Güvence raporunda verilen görüşü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtın toplanıp toplanmadığına karar verilmesi

ISAE'lerdeki konuya özel standartlar kapsamında, "ISAE 3400: Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi" ve 15 Haziran 2011 tarihinde ve daha sonra biten dönemleri kapsayan güvence raporları için geçerli olacak olan "ISAE 3402: Hizmet Organizasyonun Kontrollerine İlişkin Güvence Raporları" adlı iki standart bulunmaktadır. Bu standartlarda belirtilen hizmetlerle ilgili açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilecektir.

Tarihi finansal bilgilerin denetimi ve gözden geçirilmesi dışındaki güvence sözleşmeleri kapsamında, henüz çalışmaları devam eden iki standart bulunmaktadır. Ekim 2009'da, "Sera Gazı Beyanına İlişkin Güvence" adlı İstişare Metni yayımlanmış, Şubat 2010'a kadar metinle ilgili görüşler alınmaya devam edilmiştir. İstişare Metni için elde edilen görüşler, bu konuda bir Taslak Metin (Exposure Draft) hazırlanması için kullanılmıştır. Haziran 2010 toplantısında, "ISAE 3410: Sera Gazı Beyanına İlişkin Güvence" adlı Taslak Metnin ilk okuması yapılmıştır. IAASB'ın proje takvimine göre Eylül toplantısında Taslak Metnin onaylanması beklenmektedir.[19]

Küresel sermaye piyasalarının artmakta olan entegre yapısı, ihraççılar[*] (issuer) için sermaye bulma ve yatırımcılar için ise yatırım yapma olanaklarını arttırmıştır. Örneğin, Avrupa Birliği'nde ihraççıların hazırladıkları izahnamelerin[**] (prospectus) tüm üye ülkelerde ilave bir onaya gerek olmaksızın geçerliliği bulunmaktadır. Bu durum, izahnamelerde yer alan proforma finansal bilgilere ilişkin Avrupa Birliği çapında genel kabul gören güvence standartlarına ihtiyaç duyulmasına yol açmıştır. Dünyadaki yasal düzenlemelerdeki farklılıklar nedeniyle proforma finansal bilgilere ilişkin uluslararası standartlar geliştirmedeki potansiyel zorluklar olabileceğinin farkında olan IAASB, Avrupa Birliği'nin kullanmakta olduğu izahname düzenlemesini başlangıç noktası olarak kabul edip bu düzenlemenin gelecek olan görüşlerle geliştirilmesi yolunu tercih etmiştir. [20] Bu gelişmeler IAASB tarafından, "ISAE 3420: İzahnamedeki Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sürecine İlişkin Güvence Raporu" adlı Taslak Metnin oluşturulması ile sonuçlanmıştır.

IAASB, "ISAE 3420: İzahnamedeki Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sürecine İlişkin Güvence Raporu" adlı Taslak Metnin Nisan 2010'da yayımlanmasını onaylamıştır. Bu Taslak Metin için 30 Eylül 2010 tarihine kadar

---

[19](Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/ExposureDrafts.php , http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0167&ViewCat=1085,
http://web.ifac.org/download/Current_IAASB_Project_Timetable.pdf, 7 Haziran 2010.

[*] İhraççı: Sermaye piyasası araçlarını ihraç edenlere verilen isimdir.

[**] İzahname: Halka arzlarda tasarruf sahiplerinin bilgilendirilmesinde en önemli araçlardan biridir.

[20] (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0139, 10 Haziran 2010.

görüş alınacaktır. IAASB'ın proje takvimine göre Mart 2011'de Taslak Metnin son değerlendirmesi yapılacaktır.

Gelecekte, IAASB düzenlemeleri kapsamında konuya özel standartlar bölümü; finansal olmayan bilgiler (kurumsal yönetim, çevre vb.), sistemler ve süreçler (kurumsal yönetim, çevre yönetim sistemleri, iç kontrol vb.), davranış (kurumsal yönetim, uygunluk, insan kaynakları uygulamaları vb.) konularında standartlar içerebilir. Günümüzde sosyal, çevresel ve ekonomik konulardaki güvence sözleşmeleri genellikle, IAASB bu konularda standart yayımlamadığı için, Küresel Raporlama Projesi Girişim Grubu'nun (Global Reporting Initiative-GRI) standartları gibi belirlenmiş çeşitli ölçütlere göre yapılmaktadır.[21] Bu tip güvence hizmetlerinin bazılarına çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

2.1.4. ULUSLARARASI İLGİLİ HİZMETLER STANDARTLARI

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinin kapsamına dahil olmayan Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standards for Related Services-ISRS), "ISRS 4400: Finansal Bilgilerle İlgili Üzerinde Mutabık Kalınan İşlem Sözleşmeleri" ve "ISRS 4410: Finansal Bilgilerin Derlenmesi ile İlgili Sözleşmeler" adlı iki standarttan oluşmaktadır. Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinde meslek mensubu, hizmet konusu hakkında gerçekleştirdiği belirli işlemlere dayanan bulgularını raporlar. Derleme sözleşmelerinde ise mseslek mensubu, uzmanlığını kullanarak finansal bilgileri toplar, sınıflandırır ve özetler.[22]

Finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmeleri ile ilgili olan ISRS 4400, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine göre, güvence hizmetlerine dahil edilmemiştir. AICPA düzenlemelerinde ise, üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmeleri Tasdik Sözleşmeleri Standartları (SSAE) kapsamındadır. Bu çalışmanın uygulama bölümü için yapılan araştırmalarda, ülkemizde bu tip hizmetlerin uygulama alanı bulmaya başladığı tespit edilmiş

[21] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.116
[22] Eilifsen, Messier, **a.g.e.**, s.650

olduğundan, üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmeleri çalışma kapsamına alınmış ve finansal bilgilerle ilgili üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleriyle ilgili bilgilere çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

ISRS 4410: Finansal Bilgilerin Derlenmesi ile İlgili Sözleşmeler standardı ise güvence hizmetleri kapsamına dahil olmadığından bu standart çalışmanın kapsamına alınmamıştır.

2.2. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDEKİ DÜZENLEMELER

2003 yılına kadar ABD'de kamu kurumları dışındaki tüm şirketlerin denetimi için denetim standartları oluşturmak AICPA'in Denetim Standartları Kurulunun (Auditing Standards Board-ASB) sorumluluğundaydı. Ancak, Sarbanes-Oxley Yasası'ndan sonra halka açık şirketler için denetim standartları belirleme yetkisi Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (PCAOB) verilmiştir. PCAOB, ABD Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC) tarafından denetlenmektedir. Halka açık şirketlerin finansal tablolarını denetleyen denetim şirketleri, bağımsız denetim faaliyetini PCAOB tarafından yayımlanan denetim ve ilgili mesleki uygulama standartlarına uygun olarak gerçekleştirmelidir. Halka açık olmayan şirketlerin finansal tablolarını denetleyen denetim şirketleri ise ASB'nin yayımladığı standartlara uymak zorundadır.[23] Çalışmanın bu bölümünde AICPA'in ve PCAOB'nin güvence hizmetlerine ilişkin düzenlemelerine yer verilecektir.

[23] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e**, s. 41.

2.2.1. AMERİKAN SERTİFİKALI MUHASEBECİLER ENSTİTÜSÜNÜN DÜZENLEMELERİ

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), 1887 yılında kurulmuş olup Amerika Birleşik Devletleri'ndeki sertifikalı kamu muhasebecilerinin meslek örgütüdür. Kurumun misyonu, üyelerinin kamuya, çalışanlarına ve müşterilerine en iyi şekilde hizmet edebilmeleri ve faydalı olabilmeleri için onlara bilgi sağlamak ve önderlik etmektir. Tüm üyeler, halka açık olmayan şirketlerin denetiminde, bu kuruluşun bünyesindeki Denetim Standartları Kurulunun (Auditing Standards Board-ASB) hazırlamış olduğu standartlara uymak zorundadırlar.[24]

AICPA tarafından oluşturulan Elliott Komitesi "güvence hizmetleri"ni "karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetler" olarak tanımlamıştır.[25] AICPA'in düzenlemelerine göre, güvence hizmetleri; denetim hizmetleri, tasdik hizmetleri ve gözden geçirme hizmetlerinden oluşmaktadır ve her hizmet türü için ayrı ayrı standartlar bulunmaktadır. Tasdik ve güvence hizmetlerinin karşılaştırılmasına Tablo 2.1'de yer verilmiştir.

Tasdik hizmetleri uzun yıllar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) çerçevesinde yürütülen denetim faaliyeti ile sınırlı kalmıştır. Ancak müşteriler, iç kontrol sisteminin etkinliği, tahmini finansal tablolar gibi finansal tabloların denetimi dışındaki konularda da tasdik hizmetleri talep etmeye başlamışlardır. Meslek mensupları bu taleplere cevap verirken GKGDS'deki temel kavramları tasdik hizmetlerine uygulamışlardır. Ancak meslek mensupları, tasdik hizmetlerinin çeşitliliği arttıkça uygulamada zorluklarla karşılaşmışlardır.[26] Bunun sonucunda AICPA tarafından Tasdik Standartları (Attestation Standards) yayımlanmıştır.

---

[24] (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/MissionHistory.aspx, 19 Mayıs 2010.
[25] Madray, **a.g.e.**, s.1.05.
[26] AICPA, Codification of Statements on Standards for Attestation Engagements, 2006, s.5.

Tablo 2.1: AICPA Standartlarına Göre Tasdik ve Güvence Hizmetlerinin Karşılaştırılması

Sözleşmenin Özellikleri	Tasdik	Güvence
Sonuç:	Diğer bir tarafın yazılı iddialarının güvenilirliği hakkında yazılı görüş	Karar alıcılar için daha iyi bilgi ve tavsiyeler
Amaç:	Güvenilir bilgi	Daha iyi karar verme
Sözleşmenin tarafları:	Açıkça belirtilmez, ancak genellikle üç taraf vardır (üçüncü taraf çoğunlukla işletme dışındadır); meslek mensubunun ücreti genellikle bilgiyi hazırlayan tarafından ödenir.	Genellikle üç taraf vardır (iki taraf aynı kuruluş tarafından görevlendirilmiş olsa bile); meslek mensubunun ücreti bilgiyi hazırlayanlar veya kullananlar tarafından ödenir.
Bağımsızlık:	Standartlar tarafından zorunlu tutulur.	Tanımı gereği zorunludur.
Raporun içeriği:	Oluşturulmuş veya belirlenmiş ölçütlere uygunluk	Bilginin güvenilirliği veya ilgili olması hakkında güvence
Raporun şekli:	Yazılı	Çeşitli şekillerde
Karar alıcıların kullanacağı bilgiyi geliştiren taraf:	İddia sahibi	Meslek mensubu veya iddia sahibi
Karar alıcıların kullanacağı bilginin içeriğine karar veren taraf:	Bilgiyi hazırlayan (müşteri)	Bilgiyi hazırlayan, meslek mensubu veya kullanıcı
Güvence seviyesi:	İnceleme, gözden geçirme veya üzerinde mutabık kalınan işlemler türü sözleşmeler	Esnek

***Kaynak**: Madray, **a.g.e.**, s.1.08.*

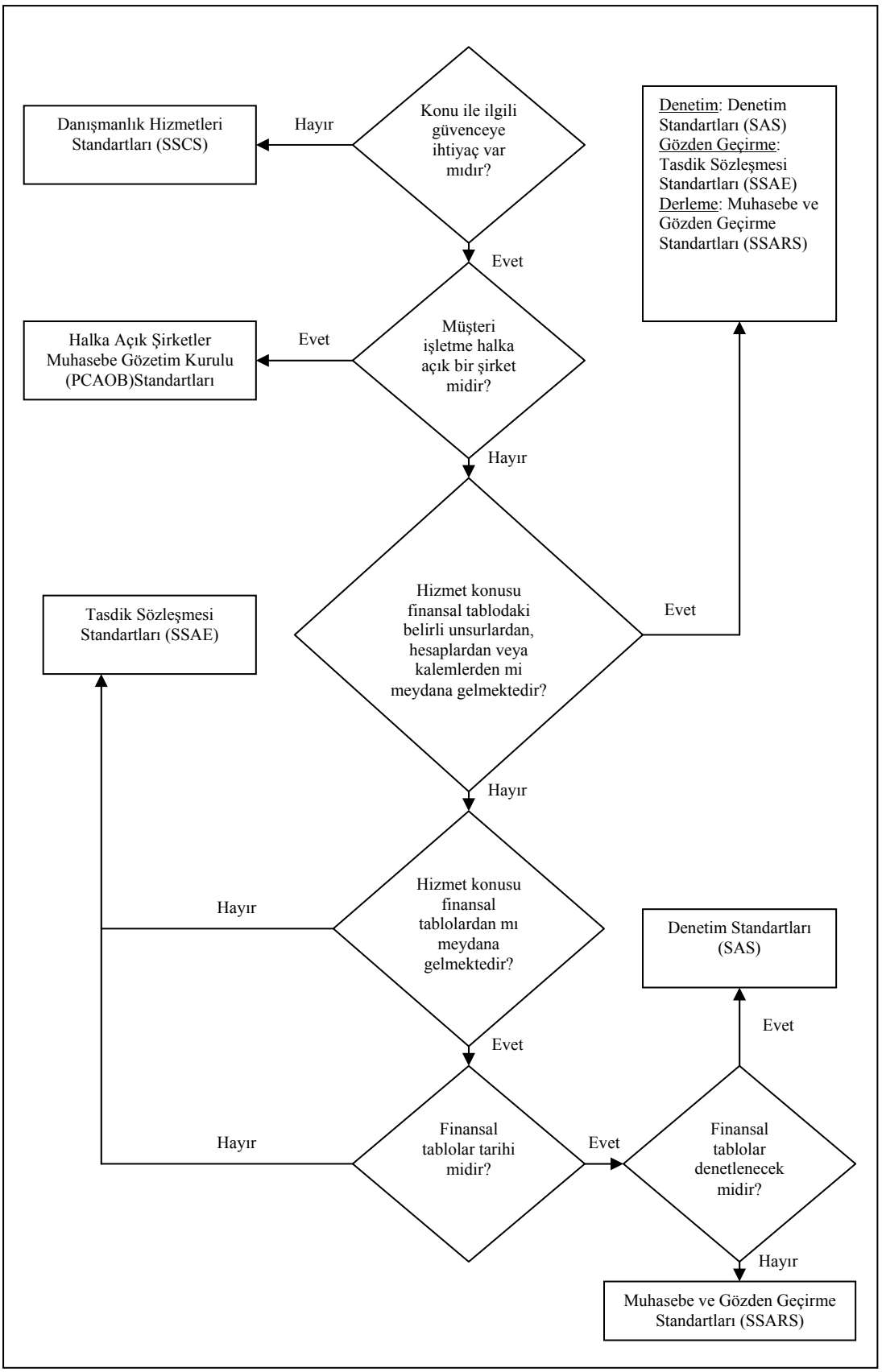
Tasdik standartları ve ilgili açıklayıcı yorumların yayımlanmasının amacı tasdik hizmetleri için genel bir çerçeve oluşturmak ve bu hizmetlerin sınırlarını çizmektir. Böylece bu standartlar ve yorumlar (a) tasdik hizmetleri veren meslek mensuplarına yeni tasdik hizmetleri sunmada ve mevcut hizmetleri geliştirmede kullanışlı ve gerekli bir rehber sunmakta ve (b) gerektiğinde, AICPA'nın standart oluşturucu birimlerinin bu hizmetlere ilişkin açıklayıcı standartlar oluşturmalarına yardımcı olmaktadır.[27]

Belirli tasdik sözleşmelerinin gerçekleştirilmesi içi ek açıklamalar Tasdik Sözleşmesi Standartları (Statements on Standards for Attestation Engagements-SSAE) ile yapılmaktadır.[28] SSAE'lerin yanı sıra, Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards-SAS) ve Muhasebe ve Gözden Geçirme Standartları (Statements on Standards for Accounting and Review Services-SSARS) da AICPA'in düzenlemelerinde yer alan, güvence hizmetleri kapsamındaki standartlardır.

AICPA düzenlemeleri kapsamında güvence sözleşmesi türünün seçiminde, hizmet konusu ile ilgili güvenceye ihtiyaç yoksa SSCS (Danışmanlık Hizmetleri Standartları) uygulanır. Güvenceye ihtiyaç duyan müşteri işletme halka açık ise PCAOB'nin standartlarına tabidir. Müşteri işletme halka açık değilse ve hizmet konusu finansal tablodaki belirli unsurlardan, hesaplardan veya kalemlerden meydana gelmekte ise SAS, SSAE veya SSARS uygulanır. Tarihi finansal tablolar dışındaki konularda gerçekleştirilen güvence sözleşmelerinde SSAE uygulanır. Güvence konusu, tarihi finansal tabloların denetlenmesi ise SAS, gözden geçirilmesi ise SSARS uygulanır. Güvence sözleşmesi türüne karar verme süreci ile ilgili aşamalar Şekil 2.3'te gösterilmektedir.

---

[27] **A.e.**
[28] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.742.



Şekil 2.3: Sözleşme Türünün Seçiminde Karar Verme Süreci
Kaynak: *Madray,* ***a.g.e.****, s.2.11.*

Meslek mensubunun gerçekleştireceği sözleşmenin türünü müşterinin ihtiyaçları belirler. Bu ihtiyaçlar hakkında bilgi edinmesi için, meslek mensubunun müşteriyle ön görüşme yapması faydalıdır. Bu görüşmede, müşterinin güvence ihtiyacının olup olmadığının, raporun ne amaçla kullanılacağının ve raporun ne zamana kadar hazır olması gerektiğinin dikkate alınması gerekir.[29]

Sözleşme türünün seçiminde, müşteri ihtiyaçları kapsamında aşağıdaki hususlar da göz önüne alınmalıdır. [30]

- Finansal tabloların güvenilirliği hakkında kullanıcılara güvence sağlamak için denetim ve gözden geçirme sözleşmeleri kullanılmaktadır. Bilgi tahmini ise veya finansal değilse SAS ve SSARS'ler uygulanmamaktadır.

- Danışmanlık sözleşmesi de tasdik sözleşmesi de finansal veya finansal olmayan bilgi içerebilir ve bu bilgi tarihi veya tahmini olabilir. Ancak danışmanlık sözleşmelerinde bilgi hakkında güvence verilmez. Sözleşme sonucu ortaya çıkan bulgular ve öneriler kullanıcıya (genellikle müşteri işletme) iletilir. Tasdik sözleşmelerinde ise amaç, danışmanlık sözleşmesinin aksine bilgi hakkında güvence sağlamaktır.

ASB, ilk Tasdik Sözleşmesi Standardı'nı (SSAE) 1986 yılında yayımlamıştır. Bu standartların amacı, muhasebe meslek mensuplarının, mesleki uzmanlıklarını tarihi finansal tablolar ile ilgili hizmetler haricinde de kullanabilmelerine rehber olmaktır. Bir başka ifade ile, çeşitli tasdik hizmetleri için artan talep nedeniyle ASB, ilk SSAE'yi yayımlayarak tasdik hizmetlerinin tanımlanması ile uygulanılabilirliğini yaygınlaştırmayı ve bu standardın uygulamaya yönelik rehber olmasını amaçlamıştır. ASB, konu ile ilgili yayımladığı tüm standartların yerine geçen ve 1 Haziran 2001

[29] Madray, **a.g.e.**, s.2.10.
[30] **A.e.**

tarihinde yürürlüğe giren "SSAE 10: Tasdik Sözleşmesi Standartları: Düzeltme ve Yeniden Kodlama" adlı standardı yayımlamıştır. [31]

SSAE 10 aşağıdaki kısımlardan oluşmaktadır: [32]

- Tasdik Sözleşmeleri (AT 101-Attest Engagements)
- Üzerinde Mutabık Kalınan İşlem Sözleşmeleri (AT 201-Agreed-Upon Procedures Engagements)
- Finansal Tahminler ve Projeksiyonlar (AT 301-Financial Forecasts and Projections)
- Proforma Finansal Bilgiler Üzerine Raporlama (AT 401-Reporting on Pro Forma Financial Information)
- Uygunluk Tasdiki (AT 601-Compliance Attestation)
- Yönetimin Açıklamaları (AT 701-Management's Discussion and Analysis)

SSAE 10 standardının "Tasdik Sözleşmeleri" adlı ilk kısmında 11 adet Tasdik Standardı belirlenmiştir. Tasdik Standartları, GKGDS'nin doğal bir uzantısıdır. GKGDS gibi, Tasdik Standartları da teknik yetkinlik, bağımsız düşünme mantığı içinde olmak, yeterli mesleki özen ve titizlik, uygun planlama ve gözetim, yeterli kanıt ve uygun raporlama ile ilgilidir, ancak Tasdik Standartları kapsam olarak GKGDS'den daha geniştir.[33] Bu standartlar sayısı ve çeşidi artmakta olan tasdik hizmetleri için geçerlidir. İç kontrol sistemine, bilgisayar yazılımlarına, yasal veya sözleşmeden doğan yükümlülüklere uygunluğa, yatırım performans istatistiklerine ve finansal tabloları destekleyici bilgilere ilişkin raporlar bu hizmetlere örnek olarak verilebilir. Bu standartlar değişen çevrenin ve toplumun taleplerine cevap verebilmek için geliştirilmiştir.[34]

---

[31] Paul Munter, Thomas A. Ratcliffe, "A Fresh Look at Attestation Standards", **CPA Journal**, Şubat 2002, Cilt 72, Sayı:2, s.49.
[32] (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx, 5 Temmuz 2010.
[33] AICPA, Codification of Statements on Standards for Attestation Engagements, 2006, s.5.
[34] **A.e.**

ASB'nin yayımladığı SSAE 10 standardında, Tasdik Standartları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:[35]

Genel Standartlar

1. Tasdik sözleşmesi, konusunda bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.

2. Tasdik sözleşmesi, hizmet konusu hakkında gerekli bilgi birikimine sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.

3. Tasdik sözleşmesini yürütecek kişi veya kişiler, hizmet konusunu geçerli ve kullanıcılar tarafından bilinen ölçütlere göre değerlendirebilecekleri durumlarda, işi üstlenmelidirler.

4. Tasdik sözleşmesi yürütecek kişi veya kişiler, tasdik sözleşmesi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar.

5. Tasdik sözleşmesinin planlanmasında ve yürütülmesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

Çalışma Sahası Standartları

1. İş iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.

2. Raporda açıklanacak görüşe esas teşkil edebilecek yeterli kanıtlar elde edilmelidir.

Raporlama Standartları

1. Raporda, hizmet konusu veya iddia tanımlanmalı ve sözleşmenin niteliği açıklamalıdır.

[35] SSAE No.10, AT Section 101, Paragraf 19-78, AT §101.15- AT §101.80.

2. Raporda, sözleşmeyi yürüten kişi veya kişilerin hizmet konusu veya iddia hakkındaki görüşü açıklanmalıdır.

3. Raporda, çalışmayı yürütenlerin tasdik sözleşmesi, hizmet konusu ve varsa iddia ile ilgili önemli kısıtlamaları açıklanmalıdır.

4. Aşağıdaki koşullarda meslek mensubu, raporun belirli tarafların bilgisi ve kullanımı için sınırlı olduğunu raporda açıklamalıdır:
-Hizmet konusunun değerlendirilmesinde kullanılacak ölçütler, meslek mensubu tarafından sadece ölçütlerin oluşturulması sürecine katılan ya da ölçütleri doğru olarak anlayabilecek sınırlı sayıdaki taraflar için uygun olarak belirlenmişlerse,
-Hizmet konusunun değerlendirilmesinde kullanılacak ölçütler, sadece belirli taraflarca bilinebiliyorsa,
-Sorumlu tarafça, hizmet konusu hakkında rapor ve yazılı bir iddia verilmemişse,
-Rapor, üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmesi hakkındaysa.

Tasdik Standartları ile GKGDS arasındaki en dikkate değer fark; Genel Tasdik Standartlarının ikincisinde ve üçüncüsündedir. İki numaralı standart, meslek mensubunun tasdik konusu husus ile ilgili yeterli bilgi birikimine sahip olması gerektiğini öngörmektedir. Örneğin, bir meslek mensubu bir işletmenin çevre koruma yasalarına uyduğuna dair tasdik hizmeti veriyorsa, ilgili yasalar ve bu yasalara uyumun nasıl sağlanabileceği hakkında detaylı bilgiye sahip olmalıdır. Üçüncü standart, hizmet konusunun kullanıcıların erişimine açık olan uygun bir ölçüte göre değerlendirebilmesini gerektirmektedir. Yukarıda değinilen çevre koruma yasaları ile ilgili örnekte, ölçümlemedeki zorluklar ve belirli ölçütlerin olmaması gibi nedenlerle, meslek mensubu yasalara uyumun sağlanıp sağlanmadığı sonucuna varmada zorluklarla karşılaşabilir.[36]

[36] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.,** s.742.

SSAE 10'dan sonra bu standartta değişiklik yapan SSAE 11-12-13-14-15-16 nolu standartlar yayımlanmıştır. "SSAE 15: Finansal Tabloların Denetimi Kapsamında Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün İncelenmesi" adlı standardın Ekim 2008'de yayımlanmasıyla, SSAE 10'un içinde bulunan "AT 501: Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrol Hakkında Raporlama" adlı bölüm yürürlükten kaldırılmıştır.[37] SSAE'ler kapsamında yayımlanan bir diğer standart ise, Nisan 2010'da yayımlanan "SSAE 16:Hizmet Organizasyonlarının Kontrolleri Üzerine Raporlama" adlı standarttır.[38] Bu standartta ele alınan hizmet organizasyonlarının kontrolleri üzerine güvence hizmetleri ile ilgili olarak çalışmanın üçüncü bölümünde bilgi verilecektir.

2.2.2. HALKA AÇIK ŞİRKETLER MUHASEBE GÖZETİM KURULUNUN DÜZENLEMELERİ

Amerikan Kongresince 2002 yılında kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası'nın "Denetim, Kalite Kontrol Bağımsızlık Standartları" adlı 103. maddesine göre ABD'deki tüm halka açık şirketlerin denetimine ilişkin esasların Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun (PCAOB) düzenlemeleri çerçevesinde yapılacağı öngörülmektedir.[39]

PCAOB, önceden AICPA düzenlemeleri kapsamında varolan standartları geçici standartlar olarak kabul etmiştir.[40] PCAOB'nin yayımladığı "3300T*** Geçici Tasdik Standartları" adlı tebliğe göre; "Geçici Tasdik Standartları", PCAOB tarafından yerine yenisi konmadığı veya değiştirilmediği sürece, ASB'nin yayımladığı

---

[37] **The Auditor's Report**, 2009, (Çevrimiçi) http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/09winter/item04.htm, 12 Temmuz 2010.

[38] (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingAndAuditing/Resources/AudAttest/AudAttestStndrds/DownloadableDocuments/RecentlyIssuedSSAEs/SSAE%2016_Summary.pdf, 5 Haziran 2010.

[39] (Çevrimiçi) http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, 5 Haziran 2010.

[40] (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Standards/Attestation/Pages/default.aspx, 25 Temmuz 2010.

*** Tebliğ numarasından sonra konan "T" harfi, standardın geçici bir standart olduğunu göstermektedir. [Kaynak: PCAOB, "Statement Regarding the Establishment of Auditing and Other Professional Standards", 18 Nisan 2003, (Çevimiçi) http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20004/2003-04-18_Release_2003-005.pdf, 25 Temmuz 2010.]

SSAE'lerin ve bunlara ilişkin yorumların 16 Nisan 2003 tarihi itibarıyla varolan hallerinden oluşmaktadır.[41] SSAE'lerde tanımlanan sözleşmeler ve halka açık şirketlerin denetim raporlarının hazırlanması veya yayımlanmasına ilişkin sözleşmeler ile ilgili olarak, PCAOB'den yetki almış denetim şirketleri ve ilgili şahıslar, bu standartlara uymak zorundadırlar.[42]

Güvence hizmetinin konusu açısından en önemli tasdik hizmetlerinden biri, Sarbanes-Oxley Yasası ile halka açık şirketler için zorunlu hale getirilmiş olan, finansal raporlama ile ilgili iç kontrol hakkında verilen güvence hizmetidir. Sarbanes-Oxley Yasası ile şirket yönetimlerine, şirketin finansal raporlamasına yönelik iç kontrollerinin yeterliliğini değerlendirme zorunluluğu getirilmiştir. Şirketin bağımsız denetimini gerçekleştiren şirketin, yönetimin bu değerlendirmesi ile ilgili bir görüş beyan etmesi, yani bir tasdik hizmeti vermesi gerekmektedir.

PCAOB, iç kontrolün etkinliğine ilişkin yönetimin iddialarını incelemede denetçilere rehberlik edecek standartları yayımlamakla sorumludur. Kurul, 9 Mart 2004 tarihinde "Finansal Tabloların Denetimi ile Birlikte Gerçekleştirilen Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün Denetimi" adlı 2 numaralı Denetim Standardı'nı (Auditing Standard 2–AS 2) yayımlamıştır. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC), AS 2'yi 17 Haziran 2004 tarihinde kabul etmiştir.[43] AS 2'nin yayımlanmasıyla, SSAE 10 kapsamındaki "AT 501: Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrol Hakkında Raporlama" adlı bölüm ve bu bölümün yorumuyla ilgili kısım yürürlükten kaldırılmıştır.[44] Bu bölüm ve ilgili yorum 2004 yılı itibarıyla PCAOB'nin Geçici Tasdik Standartlarından çıkarılmıştır.[45]

---

[41] **A.e.**
[42] (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Pages/Section_3.aspx#rule3300t, 5 Haziran 2010.
[43] (Çevrimiçi) http://sas70.com/sas70_SOX404.html, 26 Mayıs 2010.
[44] (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Standards/Pages/Superseded.aspx, 3 Eylül 2010.
[45] PCAOB, "Conforming Amendments to PCAOB Interim Standards Resulting From the Adoption of PCAOB Auditing Standards No.2", 15 Eylül 2004, (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Rules/PCAOB Rules/Documents/Conforming_Amendments.pdf, 3 Eylül 2010.

PCAOB, "Finansal Tabloların Denetimi Kapsamında Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün Denetimi" adlı 5 numaralı Denetim Standardını (Auditing Standard 5– AS 5) yayımlamıştır. AS 5'in, 24 Mayıs 2007 tarihinde yayımlanması ile AS 2 yürürlükten kaldırılmıştır. AS 5, denetçilerin iç kontrole ilişkin raporlama yükümlülüklerini uygulamalarını, en önemli hususlara odaklanmaları ve PCAOB'nin iç kontrolün etkin denetimi için gerekli olmadığına inandığı prosedürleri elemeleri yoluyla kolaylaştırmak amacıyla oluşturulmuştur.[46]

2.3. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER

Ülkemizde, bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili ayrı bir standart seti bulunmamaktadır. 2004 yılında, TÜRMOB tarafından oluşturulan "Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)", IAASB tarafından 2002 yılı sonu itibarıyla yayımlanmış olan denetim standartlarını Türkçe'ye çevirerek yayımlamıştır. 2008 yılında ise TÜDESK, 2007 yılında yayımlanan "Uluslararası Denetim, Güvence ve Etik standartları El Kitabı"nı Türkçe'ye çevirererek "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları" adıyla yayımlamış bulunmaktadır.[47] Ancak yapılan bu tercümelerin hukuki bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bu kurumlara tâbi şirketler için geçerli olmak üzere, güvence hizmetleri kapsamına girebilecek hizmetlere ilişkin bazı düzenlemeleri bulunmaktadır. Türkiye'deki bir diğer önemli yasal düzenleme ise "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu"dur. Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleğinin esaslarını oluşturan bu kanun, Maliye Bakanlığı ve diğer kamu kurumlarının talep ettiği tasdik hizmetleri hakkında yayımlanan tebliğler için dayanak teşkil etmiştir. Yeni Türk

[46] (Çevrimiçi) http://sas70.com/sas70_SOX404.html, 26 Mayıs 2010.
[47] TÜDESK, Uluslararası Denetim Standartları, TÜRMOB Yayın No: 238 ve TÜDESK, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, TÜRMOB Yayın No: 339

Ticaret Kanunu Tasarısı'nın kabulü ile getirilecek yeniliklerin, güvence hizmetleri üzerinde önemli etkileri olacağı beklenmektedir.

2.3.1. SERMAYE PİYASASI KURULUNUN DÜZENLEMELERİ

Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin en önemli düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemelerdir. SPK, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1981 yılında yasalaşması ile oluşturulmuştur.[48] Türkiye'de halka açık şirketlere ilişkin düzenlemeler yapan SPK, 12.6.2006 tarihinde "Seri: X, No: 22: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır.[49]

SPK'nın "Seri:X, No:22: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inin "Özel amaçlı bağımsız denetim raporu" adlı otuzüçüncü kısmında, bağımsız denetim dışında bazı güvence hizmetleriyle ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Tebliğin, "Finansal Tabloların Unsurlarına İlişkin Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporları", "Sözleşmelere Uygunluk Raporları" ve "Özet Yıllık Finansal Tablolar Hakkında Bağımsız Denetim Raporları" başlıklı bölümleri güvence hizmetleri kapsamına giren standartlardır. Bunlar, IFAC ve AICPA'de yer alan standartlarla paralellik göstermektedir. Bu konudaki kaşılaştırmalı özet bilgilere Tablo 2.2'de yer verilmiştir.

---

[48] (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=5&submenu header=-1, 26 Nisan 2010.

[49] (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1, 26 Nisan 2010.

Tablo 2.2: Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporları ve IFAC ile AICPA Karşılaştırması

SPK Seri:X No:22	IFAC-IAASB	AICPA-ASB
33.Kısım – Özel amaçlı bağımsız denetim raporu **Madde 5.** Finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporları	**ISA 805 -** Özel durumlar-Konsolide olmayan finansal tabloların ve finansal tabloların belirli unsurlarının, hesaplarının veya kalemlerinin denetimi **ISRS 4400 -** Finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri	**AU 623 (SAS 62) -** Özel raporlar **Madde 11.** Finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleri **AU 622 (SAS 75) -** Finansal tabloların unsurları, hesapları veya kalemlerine ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (ASB bu standardı yürürlükten kaldırmıştır. Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri gerçekleştirmek için meslek mensuplarının aşağıdaki standarda başvurmaları gerekmektedir. **AT 201 (SSAE 10) -** Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri
Madde 6. Sözleşmelere uygunluk raporları	Bu standart ile ilgili Uluslararası Denetim Standardı (ISA) bulunmamaktadır.	**AU 623 (SAS 62) –** Özel raporlar **Madde 19.** Denetlenmiş finansal tabloların sözleşme şartlarına veya belirlenmiş koşullara uyumu **AT 601 -** Uygunluk tasdiki (Eğer denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında denetim işlemlerine dahil edilmemiş konuların sözleşme şartlarına veya belirlenmiş koşullara uyumuna ilişkin güvence veriyorsa, AT 601 standardına başvurmaları gerekmektedir.)
Madde 7. Özet yıllık finansal tablolar hakkında bağımsız denetim raporu	**ISA 810 -** Özet finansal tablolarla ilgili raporlara ilişkin/üzerine sözleşmeler	**AU 552 (SAS 42) -** Özet finansal tablolar ve seçilmiş finansal veri üzerine raporlama

Tebliğin otuzüçüncü kısmının sekizinci maddesinde, "Kurulca Gerekli Görülen Diğer Hususlar Hakkında Bağımsız Denetim Raporları" adlı bölüm yer almaktadır. Bu bölümde ise, Kurul'un SPK mevzuatı çerçevesinde gerekli gördüğünde işletmelerden "fon varlıklarının saklanması", "iç kontrol sisteminin durumu" ve "yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler" gibi hususlar hakkında özel amaçlı bağımsız denetim talep edebileceği belirtilmektedir. Emeklilik yatırım fonları ile ilgili "fon varlıklarının saklanması", "iç kontrol sisteminin durumu" ve "yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler" ilişkin düzenlenecek rapor örneklerine Ek 1'de yer verilmiştir.

Tebliğ'in "Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi" adlı otuz dördüncü kısmında ise bir işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini üstlenen bağımsız denetim kuruluşu tarafından aynı işletmenin ara dönem finansal tablolarının incelenmesine (sınırlı bağımsız denetimine) ilişkin ilke, usul ve esasları belirlenmiştir. Bu kısım, sınırlı bağımsız denetime ilişkin ilkeler ile incelemenin raporlanmasına dair hükümleri içermektedir. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesine, IFAC düzenlemelerinde Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları kapsamında yer verilmiştir. "ISRE 2410: Şirketin Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Finansal Bilgilerin Gözden Geçirilmesi" adlı standart ile müşteri işletmenin ara dönem finansal bilgilerini gözden geçirme sözleşmesi yapan denetçinin sorumlulukları hakkında düzenlemeler yapılmıştır. AICPA'in düzenlemelerinde ise bu konuya Denetim Standartları (AU 722 Ara Dönem Finansal Bilgiler) kapsamında yer verilmiştir.

Tebliğ Seri:X No:22'nin "Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim" adlı on üçüncü kısmında dışarıdan hizmet alan işletmelerin bağımsız denetiminde, bağımsız denetçi tarafından, söz konusu hizmetlerin işletmenin iç kontrol sistemine olan etkisinin belirlenerek, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bu kapsamda gerekebilecek ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu düzenleme IFAC'ın "ISA 402: Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim" adlı standardı ile paraleldir. Tebliğin bu kısmı haricinde, SPK düzenlemeleri

kapsamında, ISAE 3402 veya SSAE 16'da olduğu gibi hizmet organizasyonunun kontrollerine ilişkin bir güvence ile ilgili ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çalışmanın "Güvence Hizmetleri ile İlgili IFAC'ın Düzenlemeleri" bölümünde belirtildiği gibi IFAC "ISAE 3420: İzahnamedeki Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sürecine İlişkin Güvence Raporu" adlı bir Taslak Metin yayımlamıştır. Ülkemizde buna benzer bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuya ilişkin SPK'nın 3 Nisan 2010 tarihli ve 27541 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Seri: I, No: 40 Payların Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği" bulunmaktadır. Tebliğin dördüncü bölümünün 23. maddesinde, "İzahname ve diğer ilgili belgelerde yer alan bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasından ihraççılar ve paylarını satışa sunan hissedarlar sorumludur. Ancak, aracı kuruluşlar ve piyasa danışmanı da bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğundaki bilgiler hariç, kendilerinden beklenen özeni göstermemeleri durumunda bu belgelerdeki bilgilerin gerçeği dürüst biçimde yansıtmamasından hukuken sorumludurlar." denmektedir.[50] Tebliğ ile SPK, izahnamelerdeki bilgilerin güvenilirliğinden ihraççıları ve paylarını satışa sunan hissedarları sorumlu tutmaktadır. Tebliğ'de, ISAE 3420 standardının aksine, bu bilgilerin güvenilirliğiyle ilgili bir güvence verilmesinden söz edilmemektedir.

İzahnamenin tescili ve ilanı ile ilgili olarak ise, Tebliğin 17. maddesinde "Kurul kaydına alınma başvurusu sırasında Kurula sunulan taslak izahname Kurul'un internet sitesinde ilan edilir. Taslak izahname ayrıca, Kurul'a başvuru yapıldığı günü izleyen 2 iş günü içinde, varsa ortaklığın internet sitesinde ve payları Borsa'da işlem gören ortaklıklar için Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) ilan edilir. Taslak izahname ilan edilirken, Kurula yapılan kayda alma başvurusunun incelenmekte olduğu, izahnamenin Kurul tarafından henüz onaylanmadığı ve Kurul onayını takiben kesinleşen izahnamenin ayrıca ilan edileceği hususlarına izahnamenin giriş sayfasında yer verilmesi zorunludur. İzahname standartları Kurul tarafından belirlenir." denmektedir. SPK'nın internet sitesine konan taslak izahnamelerde konu

[50] (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=394&ct=f&action=displayfile &ext=.pdf&submenuheader=null, 9 Temmuz 2010.

ile ilgili bölümlerde bilgi verilmemektedir.[51] Ancak, bu tebliğin yayımlanması ve sermaye piyasalarının gelişmesiyle Türkiye'de de bu konuda güvence ihtiyacının doğabileceği öngörülebilir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler dışında, ülkemizde "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Hizmetleri" ile ilgili SPK kapsamında herhangi bir standart bulunmamaktadır.

2.3.2. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMUNUN DÜZENLEMELERİ

Türkiye'de bankacılık konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3. maddesinin 1. fıkrası ile Haziran 1999'da kurulmuş ve Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır.[52]

Bankacılık sektörüyle ilgili güvence hizmetleri; finansal tabloların bağımsız denetimi ile bankacılık süreçleri ve bilgi sistemlerinin denetimi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.[53] Bağımsız denetimin yanı sıra, Yönetmelik'in 12. bölümünde sınırlı denetimin tanımı yapılmakta ve sınırlı denetim ilke ve kurallarına uygun şekilde ara denetimlerin yapılması öngörülmektedir. Ayrıca, vergi mevzuatı hariç olmak üzere, BDDK tarafından belirlenecek özellik arzeden veya Bankacılık Kanunu uyarınca yürürlüğe

[51] (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=12&pid=0&subid=13, 15 Temmuz 2010.
[52] (Çevimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802 BRSA-TR.pdf, 13 Eylül 2010.
[53] (Çevrimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1677bankalarda_bd_kurulus_yetkilendirilmesi_faaliyetleri_yonetmelik_islenmi%C5%9F.pdf, 14 Eylül 2010.

konulan yönetmeliklerde öngörülen konulara münhasır olmak üzere bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılan özel amaçlı bağımsız denetimler de güvence hizmeti kapsamındaki hizmetlerdir.

BDDK'nın, bankalar için hayati öneme sahip olan "Bilgi Sistemleri"nin yönetimi ve denetimine ilişkin çeşitli düzenlemeleri bulunmaktadır. Bilgi sistemlerinin yönetimine ilişkin önemli düzenlemelerden biri, bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenleyen ve 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik"tir.**** Bu Yönetmelik'in "Bilgi sistemlerinin tesisi" adlı 11. maddesinin 5. fıkrasında bankaların bilgi sistemlerinin unsurları ile kontrolüne ilişkin asgari usul ve esasları belirlemeye Kurulun yetkili olduğu, "İletişim kanallarının ve bilgi sistemlerinin kontrolü" adlı 16. maddesinin 3. fıkrasında ise Kurulun, genel bilgi sistemi kontrolleri ile uygulama kontrolleri çerçevesinde icra edilecek asgari kontrollerin kapsamına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmektedir. Bilgi sistemleri yönetiminde geçen "genel bilgi sistemi kontrolleri ile uygulama kontrolleri"ne çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

Bankaların faaliyetlerinin ifasında kullandıkları bilgi sistemlerinin yönetiminde esas alınacak asgari usul ve esasları düzenlemek amacıyla 14 Eylül 2007 tarihli 26643 sayılı Resmi Gazete'de "Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere İlişkin Tebliğ" yayımlanmıştır. Tebliğ, 19 Ekim 2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 93. maddesi ve 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" in 11. maddesinin 5. fıkrası ile 16. maddesinin 3. fıkrası uyarınca düzenlenmiştir.*****

**** Bu Yönetmelik 14 Haziran 2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de ve 30 Kasım 2008 tarihli ve 27070 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ler ile değiştirilmiştir.

***** Bankaların bilgi sistemlerinin yönetimine ilişkin düzenlemelerden biri olan bu Tebliğ 24 Ocak 2009 tarihli ve 27120 sayılı Resmi Gazete ile 1 Haziran 2010 tarihli ve 27598 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğler ile değiştirilmiştir. 2007 yılında yayımlanan bu tebliği uygulamaları için bankalara 2010 yılı başına kadar 2 yıllık geçiş süresi tanınmıştır.

“Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ve “Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere İlişkin Tebliğ” in yanı sıra, bilgi sistemlerinin yönetimine ilişkin bir diğer düzenleme, bankaların ana hizmetlerinin uzantısı veya tamamlayıcısı niteliğinde hizmet veren destek hizmeti kuruluşlarına ve destek hizmeti alınabilecek konulara ilişkin usul ve esasların düzenlendiği ve 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Destek Hizmeti Almalarına ve Bu Hizmeti Verecek Kuruluşların Yetkilendirilmesine İlişkin Yönetmelik” tir.

Ülkemizde, bankacılıkta bilgi sistemleri denetimi çerçevesinde ise başlıca iki düzenleme bulunmaktadır. 13 Ocak 2010 tarihli ve 27461 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” bankaların bilgi sistemleri ile bankacılık süreçlerinin, yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemektedir.****** Bankalar ile, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin denetimine ilişkin rapor oluşturulması amacıyla sınırlı olmak üzere konsolidasyon kapsamındaki ortaklıkları, bankalara bilgi sistemleri hizmeti veren destek hizmeti kuruluşları, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin denetimini yapmaya yetkili kuruluşlar, bağımsız denetim kuruluşları ve dış hizmet sağlayıcı kuruluşlar Yönetmeliğin 1. maddesinde belirtilen amaçla sınırlı olarak bu yönetmelik hükümlerine tabidir. Bu yönetmelik ile bankacılıkta bilgi teknolojisi denetimi yapılması yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir.

“Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” in “Banka bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetiminin dış hizmet alımı ile gerçekleştirilmesi” adlı 13.maddesine göre bağımsız denetim kuruluşu, banka bilgi sistemleri ve bankacılık

****** Ülkemizde bu konudaki BDDK kapsamındaki ilk düzenleme 16 Mayıs 2006 tarih ve 26170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmelik, adı geçen Yönetmeliğin yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır. 2005 yılında herhangi bir yönetmelik yayımlanmadan sınırlı kapsamlı bilgi sistemleri denetimi yapılmıştır.

süreçleri denetimi (BSD) faaliyetini dış hizmet alımı yoluyla gerçekleştirebilir ve bu durumda da ilgili faaliyetler ve bu yönetmelik kapsamındaki yükümlülüklerden kendisi ve dış hizmet sağlayıcı kuruluş/kuruluşlar adına nihai anlamda sorumludur. Bu Yönetmelik'in "Meslek mensubu unvanları" adlı 18. maddesinin 1. fıkrasına göre denetçiler kıdem sırasına göre sorumlu bilgi sistemleri bağımsız başdenetçisi, bilgi sistemleri bağımsız başdenetçisi, kıdemli bilgi sistemleri bağımsız denetçisi, bilgi sistemleri bağımsız denetçisi ve bilgi sistemleri bağımsız denetçi yardımcısı unvanlarını alırlar. Bu Yönetmelik kapsamında denetçi, denetim çalışmaları sonrasında BSD raporunu düzenlemek zorundadır. Bu Yönetmeliğin 40. maddesinin 2. fıkrasına göre bu rapora ilişkin esas ve usuller Kurul tarafından düzenlenir. Yönetmelik kapsamında hazırlanacak olan denetim raporunun içerik ve şekline ilişkin usul ve esaslar, 13 Ocak 2010 tarihli ve 27461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve bilgi sistemleri denetimine ilişkin bir diğer önemli düzenleme olan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ" ile düzenlenmektedir.*******

2.3.3. DİĞER KURUMLARCA TALEP EDİLEN GÜVENCE KAPSAMINDAKİ HİZMETLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde, "yeminli malî müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri" ve "yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve

******* Ülkemizde bu konudaki BDDK kapsamındaki ilk düzenleme 5 Aralık 2006 tarih ve 26367 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimine İlişkin Rapor Formatı Hakkında Tebliğ"dir. Bu Tebliğ, adı geçen Tebliğin yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği" hüküm altına alınmıştır.[54] Bu yetkiye dayanılarak 3 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"in, "Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları" adlı 19.maddesinin d bendindeki "ilgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak" ifadesi ile diğer resmi kurumlarca verilecek işlerin yeminli mali müşavirlerce yapılmasına imkan tanınmıştır.[55]

Türkiye'de Maliye Bakanlığı dışındaki resmi kurumlarca yeminli mali müşavirler tarafından verilmesi talep edilen başlıca hizmetlere ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibidir.[56] Çalışma kapsamına dahil edilmediği için Maliye Bakanlığınca talep edilen vergi ile ilgili tasdik hizmetlerine yer verilmemiştir.

- **Türkiye Kalkınma Bankası Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 09/02/1990 Tarih ve 20428 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.'lu Tebliğ ile, Türkiye Kalkınma Bankasınca Kaynak Kullanımı Destekleme Fonundan yatırım harcamaları için prim iade talebinde bulunan firmalara yapılan ödeme için tasdik raporu istenmektedir.

- **T.C. Emekli Sandığı Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** T.C. Emekli Sandığı'nın 06.05.1992 tarih ve 945 sayılı Yönetim Kurulu Kararı ile, Emekli Sandığı'na tabi olanların tedavi olabileceği özel diyaliz merkezlerinin belirlenmesinde, bu yerlerde bulundurulması gereken tıbbi cihaz, araç, gereçlerin demirbaş ve envanter kayıtlarında bulunduğuna dair tasdik raporu istenmektedir.
- **T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 01/03/1994 Tarih ve 1994/1 Sayılı Tebliğ ile;

[54] (Çevrimiçi) http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3989, 22 Mayıs 2010.
[55] (Çevrimiçi) http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/20281.html, 23 Mayıs 2010.
[56] "Yeminli Mali Müşavirlerin Yapabilecekleri İşler", (Çevrimiçi), http://www.ankara.ymmo.org.tr/isler.php, 15 Nisan 2010.

- Sermayenin Ödendiğinin Tespiti,
- Geçmiş Yıl Kârlarının Sermayeye Eklenmesine Ait Tasdik Raporu,
- Olağanüstü Yedek Akçelerin Sermayeye Eklenmesine Ait Tasdik Raporu,
- Cari Yıl Kârının Sermayeye Eklenmesine Ait Tasdik Raporu,
- SPK Tarafından İstenen Sermaye Arttırım İşlemlerinin Tamamlandığının ve Mevcut Sermayenin Ödendiğinin Tespiti Raporu,
- Hazine Tarafından İstenen Yabancı Sermayeli Şirketlerde Yabancı Ortak Alacağının Sermayeye Kaydedilmesinde bu Alacağın Varlığının ve Döviz Olarak Türkiye'ye Getirildiğinin Tespiti Raporu.

* 01/06/2000 Tarih ve 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hk. Kanun ile; Kooperatif, Birlik ve Merkez Birliği'nin yıllık mali tablo ve raporları ve gerektiğinde tüm işlem ve varlıklarının denetimi.

* 27/06/2000 Tarih ve 24091 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; Yurt içi fuar düzenleyen firmaların ödenmiş sermayelerinin tespiti raporu.

* 13/06/2003 Tarih ve 25317 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; Kampanyalı satış, izin belgesi alınması ve yenilenmesinde bilanço tasdiki.

* 03/06/2004 Tarih ve 25481 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Ticaret Genel Tebliği ile; Nev'i değiştirmek suretiyle Limited Şirket kuruluşunda Öz Sermaye Tespit Raporu.

* 24/05/2005 Tarih ve 25795 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; KOSGEB' in bilgisayar yazılımı ve e-ticarete yönlendirme desteğinden faydalanmak için ibrazı gereken YMM onaylı fatura sureti.

- **Radyo ve Televizyon Üst Kuruluşunca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 3568 Sayılı Yasanın 12. maddesine istinaden yayımlanan Yönetmelik ile 3984 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkındaki Kanuna İlişkin Yönetmelik gereği Radyo ve TV kuruluşlarının reklam gelirlerinin ve buna isabet eden Üst Kurul Paylarının doğruluğu yeminli mali müşavir tasdikine tabi tutulmuştur. Bu konudaki ilk tebliğ 02/01/1995 tarih ve 22159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- **Bankalar Kanunu Gereğince Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:**

  * 31/05/1995- 22299 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Yönetmelik ile; Bankalardan kredi alınırken istenen Hesap Durumu Belgesi, Bilanço ve Gelir Tablosu Tasdik Raporu.

  * 18/06/1999- Bankalar Kanunu 11/11 bendi gereğince, bankalarca açılacak krediler ve verecekleri kefalet ya da teminatlar için BDDK'ca belirlenecek limitlerin üzerinde olanlar için Hesap Durumu Belgesi, Bilanço ve Gelir Tablosu' nun denetlenmesi şartı getirilmiştir.

  * 27/06/2001- 24445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; Bankalarda sermayenin %10'dan fazlasına sahip olan ortakların mal varlıklarının tasdiki.

- **T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 97/1 ve 98/1 Sayılı Genelgelerin 16. maddesi ile; Kimyevi gübre desteklenmesine yönelik üretim, satış ve stok miktarının tespiti raporu.

- **Yüksek Öğretim Kurumlarınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** Vakıf Üniversitelerinin Mart ayında YÖK'e gönderecekleri son bir yıla ait giderlerinin tasdiki.

- **Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 15/11/1998 Tarih ve 23524 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SPK Tebliği Seri:1 No: 26 ile; İç kaynaklardan yapılacak sermaye arttırımının mevzuata uygunluğuna dair rapor.

- **İşsizlik Sigortası Kanunu Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 08/09/1990 Tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun ile; İşsizlik Sigortası Fonu' nun gelir ve giderlerinin tespiti.

- **Devlet Malzeme Ofisi Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 13/10/1999 Tarih ve 95/58-23327 Sayılı Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü Yazısı ile; Devlet Malzeme Ofisi kataloğuna girecek mamul alımlarında firma mali tablolarının ve birim maliyetlerinin tasdiki.

- **T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** * 05/12/2000- 24521 Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile; Ham petrol ve petrol ürünleri ile solvent, bazyağ ve madeni yağ ithal edecek Akaryakıt ve LPG Dağıtım Şirketleri ile ithalatçı şirket ve kuruluşların ithalat talepleri ve bunların kullanımına ilişkin tasdik raporu.

  * 07/08/2001- 24486 Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile; Üretimlerini LPG ile yapan üreticilerin zararlarının karşılanmasına ilişkin inceleme ve tasdik.

  * 15/12/2001- 24614 Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile; Dökme olarak ithal edilen solvent, bazyağ ve madeni yağlara ilişkin inceleme ve tasdik.

  * 31/07/2002- 24382 Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile;

  - Yerli üretimden temin edilen solventlere ilişkin (sanayiciler hakkında) inceleme ve tasdik.

  - Tüpraş' ın talebi üzerine solvent kullanım miktarının tespiti.

- **Organize Sanayi Bölgelerince Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 01/04/2002 Tarih ve 24713 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; Organize Sanayi Bölgelerinin hesap ve işlemlerinin incelenmesi ve tasdiki.

- **Sosyal Güvenlik Kurumu (Eski SSK) Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** 14/07/2004 Tarih ve 25522 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; S.S.K. İlişiksiz Belgesi alınması için yapılan tasdik.

- **TÜBİTAK Tarafından Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:**

  * 13/07/2005 – 25874 Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile; TÜBİTAK tarafından Ar-Ge Projesi onaylanan firmalara yapılan yardıma ilişkin tasdik raporu. (AGY500)

  * 01/04/2009 tarihinden itibaren proje başvurusu yapacak firmalar için başvuru kriterleri değerlendirme ve tasdik raporu. (AGY600)

- **T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:**

  - Hac Kotası tespit raporu,

  - Seyahat Acentelerinin turizm geliri elde etme ve döviz getirme yükümlülüklerine ilişkin tespitler.

- **Ticaret Sicili Memurluklarınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:**

  - Şirket ortağının sermaye avansı olarak gönderdiği tutarın tespitine ilişkin rapor.

  - Birleşme nedeniyle borçların teminine ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu.

- **Sanayi Odalarınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:** Kapasite Raporu almak isteyen sanayi firmalarından Haddelenmiş Soğuk Sac Kullanım Raporu.

- **Dış Ticaret Müsteşarlığınca Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen İşler:**

  * 04/08/2006 – 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliği ile (2006/15) gümrük tarife istatistik pozisyonu numaraları belirtilen eşyanın (birim kıymetleri az olanlar) ithalinde gözetim uygulaması usul ve esasları belirlenmiştir. Gözetim Belgesi düzenleme tarihinden itibaren, gözetim belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın tümünün stokları bitinceye kadar "YMM Gözetim Kapsamı Ürünler

Faaliyet Tasdik Raporu"nun her üç ayda bir İthalat Genel Müdürlüğü'ne iletilmesi zorunludur.

* 31/12/2008 – 27097(2.mük.) Resmi Gazete'de yayımlanan Tekstil ve Konfeksiyon İthalatının Kayda Alınmasına İlişkin Tebliğ (2009/21) gereği; 02/02/2009 tarihinden itibaren yapılacak ithalat başvurularında yılda bir kez olmak üzere "Yeminli Mali Müşavir onaylı İthalatçı Bilgi Formu" istenmektedir.

- **Hazine Müsteşarlığınca Yeminli Mali Müşavirlere Verilen İşler:** Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Merkezi Finans ve İhale Birimi tarafından yönetilen;
  - Yerel Yönetimler,
  - KOBİ'ler ve
  - Sivil Toplum Kuruluşları'nın

  hibe sözleşmeleri ve programının kuralları gereği, hibe almaya hak kazanan başvuru sahiplerinin başvurularının kabulünden sonra yaptıkları harcamalarının kabulü için Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanan Denetleme Raporu'nu Birime sunmaları gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan çeşitli kurum ve düzenlemeler tarafından yeminli mali müşavirlerden talep edilen tasdik hizmetleri, ülkemizdeki güvence hizmetlerinin örneklerini oluşturmaktadır. Bu hizmetlerin yanı sıra, aynı Yönetmelik'in "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalişma Konuları" adlı 18.maddesinin d bendindeki "İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak" ifadesi ile resmi kurumların, serbest muhasebeci mali müşavirlerden de güvence hizmetleri kapsamına girebilecek hizmetler talep etmelerine olanak tanınmıştır.

2.3.4. TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI

1535 maddeden oluşan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 9 Kasım 2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. Tasarının "Denetleme" adlı üçüncü bölümünün 397.maddesinde "Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir." denmektedir.[57] Bu maddede Uluslararası Denetim Standartlarına atıf yapılmıştır. Tasarıda güvence hizmetlerine herhangi bir atıf bulunmamaktadır. Uluslararası denetim standartlarının uygulanmasını öngören Tasarıda denetim standartları konusunda herhangi bir ulusal kuruluşa yetki verilmemiştir.

Tasarının Son Hükümler bölümünün "D- Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri" kısmında internet sitesiyle ilgili aşağıdaki madde yer almaktadır.

"MADDE 1524 - (1) Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü aşağıdaki içerikle sınırlı olmamak üzere;

a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilânların;

b) Pay sahipleri ve ortaklar açısından önem taşıyan açıklamaların;

c) Yönetim ve müdürler kurulu ile genel kurul toplantıları hazırlıklarının;

d) Anılan kurulların yapılmasına ilişkin bilgilerin;

e) Pay sahiplerine veya ortaklara sunulması gereken belgelerin;

f) Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrıların;

g) Oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen tüm hizmetlerin ve bilgilerin sunulmasının;

h) Bilgi almaya yönelik soruların, bunlara verilen cevapların, benzeri işlemlerin, bu Kanunda ve diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılmasının öngörüldüğü hususların;

ı) Finansal tabloların, bunların dipnotlarının ve eklerinin;

[57] (Çevrimiçi) http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf, 22 Nisan 2010.

i) Yönetim kurulunun yıllık raporu ile kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklamasının;

j) Denetçinin, özel denetçinin, işlem denetçisinin raporlarının;

k) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak, şirketin cevaplarının ve bildirimlerinin

yayımlanmasına özgülenir. Bu hükümdeki yükümlülüklere uymama, kanuna aykırılığın ve yönetim kurulunun görevini yerine getirmemesinin bütün hukukî sonuçlarını doğurur. Ceza hükümleri saklıdır. Finansal tablolar ile her türlü rapor üç yıl sitede kalır." Tasarıdaki bu madde ile şirketlerin yukarıda sayılan bilgileri internet sitelerinde yayımlamak zorunda olmaları durumunda, internet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmetlerine olan taleplerin artması söz konusu olabilecektir.

Tasarı'da bağımsız denetçinin yanı sıra işlem denetçisi ve özel denetçi terimleri kullanılmaktadır. İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluş işlemlerini, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşme sözleşmesini, bölünme sözleşmesini, tür değiştirme planını ve raporunu denetleyecek olan denetçilerdir.[58] Tasarıda belli durumlarda, şirketlerin pay sahiplerinin, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebileceği belirtilmektedir.[59] Tasarı gereği işlem denetçilerinden ve özel denetçilerden talep edilecek hizmetlerin tümü güvence hizmetleri kapsamındadır. Bakanlar Kurulu tarafından 25 Haziran 2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulan (1/619) esas numaralı[60] "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı"nda da "bağımsız denetçi" "bağımsız denetim yapmak üzere, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun gözetimi altında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından meslek mensupları arasından özel denetçi ve işlem denetçileri dahil yetkilendirilen kişiler" olarak tanımlanmıştır.

---

[58] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 351, 458, 473/2, 592, 635, 148, 170, 187

[59] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 207, 406, 438.

[60] (Çevrimiçi) http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=66800, 5 Ağustos 2010.

Görüşümüze göre, Avrupa Birliği ve Uluslararası Güvence Standartları ile uyumun sağlanması ve kavram karmaşasının azaltılması amacıyla Tasarı'da bulunan çeşitli denetçi terimlerinin tek bir denetçi unvanı altında birleştirilmesinde yarar vardır. Ayrıca, Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanun Tasarısının yasalaşması halinde, meslek bağımsız bir üst kurula kavuşacak ve uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarının yanı sıra uluslararası standartlarla uyumlu güvence standartları için de önemli bir adım atılmış olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERİLEN GÜVENCE HİZMETLERİ

Meslek mensupları yıllardır özellikle tarihi finansal tablo bilgileri ile ilgili güvence hizmetleri gibi birçok güvence hizmeti vermektedirler. Meslek mensupları, piyango ve yarışmalar ile ilgili güvence hizmetleri vererek, kazananların yarışma kurallarına göre tarafsız şekilde belirlendiği hususunda güvence vermektedirler. Son yıllarda, denetçiler verdikleri güvence hizmetlerinin türlerini, işletmelerin tahmini finansal bilgileri ve internet sitesi kontrollerine ilişkin güvenceler gibi diğer bilgi türleri konusunda da güvence veren sözleşmeleri kapsayacak şekilde genişletmektedirler. Gelecekte ortaya çıkacağı tahmin edilen bilgilere olan talep arttıkça ve daha fazla eş anlı bilgi internette kullanıma hazır oldukça güvence hizmetlerine ilişkin talebin de artması beklenmektedir.[1]

Güvence hizmetleri çok çeşitli konularda verilmektedir, ancak bu bölümde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki belli başlı güvence hizmetlerine ilişkin açıklamalar verilecek ve daha sonra ülkemizde bu alanda verilen hizmetler açıklanacaktır.

3.1. DÜNYADA VERİLEN GÜVENCE HİZMETLERİ

Çalışmanın ikinci bölümünde de belirtildiği gibi, IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) yaptığı düzenlemelere göre, "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri" kapsamında, "Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları" ve "Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları" bulunmaktadır. "Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları" dahilinde belirli bir konuda verilen hizmetlerle ilgili "ISAE 3400:Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi" ve "ISAE 3402:

[1] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.9.

Hizmet Organizasyonlarının Kontrollerine İlişkin Güvence Raporları" adlı iki standart bulunmaktadır. "Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları" dahilinde ise, "ISRS 4400: Finansal Bilgilerle İlgili Üzerinde Mutabık Kalınan İşlem Sözleşmeleri" adlı standart bulunmaktadır.

Günümüzde, ABD'de belirli tasdik standartları sadece altı konuda yayımlanmış durumdadır. Bu standartlar, üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri, finansal tahminler ve projeksiyonlar, proforma finansal bilgiler üzerine raporlama, uygunluk tasdiki, yönetimin açıklamaları (management discussion and analysis) ve hizmet organizasyonlarının kontrolleri üzerine raprolama konularındadır. Bu tür sözleşmeler için standartların geliştirilmesinin sebebi, denetçilerin genel tasdik standartlarında sağlanandan daha ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duymalarıdır.[2] Bu standartlar yayımlanmış konular dışında, verilmekte olan birçok tasdik hizmeti bulunmaktadır. ASB bilinçli olarak, tasdik sözleşmelerinin potansiyel sınırlarını tanımlamaya teşebbüs etmeme kararı almıştır. Bunun nedeni, yeni tasdik türlerinin ortaya çıkabilmesi ihtimalidir. Örneğin, Price Waterhouse & Coopers Miss America adlı güzellik yarışmasının oylama sürecini onyıllardır tasdik etmektedir, çevre koruma yasalarıyla uyumun tasdik edilmesi ise son yıllarda ortaya çıkmış bir tasdik faaliyetidir.[3]

Bu bölümde; tahmini finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri, iç kontrollere ilişkin güvence hizmetleri, bilgi teknolojileri kapsamında internet sitesi kontrolleri ile bilgi sistemleri güvenilirliği ve sürdürülebilirlik konularında verilen güvence hizmetlerine ilişkin açıklamalar yapılacak, verilen diğer hizmetler kapsamında ise, yasalar ve düzenlemeler ile uyum, üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmesi ve yönetimin açıklamaları gibi güvence hizmetlerine değinilecekitr.

---

[2] **A.e.**
[3] **A.e.**

3.1.1. TAHMİNİ FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

IFAC'ın düzenlemelerinde Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi (ISAE 3400: The Examination of Prospective Financial Information) adlı standartta yer verilen bu güvence hizmetinde tahmine dayalı bilgi; gelecekte meydana gelebilecek olaylar hakkında varsayımlar ve işletmenin alacağı kararlara dayanan finansal bilgilerdir. Tahmini finansal bilgiler, subjektif yapıdadır ve hazırlanmaları önemli derecede yargı gerektirmektedir. Bu güvence hizmetinde, varsayımların rasyonel olduğuna, finansal bilgilerin bu varsayımlara dayanılarak hazırlandığına, tahmini finansal bilgilerin uygun şekilde sunulduğuna, tüm önemli varsayımların açıklandığına ve bu bilgilerin mevcut muhasebe ilkeleri ile uyumlu olarak hazırlandığına dair yeterli ve uygun kanıt toplanır.

İşletmeler sıklıkla tahmini finansal bilgiler hazırlar ve denetçilerin bu bilgileri tasdik etmelerini isterler. Tahmini finansal bilgiler; tahmin ve projeksiyon şeklinde oluşturulabilir. *Finansal tahminler, beklenen* finansal sonuçları yansıtan ileriye yönelik finansal tablolardır. *Finansal projeksiyonlar* ise, *belirli hipotetik varsayımlar altında* finansal sonuçları yansıtan ileriye yönelik finansal tablolardır. Bu tip sözleşmelerde, denetçiler tipik olarak ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanmasını, varsayımların dayanaklarını ve sunumunu tasdik eder. Denetçiler tahminlerin ve projeksiyonların gerçekleşeceklerine dair güvence vermezler.[4]

Tahminler, bir işletmenin beklenen finansal durumu, faaliyetlerinin sonuçları ve nakit akımlarını sorumlu tarafın bilgisi ve beklentileri çerçevesinde sunan tahmini finansal tablolardır. Projeksiyonlar, bir veya birden fazla hipotetik varsayım altında, bir işletmenin beklenen finansal durumu, faaliyetlerinin sonuçları ve nakit akımlarını sorumlu tarafın bilgisi ve beklentileri çerçevesinde sunan tahmini finansal tablolardır. Bir işletmenin satılan malların miktarında azalma olmadan, ana ürünün

[4] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s.50.

fiyatını %10 arttırabileceğini varsayarak tahmini finansal tablolar hazırlaması projeksiyona örnek olarak verilebilir. [5]

Yukarıda açıklanan tahmini finansal tablolar genel veya sınırlı olarak kullanılabilirler. Genel kullanım, herhangi bir bilgi kullanıcısı tarafından kullanımı ifade etmektedir. Genel kullanıma örnek olarak, çıkarılan bir tahvil ile ilgili bilgi veren bir dokümanda bulunan finansal tahminler verilebilir. Tahmini finansal tabloların sınırlı kullanımı ise, sorumlu tarafın doğrudan ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler tarafından kullanımı ifade etmektedir. Bir bankaya yapılan kredi başvurusunda verilecek tahmini finansal tablolar sınırlı kullanıma örnek olarak verilebilir.[6]

AICPA'in düzenlemelerine göre, tahmini finansal tablolar ile ilgili tasdik sözleşmeleri inceleme, derleme veya üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinden biri olabilir. Tahmin ve projeksiyon ile ilgili gözden geçirme türündeki tasdik sözleşmeleri yasaklanmıştır. Bunun nedeni tahmin ve projeksiyonların işletmeyi önemli derecede etkileyen varsayımlar altında yapılmasıdır.[7]

Tahmini finansal bilgilerin hazırlanmasından, sunulmasından ve temel alınan varsayımların belirlenmesi ve açıklanmasından işletme yönetimi sorumludur. Meslek mensubundan, güvenilirliğini arttırmak üzere bu tahmini finansal bilgileri incelemesi ve rapor hazırlaması istenebilir.

Tahmini finansal bilgiler finansal tablolardan ve bir veya daha fazla finansal tablo unusurundan oluşabilir. Bunlar; potansiyel yatırımcılara gelecekle ilgili bilgi sağlayan izahnameler, hissedarlara, düzenleyici kuruluşlara, vb. bilgi sağlayan faaliyet raporları veya kredi verenler için hazırlanan tahmini nakit akımlarını içeren belge şeklinde olabilir.

---

[5] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.747.
[6] **A.e.**, s.748.
[7] **A.e.**

3.1.2. İÇ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

Son yıllarda meslek mensuplarından işletmelerin iç kontrollerinin etkinliği hakkında güvence vermeleri talepler edilmektedir. ABD'de 2002 yılında kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası, tüm halka açık şirketlerin iç kontrolünün etkinliği hakkında raporlama yapmalarını zorunlu kılmıştır. Denetçiler, denetledikleri şirketin iç kontrollerinin tüm önemli yönleriyle etkin olduğuna dair görüş vermelidirler.[8]

Sarbanes Oxley Yasasının "Yönetimin İç Kontrolleri Değerlendirmesi"adlı 404 nolu kısmında, her faaliyet raporunun,
-finansal raporlama için uygun bir iç kontrol yapısı ve işlemleri oluşturmak ve devam ettirmeğe ilişkin yönetimin sorumluluğunu belirten iç kontrol raporu ve
-finansal raporlama sürecinde iç kontrol yapısının ve işlemlerinin etkinliğine ilişkin bir değerlendirme içermesi gerektiği belirtilmektedir. Halka açık bir şirket için denetim raporu hazırlayan her denetim şirketi, aynı zamanda işletme yönetiminin iç kontrole ilişkin değerlendirmesini tasdik etmeli ve rapor hazırlamalıdır. Bu tasdik hizmeti, Tasdik Sözleşmeleri Standartlarına göre yapılmalıdır.

Bir işletmenin iç kontrollerinin etkinliğinin incelenmesinin amacı, belli bir tarih itibarıyla belirlenmiş kontrol kriterlerine göre iç kontrollerin etkinliği hakkında bir görüşe ulaşmaktır. Bir işletmenin iç kontrollerinin AICPA standartları çerçevesinde incelenmesi, GKGDS çerçevesinde yapılan iç kontrol incelemesinden çok daha detaylı ve geniş kapsamlı olmalıdır.[9] Eğer bir denetçi AICPA standartları çerçevesinde iç kontrol sözleşmesi yapmaktaysa; anlaşmada ele alınmayacağı özel olarak belirtilen iç kontroller haricinde tüm iç kontrolleri her yönüyle incelemelidir. İç kontrol sözleşmesinde, kontrol sisteminin incelenmesi denetim faaliyetine benzer şekilde gerçekleştirilmektedir. Tasdik sözleşmesi çerçevesinde planlama yapılır, sözleşmeye konu olan işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi toplanır, iç kontrollerin önceden belirlenmiş ölçütlerle uyumu test edilir, test sonuçları değerlendirilir, uygun rapor hazırlanır.

---

[8] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.646.
[9] (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/Orig_Pro_Num.htm, 9 Mayıs 2005.

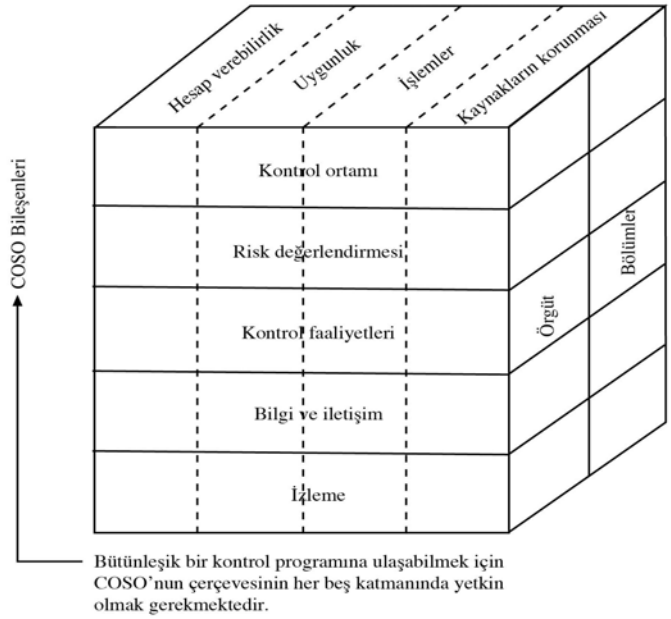
Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting- the Treadway Commission); AICPA, AAA, Finansal Yöneticiler Kurulu (Financial Executives Institute-FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsünün (Institute of Management Accountants-IMA) ortak sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; hileli finansal raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır.[10]

İç kontrollerin değerlendirilmesi için en yaygın çerçeve Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO) tarafından 1992 ve 1994 yıllarında yayımlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'dir. Bu çerçeve, etkin bir iç kontrolü birbiriyle ilişkili beş bileşene ayırarak yönetimin başarılı bir iç kontrol yapısı için gerekli faaliyetleri daha kolay bir şekilde yönetmesini ve gözetmesini sağlar. [11] Bu bileşenler; Şekil 3. 1'de görüldüğü gibi, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izlemedir.

COSO'ya göre iç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk ve varlıkların yetkisiz kullanıma karşı korunması hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir.[12]

---

[10] IT Governance Institute, "COBIT Mapping: Overview of International IT Guidance, 2nd Edition",2006, (Çevrimiçi) http://www.sox-expert.com/uploads/files/COBIT%20Mapping%202nd %20Edition.pdf, 28 Temmuz 2010.
[11] Soltani, **a.g.e.**, s.304.
[12] Hayes v.d., **a.g.e.**, s.230.



Şekil 3.1: İç Kontrol Bileşenleri
Kaynak: *Soltani,* ***a.g.e.****, s.305.*

Zorunlu olmamasına rağmen, halka açık olmayan şirketler veya diğer kuruluşlar bazen, denetçilerin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin olarak yönetimin iddiaları hakkında tasdik raporu vermesini isterler. Sarbanes-Oxley Yasası'nın iç kontrolün denetimini tüm halka açık şirketler için zorunlu tutmasına kadar, denetçiler bu hizmeti ayrı bir tasdik hizmeti olarak sadece müşteri tarafından talep edildiğinde vermekteydiler. Halka açık olmayan bir kuruluş tarafından iç kontrolün değerlendirilmesi talep edildiğinde; denetçiler bu hizmeti bir denetim hizmetinin parçası olarak değil, ayrı bir tasdik hizmeti olarak vermektedirler.[13]

COSO ile birlikte IFAC'ın Bağımlı Çalışan Muhasebeciler Komitesi (Professional Accountants in Business Committee - PAIB) dünyada risk yönetimi ve iç kontrol

[13] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s.49-50.

çerçevelerinin, standartlarının ve rehberlerinin nasıl kullanıldığını araştırmak ve çeşitli ulusal çerçeveler arasında uluslararası bir uyumlaştırma ihtiyacını değerlendirmek için 31 Temmuz 2010 tarihinde sona ermek üzere bir anket çalışması başlatmışlardır.[14]

IFAC'ın 15 Haziran 2011 tarihinde ve daha sonra biten dönemleri kapsayan güvence raporları için geçerli olacak olan "ISAE 3402: Hizmet İşletmelerinin Kontrollerine İlişkin Güvence Hizmetleri" adlı standardı, iç kontrolle ilgili önemli bir diğer standarttır. ISAE 3402; bir işletmenin belirli bir konuda (örneğin bilgi teknolojileri) bir hizmet işletmesinden destek hizmeti alması durumunda, hizmet alan işletmenin faaliyetleri üzerindeki etkisi açısından hizmet işletmesinin iç kontrollerinin etkinliğine ilişkin verilen güvence hizmeti ile ilgili açıklamalara yer vermiştir. AICPA'in düzenlemelerinde ise bu konuya Nisan 2010'dan itibaren geçerli olan "SSAE 16: Hizmet İşletmelerinin Kontrollerine İlişkin Raporlama" adlı standartta yer verilmiştir.

3.1.3. BİLGİ TEKNOLOJİLERİNE İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

Güvence hizmetlerine olan talebi etkileyen önemli faktörlerden biri; internetin ve elektronik ticaretin gelişmesidir. İnternetteki bilgilerin gizliliği ve güvenliğine ilişkin endişeler e-ticaretin potansiyel büyümesini yavaşlatmıştır. Ayrıca, internette mevcut olan eş anlı bilgilerin miktarındaki artış, güvence ihtiyacını; finansal tablolar gibi belirli bir tarihteki tarihi bilgilerden, eş anlı olarak bilgi üreten süreçlerin güvenilirliğine ilişkin güvence ihtiyacına kaydırmıştır. Örneğin, sipariş ve ödeme gibi pekçok işletme fonksiyonu, bilgisayarlar arasında doğrudan elektronik bilgi alışverişi (Electronic Data Interchange- EDI) ile internet üzerinden yerine getirilmektedir. İşlemler ve bilgiler çevrimiçi ve eş anlı olarak paylaşıldığı için,

[14] (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Pages/IFAC-and-COSO-Survey-on-the-use-of-Risk-Management-and-Internal-Control-Frameworks.aspx, 4 Ağustos, 2010.

elektronik olarak işlem gören bilgiler ve bu işlemler ile ilgili bilgilerin güvenliğini içeren bilgisayar kontrollerine ilişkin güvenceler için talep artmaktadır.[15]

Zaman geçtikçe daha fazla sayıda işletme, faaliyetlerini sürdürmek için, bilgi teknolojilerine (örneğin e-ticaret uygulamaları vb.) bağımlı hale gelmektedir. Bunun sonucunda, bu sistemlerin güvenli olması, her ihtiyaç duyulduğunda erişilebilir olması ve tutarlı olarak doğru bilgi verebilmesi son derece önemlidir. Denetçiler bir işletmenin güvence sistemi ve e-ticaret uygulamalarına ilişkin güvence hizmeti verebilirler.[16] Bilgi teknolojileri ile ilgili güvence hizmetlerinin iki örneği; internet sitesi kontrollerine ilişkin ve bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin verilen güvence hizmetleridir. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle, internet sitesi kontrollerine, daha sonra bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

3.1.3.1. İNTERNET SİTESİ KONTROLLERİNE İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

İnternetin gelişmesi ile, internet üzerinden satış yapmak pek çok işletme için büyük önem kazanmıştır. Ancak bu konuda başarının önündeki en önemli engellerden biri, şirketlerin internet sitelerine olan güven sorunudur. Bu sorunu aşmak için internet güvence hizmetleri geliştirilmiştir.[17] Bu hizmetlerin, e-ticaret müşterilerinin gizliliğe ilişkin endişelerini gidermesi ve satın alma isteklerini arttırması beklenmektedir.[18]
ABD'de Ulusal Tüketiciler Birliği'nin Hile Ulusal Bilgi Merkezi (the National Fraud Information Center of the National Consumers League), tüketicilerin, internet sahtekârlığı nedeniyle, 2003 yılında kişi başına ortalama $527, 2004 yılında ise $895 tutarında zarara uğradıklarını bildirdiklerini, ortaya çıkarmıştır. Buna ilave olarak, elektronik ticaretteki tüketici gizliliğinin korunmasına ilişkin endişelerin artmasına

---

[15] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.11.
[16] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**,s.51.
[17] Steven E.Kaplan, Robert J.Nieschwietz, "A Web assurance services model of trust for B2C e-commerce", **International Journl of Accounting**, C.IV, No:2, 2003, s.111.
[18] Anna Nöteberg, Ellen Christiaanse, Philip Wallage, "Consumer Trust in Electronic Channels", **e-Service Journal**, 2003, s.47.

ve elektronik ticaret yapan şirketlerin gizlilik taahhütlerine rağmen, bazı şirketlerin müşterilerinin özel bilgilerini satmaya çalıştıkları ortaya çıkmıştır. Bu konuda en bilinen örneklerden ikisi, müflis şirketler Toysmart ve Toys 'R' Us'tur.[19]

İnternet güvence hizmetlerinin bilinilirlik seviyesi ve etkisi hakkında birbiriyle çelişen kanıtlar söz konusundur. Bazı araştırmalar internet sitesinin, güvence hizmetinin mührünü taşımasının tüketicilerin satın alma isteğini arttırdığını, bazı araştırmalar ise mührün, tüketicilerin bu tip güvence hizmetleri hakkında bilgi sahibi olmaması nedeniyle bu satın alma davranışını etkilemediğini iddia etmektedir. Bu tip güvence hizmetlerinin az bilinmesi ve anlaşılmaması, tüketicilerin bu konuda daha fazla bilgilendirilmesi gerektiğini göstermektedir.[20]

Son zamanlarda internet sitelerinin gizlilik standartlarına uyumuna ilişkin pek çok güvence hizmeti ortaya çıkmıştır. Bu hizmetler müşterilerin güvenlikle ilgili endişelerini azaltmayı amaçlamaktadır. Bu konudaki başlıca üç hizmet şunlardır: (1) Better Business Bureau tarafından geliştirilen "BBB Online Privacy"; (2) Electronic Frontier Foundation tarafından geliştirilen "TRUSTe"; ve AICPA ve CICA'nın ortak çalışması ile geliştirilen "WebTrust" tır.[21] PriceWaterhouseCoopers (PwC) da, e-ticarette gizliliğe ilişkin güvence hizmetlerindeki büyük potansiyeli fark eden ilk denetim şirketidir. PwC, "PwC Gizlilik" adlı mühür ile bir güvence hizmeti oluşturmuştur.[22]

Finansal raporlama ve denetimin aksine, e-ticaret gizliliğinde, standart oluşturacak yetkili tek bir kuruluş bulunmamaktadır. Piyasaya ilk olarak TRUSTe girmiştir ve Aralık 2001 itibarıyla 1.830 müşterisi vardır. Bunu 851 müşteri ile BBB Online, 100 müşteri ile PwC ve 28 müşteri ile WebTrust izlemektedir.[23]

---

[19] Dan J.Kim, Charles Steinfield, Ying-Ju Lai, "Revisiting the role of web assurance seals in business-to-consumer electronic commerce", Decision Support Systems, C.XLIV, 2008, s.1000
[20] Kim, Steinfield, Lai, **a.g.e.**, s.1001.
[21] Kaplan, Nieschwietz, **a.g.e.**, s.96.
[22] Rong-Ruey Duh, Karim Jamal, Shyam Sunder, "Control and Assurance in E-Comerce: Privacy, Integrity, and Security at eBay", **Taiwan Accounting Review**, C.III, No:1, 2002, s.11.
[23] Karim Jamal, Michael Meier, Shyam Sunder, "Privacy in E-Commerce: Development of Reporting Standards, Disclosure, and Assurance Services in an Unregulated Market", **Journal of Accounting Research**, C.XLI, No:2, 2003, s.287-289.

TRUSTe, 1996 yılında Electronic Frontier Foundation ve CommerceNet tarafından güvence hizmeti ile kullanıcıların güvenini arttırmayı amaçlayan kâr amacı gütmeyen bir girişim olarak kurulmuştur. İnternet sitesinin gizlilik politikası; bilgi toplama, bilgiyi kullanma ve veri güvenliği ile ilgili açıklamaları içermelidir. TRUSTe aynı zamanda müşterilere program katılımcıları hakkında şikayetleri olduğunda ne şekilde hareket edecekleri konusunda yardımcı olmakta ve TRUSTe pek çok internet sitesine güvence vermektedir; Microsoft, Intel, eBay, New York Times ve Yahoo bunlara örnek olarak verilebilir.[24]

BBB Online Privacy 1999 yılında Better Business Bureau tarafından kurulmuştur. Bu güvence hizmetinin koşulları da TRUSTe hizmetinin koşullarına benzemektedir. Ayrıca, 2.700'ün üzerinde internet sitesi, yine aynı kurum tarafından oluşturulmuş olan ancak daha dar kapsamlı olan BBB Online Reliability programına üyedir.[25]

AICPA tarafından desteklenen bir araştırmaya göre, tüketicilerin elektronik ticarete güvenmedikleri ortaya çıkmıştır. Yapılan araştırmada, insanların sadece %20-25'inin internet üzerinden alım yapmak istediği tespit edilmiş olup, internet üzerinden alım yapmak istemeyen %75-80'lik grubun ihtiyaçlarına odaklanılmıştır. Bu grubun yaklaşık yarısı, eğer bir internet sitesinde bir meslek mensubunun verdiği güvenceye ilişkin bir mühür görürlerse o internet sitesi üzerinden alışveriş yapmaya daha istekli olacaklarını belirtmiştir. Bu araştırma sonucunda, Kuzey Amerika'da muhasebe mesleği tarafından verilen ilk internet güvence hizmeti olan WebTrust geliştirilmiştir.[26] Rakiplerinden daha katı ve bu nedenle daha pahalı olan kuralları nedeniyle diğer hizmetlerden ayrılan AICPA'ın WebTrust programı 1997 yılında oluşturulmuştur. Katılımcıların hem WebTrust ilkelerine ve ölçütlerine uymaları hem de bu konuda eğitim almış bir meslek mensubundan olumlu görüş almaları

---

[24] **A.e.**
[25] "Webtrust: A Progress Report", **The CPA Journal**, 1999, s13.
[26] Vasant Rao, Narciso Cerpa, Rodger Jamieson, "A Comparison of Online Electronic Commerce Assurance Service Providers in Australia", **14.Bled Electronic Commerce Conference**, Slovenia, 2001, s.520.

gerekmektedir. WebTrust'ın mührünün sitede kalabilmesi için sitenin en az her 90 günde bir yeniden denetlenmesi şartı getirilmiştir.[27]

WebTrust hizmetleri mahremiyet, güvenlik, gizlilik ve işletmecilik uygulamalarıyla uyumu onaylamak suretiyle internet üzerinden yapılan işler için güvence verir. Bir işletme WebTrust ilkelerine ve kriterlerine uyduğuna dair bir rapor alırsa, WebTrust logosunu internet sitesine koyabilmektedir.[28]

WebTrust ilkeleri üç kategoriye işaret eder:[29]

1. İşletmecilik Uygulamalarına İlişkin Açıklamalar: İnternet sitesi olan işletmenin, elektronik ticaret işlemlerine ilişkin uygulamaları ve işlemlerini yaptığı açıklamalar ile uyumlu şekilde yürüttüğüne dair açıklamalar.
2. İşlemlerin Bütünlüğü: İnternet sitesi olan işletmenin, müşterilerin elektronik ticaret ile yaptıkları isteklerin kararlaştırıldığı gibi yerine getirildiği ve faturalandırıldığı konusunda makul güvence veren etkin iç kontrollerin olması.
3. Bilgilerin Korunması: İnternet sitesi olan işletmenin, elektronik ticaret sonucunda müşterilerinden elde edilen özel bilgilerin amaç dışı kullanıma karşı korunması konusunda makul güvence veren etkin iç kontrollerin olması.

İnternetten mal ve hizmet satın alan tüketiciler, WebTrust'ın ilkelerinin içeriğini ve sınırlarını anlayamayabilirler ve hatalı olarak, WebTrust mührünün internet üzerinden satın alınan mal ve hizmetlerin kalitesini garanti ettiğini düşünebilirler, oysa AICPA/CICA WebTrust İlkeleri ve Ölçütleri'ne göre, WebTrust'ın amacı, işletmelerin ve müşterilerin elektronik ticarete ilişkin riskleri değerlemelerine yardımcı olmaktır.[30]

---

[27] **A.e.**
[28] Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s.49-51.
[29] (Çevrimiçi) http://www.msnainc.org/images/msna/documents/webtrust.pdf, 15 Ağustos 2010.
[30] **A.e.**

3.1.3.2. BİLGİ SİSTEMLERİ GÜVENİLİRLİĞİNE İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

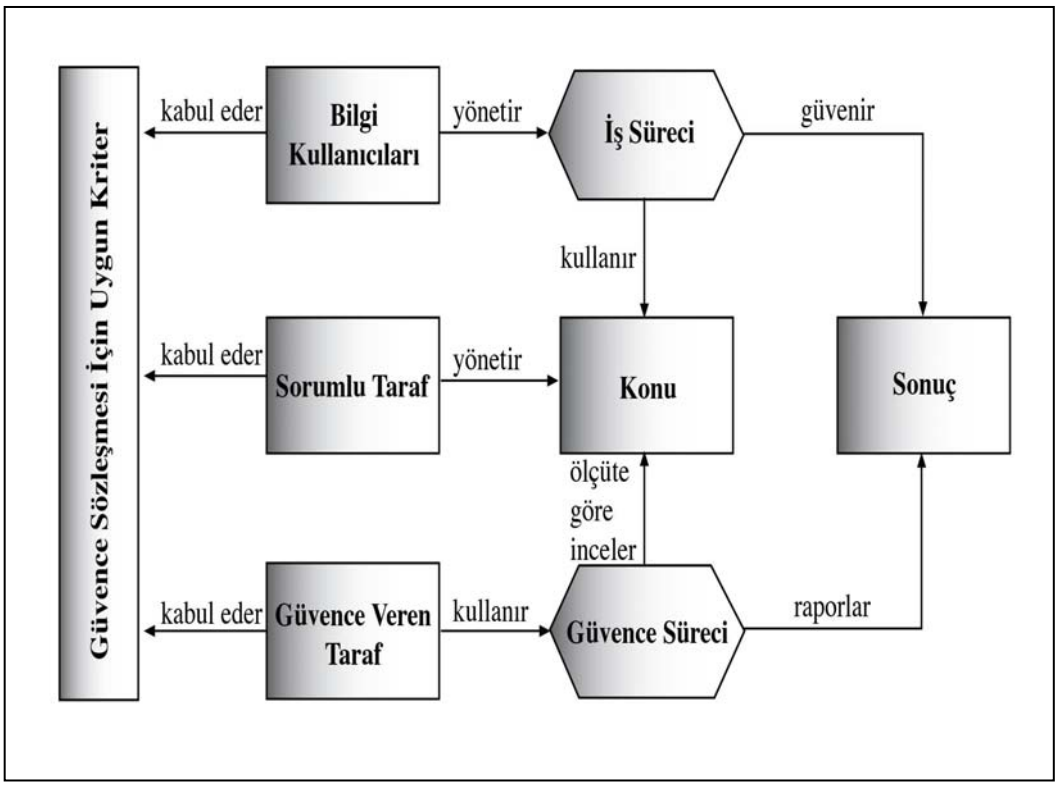
Bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı değişiklikler finansal raporlama ve denetim alanlarını da etkilemiştir. Birçok bilgi kullanıcısı daha zamanlı ve sürekli bilgiye ihtiyaç duymaktadır ve işletmelerin değişen küresel piyasalarda rekabet edebilmesi için bilgi teknolojilerinde değişiklik yapması gerekmektedir. Bu gelişmeler, işletmelerin Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning-ERP) sistemleri gibi karmaşık bilgi sistemlerini benimsemesi ve işlemlerin ve raporlamanın internet üzerinden yapılması ile sonuçlanmıştır. Dahası, XBRL (eXtensible Business Reporting Language-Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili) finansal bilginin elektronik olarak sınıflandırılmasına imkân vererek finansal raporlamayı kolaylaştırmaktadır.[31] Bilgi teknolojileri (BT) işletmeleri üç önemli alanda etkilemektedir. Bunlar: elektronik ticaret, Kurumsal Kaynak Planlaması ve bilgi yönetimi (knowledge management)'dir.[32]

İşletmeler, bilgi teknolojilerinin güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetlerine ihtiyaç duymaktadırlar. IAASB'ın Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi'ne göre güvence sözleşmelerinin beş unsuru bulunmaktadır. Şekil 3.2'de bilgi teknolojileri ile ilgili güvence sözleşmelerinde bu unsurlar arasındaki ilişkiler özetlenmektedir.

---

[31] Soltani, **a.g.e.**, s.424.

[32] Dursun ARIKBOĞA, İdil KAYA, "Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler", **XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 18-20 Mayıs 2000, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı, s.127.

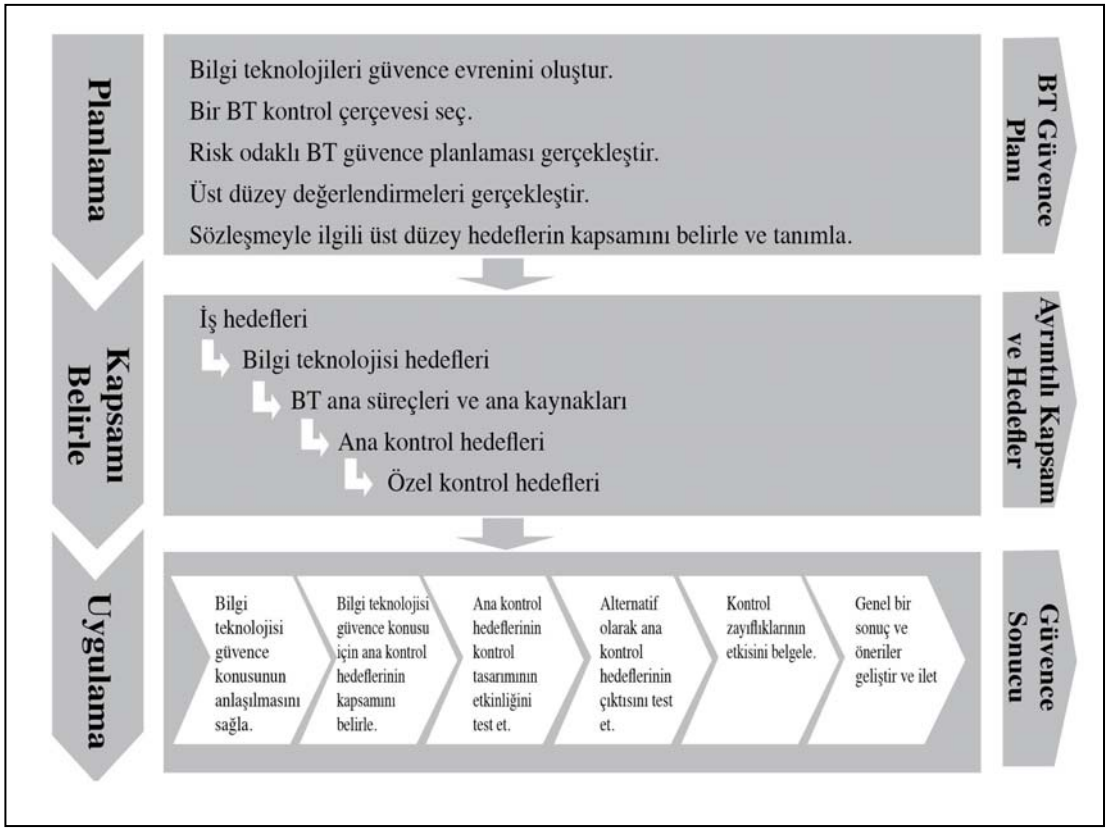


Şekil 3.2: Güvence Sözleşmelerindeki İlişkiler
Kaynak: *IT Governance Institute, "IT Assurance Guide: Using COBIT", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.*

Bilgi teknolojileri ile ilgili güvence sözleşmelerinde sürece, meslek mensubu ve güvence sözleşmesine konu olan bilgilerden sorumlu olan tarafın yanı sıra, bilgi kullanıcıları da katılırlar. Bilgi kullanıcıları, güvence sözleşmesinin sonucundan yararlanacak olan taraf olmaları nedeniyle, sözleşmede kullanılacak ölçüte meslek mensubu ve sorumlu taraf ile birlikte karar verebilirler.[33]

[33] IT Governance Institute, "IT Assurance Guide: Using COBIT", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.

Güvence sağlamak için tutarlı bir yöntem veya yaklaşım izlemek önemlidir. Her bir organizsayona özgü özel yaklaşımlar olabilir. BT Güvence Rehberinde üç aşamadan (planlama, kapsam belirleme ve uygulama) oluşan ve oldukça yaygın olan bir yaklaşım kullanılmaktadır.[34] Bu yaklaşımın yol haritası Şekil 3.3'de gösterilmiştir.



Şekil 3.3: Bilgi Teknolojileri Güvencesi Yol Haritası
Kaynak: *IT Governance Institute, "IT Assurance Guide: Using COBIT", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.*

Teknoloji yoğun ortamlarda iç kontrol sistemleri konusu önemli hale gelmiştir. Son yıllarda, BT'nde güvenlik ve kontrol için referans alınacak bir standart veya çerçeve ihtiyacı ortaya çıkmıştır.[35] İç kontrol alanında kullanılan birçok iç kontrol çerçevesi bulunmaktadır. COSO'nun yanı sıra, Bilgi ve İlişkili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri (Control Objectives for Information and related Technology-COBIT), Bilgi

[34] **A.e.**
[35] Soltani, **a.g.e.**,s.420.

Teknolojisi Altyapı Kütüphanesi (the IT Infrastructure Library-ITIL) ve ISO 17799 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi (the International Organization for Standardization's code of practice for Information Security Management-ISO 17799) diğer önemli çerçevelerdir.[36] AICPA ve CICA, bilgi sistemlerinin güvenilirliğine ilişkin güvence sağlamak amacıyla SysTrust hizmeti geliştirmişlerdir. Systrut da, güvenlik ve bilgilerin dürüstlüğü gibi konularda sistem güvenilirliğini değerlendirmeye ve test etmeye yönelik bir güvence sözleşmesidir.[37]

COSO (ve benzeri uyum çerçeveleri) genellikle işletmeler için iç kontrol çerçevesi olarak, COBIT ise bilgi teknolojileri için iç kontrol çerçevesi olarak kabul edilmektedir.[38] COSO finansal raporlama amaçlarına ulaşmak için varolması gereken 5 iç kontrol bileşeni belirlerken, COBIT bilgi teknolojileri için benzer bir rehber görevi görür[39]. İşletmeler, bilgi teknolojisi yoğun ortamlarda, COSO'yu desteklemek için COBIT gibi uzmanlaşmış çerçeveler benimsemektedirler.[40] Bir işletme COBIT çerçevesini kullanarak, Sarbanes-Oxley Yasası'ndaki şartları yerine getirecek bilgi teknolojisi kontrolleri sistemi oluşturabilir.[41] COBIT, dünya çapında uygulanan önemli birkaç bilgi teknolojileri yönetim çerçevelerinden bir tanesidir. Türkiye'de BDDK da, bankalarda yapılacak bilgi teknolojileri denetimlerinin COBIT ilkeleri ışığında yapılmasını öngörmektedir.[42] Bu bölümde, güvence hizmetlerinde temel alınan ölçütlerden olması nedeniyle COBIT çerçevesi hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılacak, BDDK'nın öngördüğü bilgi sistemlerinin denetimi ile ilgili açıklamalara bu bölümün son kısmında yer verilecektir.

---

[36] (Çevrimiçi) http://www.sdn.sap.com/irj/scn/go/portal/prtroot/docs/library/uuid/700dd95e-6222-2a10-7484-a3b95fa50d85?QuickLink=index&overridelayout=true, 25 Haziran 2010.
[37] Güredin, **a.g.e.**, s.8.
[38] IT Governance Institute, "COBIT 4.1 Excerpt: Executive Summary Framework", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/COBIT4.pdf, 26 Temmuz 2010.
[39] Soltani, **a.g.e.**, s.421.
[40] Brad Tuttle, Scott D.Vandervelde, "An emprical examination of COBIT as an internal control framework for information technology", **International Journal of Accounting Information Systems**, C.VIII, 2007, s.243.
[41] Soltani, **a.g.e.**, s.422.
[42] Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/74517451Bilgi_Sistemleri_ve_Bankacilik_Surecleri_Denetimi_Yonetmeligi_13_01_2010.pdf, 17 Ağustos 2010.

3.1.3.2.1. BİLGİ VE İLİŞKİLİ TEKNOLOJİLER İÇİN KONTROL HEDEFLERİ

COBIT, organizasyonların bilgi teknolojileri yönetimi ve kontrol çerçevesini benimsemeleri için ihtiyaç duydukları bilgileri içeren kapsamlı bir kaynak setidir.[43] COBIT'in ilk sürümü 1996 yılında, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrolü Vakfı (Information Systems Audit and Control Foundation-ISACF) tarafından yayımlanmıştır. 1998 yılında, ek kontrol hedefleri ve Uygulama Araç Seti ile ikinci sürümü yayımlanmış olup Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association–ISACA) tarafından oluşturulan Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü'nün (IT Governance Institute-ITGI), 2000 yılında yayımladığı üçüncü sürüm, Yönetim Rehberi ve birçok yeni ayrıntılı kontrol hedefi içermektedir. 2005 yılında COBIT 4.0, 2007 yılında ise bu çalışmanın hazırlandığı tarih itibarıyla geçerli sürüm olan COBIT 4.1 yayımlanmıştır. Bir sonraki sürüm olan COBIT 5 ile ilgili çalışmalar devam etmektedir.[44]

COBIT 4.1 dokümanı, üç bölüm ve eklerden oluşmaktadır. Doküman, yönetici özeti ile başlayıp çerçeve bölümü ile devam etmektedir. Çerçeve bölümünde bilgi teknolojileri yönetiminde kontrol çerçevesi ihtiyacı ve COBIT'in bu ihtiyacı nasıl karşıladığı anlatılmaktadır. Çerçeve bölümünden sonra dokümanın temelini oluşturan ana bölüm yer alır. Bu bölümde 4 alan ve 34 bilgi teknolojisi süreci için kontrol hedefleri, yönetici rehberi ve olgunluk modellerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. COBIT işletme odaklı, süreç yönelimli, kontrol esaslı ve ölçmeye dayalı bir çerçevedir.

COBIT'in *misyonu;* "yöneticiler, bilgi teknolojisi uzmanları ve denetçilerce günlük olarak kullanılabilecek ve şirketlerin benimseyeceği geçerli, güncel ve uluslararası olarak kabul görmüş bir bilgi teknolojileri yönetim kontrol çerçevesi araştırmak,

---

[43] IT Governance Institute, "IT Assurance Guide: Using COBIT", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.

[44] (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Pages/Development.aspx, 23 Temmuz 2010.

geliştirmek, tanıtmak ve teşvik etmektir." Bilgi teknolojileriyle ilgili iş gereksinimlerine cevap verebilmek için işletmeler kaynaklara yatırım yapmalıdırlar. COBIT'te tanımlanan *bilgi teknolojisi kaynakları*: bilgiyi işleyen sistemler; her türdeki bilgi; sistemlerin işlemesine yarayan teknoloji ve olanaklar ve bilgi sistemlerini ve hizmetlerini planlamak, organize etmek, tedarik etmek, uygulamak, dağıtmak, desteklemek, izlemek ve değerlendirmek için gerekli olan personeldir.[45] Bilgi teknolojileri kaynakları iş gereksinimlerine cevap veren bilgi teknolojisi hedeflerini gerçekleştirmek için bilgi teknolojisi süreçleri ile yönetilmektedir. [46]

Bilgi teknolojilerini etkin bir şekilde yönetmek için bilgi teknolojilerindeki yönetilmesi gereken faaliyetleri ve riskleri anlamak gerekir. COBIT, bilgi teknolojisi faaliyetlerini dört alandan oluşan bir *süreç modeli* ile tanımlar. Bu alanlar; planlama ve organizasyon (Plan and Organise–PO), tedarik ve uygulama (Acquire and Implement–AI), teslim ve destek (Deliver and Support–DS), izleme ve değerlendirme (Monitor and Evaluate–ME) dir. Bu alanlar bilgi teknolojisinin geleneksel sorumluluk alanları olan planlama, geliştirme, çalıştırma ve izleme ile eşleşmektedir ve toplam 34 süreçten ve 318 kontrol hedefinden oluşmaktadır. Bilginin sağlanması bu süreçler ve kontrol hedefleri ile kontrol edilmektedir.[47]

Bilgi teknolojisi süreçlerinin yönetimi ve kontrolü için *olgunluk modellemesi*, organizasyonun değerlendirilmesine ilişkin bir metoda dayanır. Buna göre, organizasyonun olgunluk derecesi mevcut olmayan olgunluk düzeyinden (0), optimize edilmiş düzeye (5) kadar bir rakam ile değerlendirilebilecektir. Bir başka deyişle, bu modelleme ile organizasyonlar kendilerini olgunluk düzeylerine göre 1'den 5'e kadar değerlendirebileceklerdir. Bu yaklaşım, Yazılım Mühendisliği Enstitüsünün (Software Engineering Institute – SEI) yazılım geliştirme kapasitesinin olgunluğu için tanımladığı olgunluk modelinden türemiştir. İşletme hedeflerini karşılamak için bilginin belirli kontrol kriterlerine uyması gerekmektedir. Bu

---

[45] IT Governance Institute "COBIT 4.1", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/CobiT_4.1.pdf, 20 Temmuz 2010.
[46] **A.e.**
[47] **A.e.**

kriterlere COBIT dokümanında bilgi kriteri denmektedir. Daha geniş kalite, güvenlik ve güven gereksinimlerini temel alan 7 farklı bilgi kriteri tanımlanmıştır:[48]

1.Etkinlik, bilginin ilgili ve iş süreçlerine uygun olmasını ve zamanlı, doğru, tutarlı ve elverişli bir şekilde dağıtılmasını ifade eder.

2.Verimlilik, bilginin, kaynakların optimum (en üretken ve ekonomik) şekilde kullanılmasıyla elde edilmesini ifade eder.

3.Gizlilik, hassas bilginin yetkisiz açıklanmasından korunmasını ifade eder.

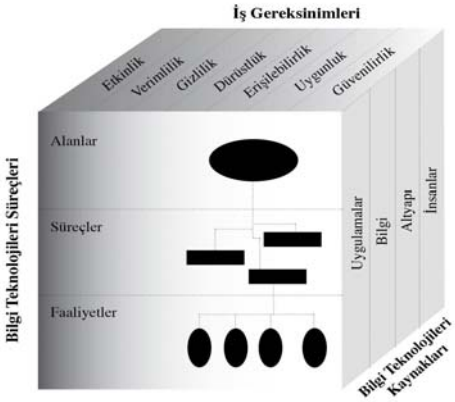
4.Bütünlük, bilginin doğru ve tam olmasını aynı zamanda işletme değerleri ve beklentileri çerçevesinde geçerli olmasını ifade eder.

5.Erişilebilirlik, bilginin işletme süreçlerince gerektiği zaman hazır olmasını ve aynı zamanda gerekli kaynakların korunmasını ifade eder.

6.Uygunluk, işletme süreçlerinin tabi olduğu kanun, düzenleme ve sözleşme hükümlerine uygun olmayı ifade eder.

7.Güvenilirlik, yönetime, işletmeyi yönetmesi ve yönetim sorumluluklarını yerine getirmesi için uygun bilginin sağlanmasını ifade eder.

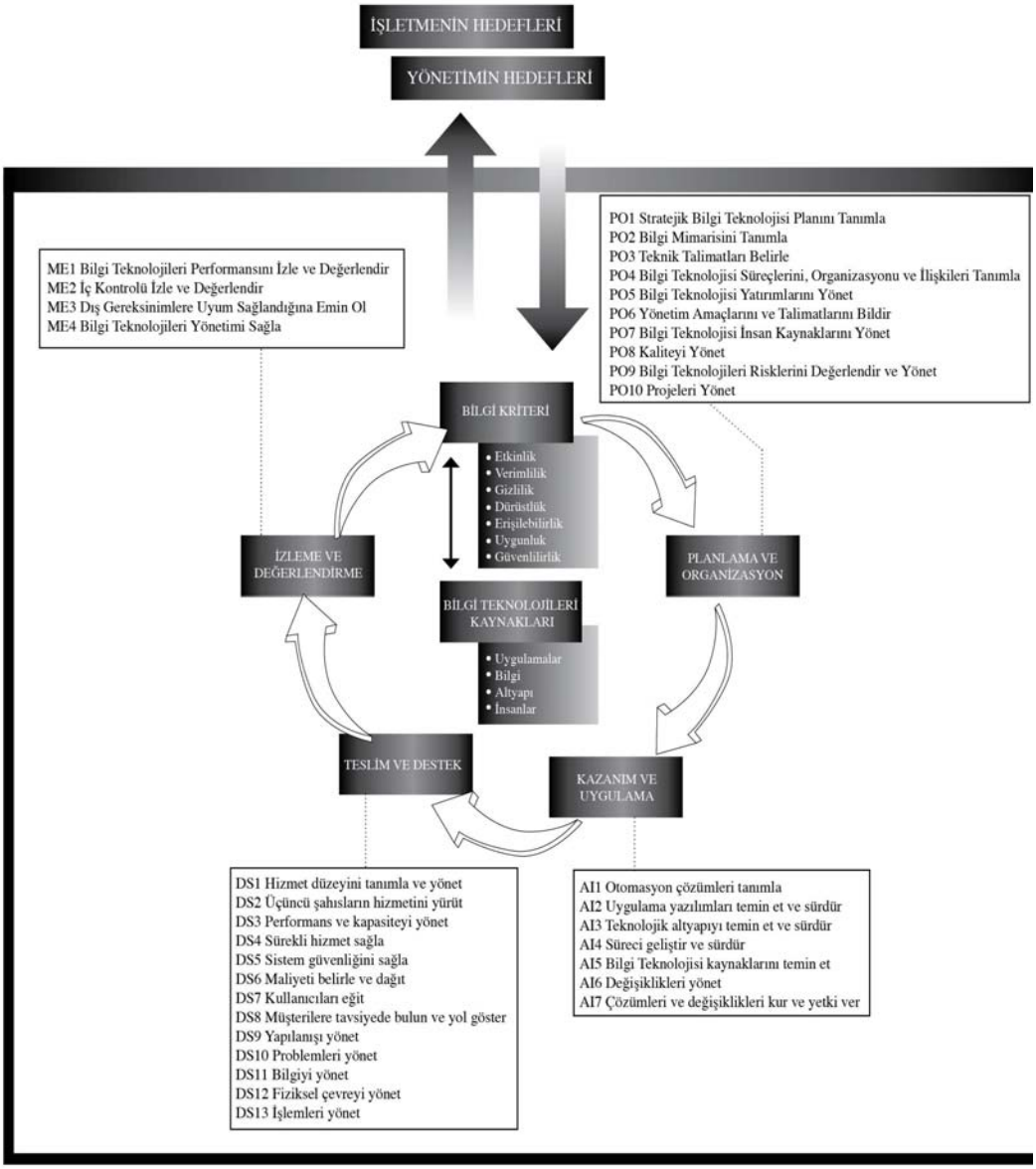
COBIT çerçevesinin ana ilkesini, Şekil 3.4'deki COBIT küpünde de gösterildiği gibi kaynakların bilgi teknolojisi süreçleri ile yönetilmesi oluşturmaktadır.



Şekil 3.4: COBIT Küpü
Kaynak: *IT Governance Institute "COBIT 4.1", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/ Knowledge-Center/cobit/Documents/CobiT_4.1.pdf, 20 Temmuz 2010.*

[48] **A.e.**

COBIT çerçevesi, COBIT'in 34 süreç içeren 4 alandan oluşan, işletme gereksinimlerine göre işletmeye bilgi sağlamak için bilgi teknolojisi kaynaklarını yöneten süreç modeli ile Şekil 3.5'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 3.5: COBIT Genel Çerçevesi
Kaynak: *IT Governance Institute, "IT Assurance Guide: Using COBIT", http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables /Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.*

Dünyada bilgi teknolojilerine ilişkin verilen güvence hizmetlerinde kullanılan en önemli ölçütlerden biri olan COBIT'in, yapısı ve işleyişi yukarıdaki açıklamalar kapsamında özetlenebilir. COBIT, bilgi teknolojisi faaliyetlerini; planlama ve organizasyon (PO), tedarik ve uygulama (AI), teslim ve destek (DS), izleme ve değerlendirme (ME) olmak üzere dört alandan oluşan bir süreç modeli ile tanımlamakta ve bilgi teknolojisi kaynakları, işletme hedeflerini gerçekleştirmek için bu süreçler ile .yönetilmektedir. İşletme hedeflerini karşılamak için bilginin belirli kontrol kriterlerine uyması gerekmektedir. COBIT'teki kontrol hedefleri yardımıyla işletmelerin olgunluk derecesi belirlenebilmekte ve bilgi teknolojileri yönetilmektedir.

3.1.4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINA İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ

Günümüzde şirketler artan bir şekilde sürdürülebilirlik ile ilgili bilgilerin yer aldığı raporlar hazırlamaktadır.[49] Sürdürülebilirlik raporu; raporlamayı yapan kuruluşun çevresel, toplumsal ve ekonomik performansını içermesi nedeniyle, "üçlü sorumluluk (Triple Bottom Line)" raporlaması olarak da adlandırılmaktadır.[50] Çevresel ve toplumsal etkisi fazla olan şirketler uzun zamandır bu konuda raporlama yapmada en aktif şirketler olmuşlardır. Bu şirketlere örnek olarak petrol ve gaz sanayi, madencilik, kimya sanayi ve ormancılık alanlarında faaliyet gösteren şirketler verilebilir. Bu şirketlerin bazıları büyük kaynakları yönetmektedir ve faaliyetleri hem uluslararası hem de yerel boyutta toplumları etkilemektedir.[51]

Sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence hizmetleri halen gelişme sürecinin başındadır. Şu anda bağlayıcılığı olan genel kabul görmüş sürdürülebilirlik raporlaması kriterleri veya güvence hizmetleri standartları bulunmamaktadır ancak, bu konuda çeşitli girişimlerde bulunulmuştur.[52] Dünyada bu konuda kabul

[49] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.643.
[50] **A.e.**
[51] **A.e.**
[52] **A.e.**, s.644.

görebilecek üç standart seti bulunmaktadır: Bunlar; GRI, AccountAbility 1000(AA1000) ve ISAE 3000' dir.[53]

Sürdürülebilirlik ile ilgili hem raporlama ve hem de güvence standartları 2000 yılından itibaren oluşturulmuş ve bu standartlar dünyada büyük şirketlerce benimsenmeye başlanmıştır. GRI, kapsamlı bir sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi ve raporlama rehberi geliştirmiştir. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The Fédération des Experts Comptables Européens-FEE), GRI'nın temelini ve amaçlarını aşağıdaki gibi açıklamaktadır: GRI, ilk olarak Birleşmiş Milletler Çevre Programı'nın (United Nations Environment Programme-UNEP) ortaklığında Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu (Coalition for Environmentally Responsible Economies-CERES) tarafından 1997 yılında oluşturulmuş olup, çeşitli çıkar gruplarını temsil eden bir yürütücü komite tarafından geliştirilmektedir. GRI, sürdürülebilirlik raporlamasının, finansal raporlama gibi karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik açısından rutin ve güvenilir olmasını amaçlamaktadır. GRI, halen bazı sürdürülebilirlik raporlarına temel oluşturan ilk *Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberi*'ni Haziran 2000'de yayımlamıştır.[54]

Sürdürülebilirlik raporlaması için diğer bir güvence standardı ise muhasebe dışı bir organizasyon olan "Institute of Social and Ethical AccountAbility (AccountAbility)" tarafından oluşturulmuştur.[55] Merkezi Birleşik Krallık'ta olan AccountAbility adlı uluslararası organizasyon, Mart 2003'te, bir şirketin çeşitli çıkar gruplarına yönelik önemlilik, tamlık ve yanıt verilebilirlik hakkındaki raporlamasına ilişkin AA1000AS (AA 1000 Assurance Standard) güvence standardını yayımlamıştır.[56]

IAASB, 2003 yılında, ISA ve diğer ISAE kapsamında olmayan güvence sözleşmelerine ilişkin genel bir uygulama standardı olan "Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standart (ISAE) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi veya

---

[53] "A CSR Europe Helpdesk Service: CSR assurance Statements", 2008, (Çevrimiçi) http://www.csr europe.org/data/files/2008_csr_assurance_statements__csr_europe_helpdesk.pdf, 17 Ağustos 2010.
[54] Porter, Simon, Hatherly, **a.g.e.**, s.730.
[55] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.644.
[56] Blair, Williams ve Lin, **a.g.e.**, s.333.

Gözden Geçirme Dışındaki Güvence Hizmetleri"ni yayımlamıştır. Bu standartlar, meslek mensupları tarafından 1 Ocak 2005 tarihinden sonra verilen tüm güvence hizmetleri için geçerlidir ve artan talepleri karşılamak amacıyla, çevre, sosyal ve sürdürülebilirlik raporları, bilgi sistemleri, iç kontrol, kurumsal yönetim süreçleri ve bağış, sözleşme ve mevzuat koşullarına uyuma dair güvence raporları için IFAC tarafından zorunlu tutulmuştur.[57] Buna ilave olarak, IAASB, sürdürülebilirlik ve iç kontrol hakkında raporlama gibi konuya özel ISAE'ler yayımlamayı planlamaktadır. Ancak şu anda meslek mensupları, denetim ve gözden geçirme dışındaki güvence hizmetlerinde ISAE 3000 standardını dikkate almaktadır.[58]

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin uluslararası kabul görmüş güvence standartları olmamasına rağmen bu konuda standartlar oluşturulması için çalışmalar yapılmaktadır. Yukarıda belirtilen standartların yayımlanmış olması bu konuda uluslararası sürdürülebilirlik güvence standartları geliştirme eğilimini göstermektedir. IFAC'ın, büyük denetim şirketlerinin ve diğer muhasebe kuruluşlarının sürdürülebilirlik güvencesine ilişkin çalışmaları da muhasebe mesleğinin bu tür güvence hizmetlerine olan artan ilgisine işaret etmektedir.[59] IFAC'ın internet sitesinde, sürdürülebilirlik ile ilgili taraflara yol göstermesi açısından "Sustainability Framework" adlı bir kısım yer almaktadır.[60] Bu kısımda yer alan bilgiler; işletme stratejisi, yönetim, finansal yatırımcılar ve diğer çıkar grupları başlıkları altında toplanmıştır. Diğer çıkar grupları kısmında ise; sürdürülebilirlik açıklamaları ile ilgili güvence hizmetlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Geniş ve karmaşık hizmet konuları nedeniyle sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetlerinin geliştirilmesinde, uygun ölçütün belirlenmesi gibi konularda güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Karbon emisyonu raporlaması gibi daha dar kapsamlı hizmet konularında, uygun ölçütün belirlenmesi daha kolay olmaktadır.[61] Nitekim,

---

[57] **A.e.**
[58] Eilifsen v.d., **a.g.e.**, s.639
[59] "The Future of Corporate Sustainability Reporting",(Çevrimiçi) http://www.cga-canada.org/en-ca/ResearchReports/ca_rep_2005-06_sustainability_3.pdf, 24 Temmuz 2010.
[60] Sustainability Framework (Çevrimiçi) http://web.ifac.org/sustainability-framework/overview, 23 Temmuz 2010.
[61] Roger Simnett, Michael Nugent, "Developing an Assurance Standard for Carbon Emmission Disclosures", **Australian Accounting Review**, Cilt: XVII, No: 2, 2007, s.37-47.

işletmelerin yaptıkları sera gazı beyanlarına ilişkin güvence hizmetleri verilebilmektedir. Bu hizmetlere yönelik düzenlemeler, çalışmanın ikinci bölümünde belirtildiği gibi, IAASB'ın yayımladığı "ISAE 3410: Sera Gazı Beyanına İlişkin Güvence" adlı Taslak Metinde yapılmıştır.

İklim değişiklikleri, Birleşik Krallık'ta yatırımcılara bilgi sağlayanların odaklandığı açıklama talepleri içinde gittikçe önem kazanan bir çevresel risk haline gelmiştir. Buna örnek olarak 284 İngiliz, Avrupalı ve Amerikalı kurumsal yatırımcı tarafından yürütülen 41 trilyon Amerikan Doları tutarındaki Karbon Açıklama Projesi (Carbon Disclosure Project (CDP)) verilebilir.[62] Yatırımcıların çevresel, sosyal ve/veya etik sorumluluğa sahip şirketlere yatırım yapma isteklerini karşılamak amacıyla, "etik" veya "sorumlu" yatırım fonları, FTSE4Good, Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (Dow Jones Sustainability Index-DJSI) ve/veya Karbon Açıklama Projesi İklim Açıklama Liderliği Endeksi gibi endeksler oluşturulmuştur.[63]

3.1.5. DİĞER GÜVENCE HİZMETLERİ

Bir önceki kısımda açıklanan hizmetlere ek olarak, AICPA'in düzenlemelerinde yer alan "yasalar ve düzenlemeler ile uyum sözleşmeleri" ve "yönetimin açıklamalarına ilişkin verilen tasdik hizmetleri" ve hem AICPA'in hem de IFAC'ın standartlarında yer alan "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" gibi hizmetler de meslek mensupları tarafından verilen güvence hizmetleridir.

Yasalar ve düzenlemeler ile uyum sözleşmesinin amacı; bir işletmenin kanunlara, düzenlemelere ve diğer kurallara uyup uymadığını belirlemek ve raporlamaktır. Bu sözleşmeler, AICPA'in SSAE 10: Tasdik Sözleşmesi Standartları kapsamındaki Uygunluk Tasdiki (AT 601-Compliance Attestation) adlı standardı ile düzenlenmiştir. Denetçinin kanunlara ve düzenlemelere uyum ile ilgili görüşe ulaşmak için yapması gerekenler konusunda denetim standartları ve tasdik standartları açısından önemli farklılıklar vardır. Denetimde denetçinin amacı finansal

[62] Blair, Williams ve Lin, **a.g.e.**, s.333.
[63] Porter, Simon, Hatherly, **a.g.e.**, s.727.

tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmaktır. Bu nedenle kanun ve düzenlemelere tam uyumun sağlanmış olması denetim faaliyetinin esas konusu değildir. Oysa, yasalar ve düzenlemeler ile uyum sözleşmesinde amaç kanun ve düzenlemelere tam uyumun sağlandığı konusunda güvence veren bir raporun hazırlanmasıdır. Standartta, yasalar ve düzenlemeler ile uyum sözleşmesi ile ilgili olarak sadece inceleme ve üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri türünde sözleşme yapılmasına izin verilmektedir.[64]

AICPA'in Yönetimin Açıklamalarına İlişkin Tasdik Hizmetleri (SSAE 10: Management Discussion And Analysis) ile ilgili standart SEC'in düzenlemeleri gereği hazırlanan ve faaliyet raporlarında ve diğer belgelerde hissedarların bilgisine sunulan açıklamaların güvenilirliğine ilişkin güvence konusunda rehberlik etmek amacıyla yayımlanmıştır. Bu tür hizmetlerde, inceleme ve gözden geçirme türünde tasdik sözleşmeleri yapılabilir. Ülkemizde bu tür açıklamaların yapılması zorunlu olmadığı için, bu hizmet çalışma kapsamına dahil edilmemiştir.

Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri; IFAC kapsamında "**ISRS 4400**-Finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" standardı ile, AICPA kapsamında ise, "**AT 201 (SSAE 10)**-Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" standardı ile düzenlenmektedir. Birinci bölümde açıklandığı gibi, denetçinin ve tepe yönetiminin veya diğer bir ilgili tarafın, denetim çalışmasının "belirli denetim işlemleriyle sınırlandırılması" konusunda anlaşmaları şeklinde biçimlendirilen bu sözleşme tipi, "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmesi" olarak adlandırılır. Denetçi raporunun içeriği, işlemler ve bulguların açıklanması şeklinde olmalı ve raporun kullanımının, müşteri işletme ve uygulanan işlemler ile ilgili önceden mutabık kalan taraflar ile sınırlı olduğu belirtilmelidir. Standartta denetçilerin gerçekleştirmesi gereken asgari işlemler seti belirtilmemiştir. Dolayısıyla bu tip bir sözleşmenin kapsamı esnek olduğu gibi işlemler de tarafların isteği doğrultusunda şekillendirilebilirler.

[64] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.771.

Bilgi kullanıcılarının finansal ve finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence ihtiyaçları üzerine çalışmak ve kapsamlı bir rapor hazırlamak üzere 1994 yılında olışturulan Elliott Komitesi, altı tane güvence hizmetiyle (risk değerlendirme, işletme performans ölçümlemesi, bilgi sistemleri güvenilirliği, elektronik ticaret, sağlık ve yaşlı bakımı) ilgili çalışmalar yapmıştır.[65] ABD'de ve dünyada, bu konular da dahil olmak üzere çeşitli konularda güvence hizmetleri verilmektedir.

3.2. TÜRKİYE'DE VERİLEN GÜVENCE HİZMETLERİ

Türkiye'de verilmekte olan başlıca bağımsız denetim ve vergi denetimi dışı güvence hizmetleri, Seri: X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ[66] ile düzenlenen özel amaçlı bağımsız denetim raporları, BDDK düzenlemeleri kapsamında verilen bilgi sistemlerinin denetimi ve kamu kurumlarının talep ettiği çeşitli tasdik hizmetleridir. Çalışmanın bu bölümünde, bu hizmetlere ilişkin açıklamalara yer verilecek ve bölümün sonunda Türkiye'de bu hizmetler dışında verilen diğer güvence hizmetlerine değinilecektir.

3.2.1. SERMAYE PİYASASI KURULUNUN DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDAKİ ÖZEL AMAÇLI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

Seri:X No:22 sayılı Tebliğin 33.Kısmının "Kurulca gerekli görülen diğer hususlar hakkında bağımsız denetim raporları" adlı 8.maddesine göre, *"SPK, sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde gerekli gördüğünde işletmelerden, Kurula ve ilgililere raporlanmak ve gerektiğinde kamuya açıklanmak üzere, "fon varlıklarının saklanması", "iç kontrol sisteminin durumu" ve "yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler" gibi hususlar hakkında özel amaçlı bağımsız denetim talep edebilir."* Örneklerine Ek 1'de yer verilen bu tip hizmetler, esasen finansal tabloların denetimi dışındaki güvence hizmetlerine birer örnektir. Günümüzde

[65] Louis, Braiotta, **The Audit Committee Handbook**, 4.bası, Wiley, 2004, s.131-136.
[66] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X No: 22) (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf, 25 Ekim 2010.

bağımsız denetim standartları içinde düzenlenen bu hizmetler, ileride güvence hizmetleri için ayrı bir düzenleme yapıldığında bu Tebliğ dışında yer alabilecek ve hizmetlerin veriliş ve ilgili raporların hazırlanış şartlarıyla ilgili daha ayrıntılı düzenlemeler söz konusu olabilecektir.

Seri:X No:22 sayılı Tebliğin 33.Kısmının "Finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporları" adlı 5.maddesine göre, "*Bağımsız denetçiden; genel amaçlı tam set finansal tablolardan herhangi biri veya alacaklar, stoklar, çalışanlara ödenecek ikramiyeler, vergi karşılıkları gibi belirli finansal tablo kalemleri hakkında görüş bildirmesi talep edilebilir. Finansal tabloların unsurlarına ilişkin bağımsız denetim raporu sınırlı sayıda kullanıcıya yönelik özel amaçlı olabileceği gibi, finansal raporlama standartlarına uyulmasını gerektiren çok sayıda kullanıcıya yönelik genel amaçlı da olabilir. Böyle bir çalışma, münferit bir sözleşme çerçevesinde veya bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yürütülebilir. Ancak, bu çalışma sonucunda, bir bütün olarak finansal tabloların değil, yalnızca bağımsız denetimi yapılan finansal tablo unsurunun, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş belirtilir."* Ek 2'de, finansal tablo kalemlerine ve aracı kurumlarca Kurul'un ilgili düzenlemeleri uyarınca hazırlanan sermaye yeterliliği tablolarına ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporu örneklerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde de belirtildiği gibi, finansal tabloların unsurlarına ilişkin güvence hizmetleri, IFAC ve AICPA tarafından hem Denetim Standartları kapsamında hem de IFAC düzenlemelerinde Uluslararası İlgili Standartlar (**ISRS 4400-**Finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri), AICPA düzenlemelerinde ise Tasdik Standartları kapsamında [**AT 201 (SSAE 10)-**Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri] düzenlenmiştir. Günümüzde ülkemizde, sadece denetim standartları kapsamında düzenlenen bu hizmetler için, yakın gelecekte denetim standartları kapsamı dışında da düzenlemelere ihtiyaç doğabilecektir. Nitekim, çalışmanın uygulama kısmı için yapılan ön çalışmalar kapsamında denetçilerle gerçekleştirilen derinlemesine görüşmelerde, bağımsız denetim kapsamı dışında bu tip hizmetleri günümüzde de verme durumunda kaldıkları ve ulusal bir

düzenleme bulunmadığı için uluslararası standartları rehber olarak kullandıkları öğrenilmiştir.

Seri:X No:22 sayılı Tebliğin 33.Kısmının "Sözleşmelere uygunluk raporları" adlı 6. maddesinde ise, *"(1) Bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadığı konusunda bağımsız denetçiden özel amaçlı bağımsız denetim raporu hazırlanması talep edilebilir. Söz konusu sözleşmeler, genellikle, işletmelerin, faiz ödemeleri, önceden belirlenmiş finansal oranların tutturulması, temettü ödemelerinin sınırlandırılması ve gayrimenkul satış gelirlerinin kullanımı gibi hususlarda, sözleşme hükümlerine uygun hareket etmelerini gerekli kılar. (2) Bir işletmenin bir sözleşmenin hükümlerine uyup uymadığına dair bağımsız denetçi görüşü ancak, söz konusu uyum şartları genel anlamda muhasebeye ve bağımsız denetçinin uzmanlık alanına giren finansal konulara yönelikse düzenlenir. Ancak, işin kapsamında, bağımsız denetçinin uzmanlık alanı dışında kalan hususlar olması durumunda, bağımsız denetçi uzman desteği talep edebilir. (3) Bağımsız denetçi görüşünde, işletmenin, sözleşmenin belirli hükümlerine uyup uymadığı hususu açık olarak ifade edilir."* denmektedir. Ek 3'te, sözleşmeye uygunluk hakkında düzenlenecek bağımsız denetim raporu örneklerine yer verilmiştir.

Sözleşmelere uygunluk raporları ile ilgili, ülkemizde olduğu gibi AICPA'in denetim standartları kapsamında düzenlemeleri [AU 623 (SAS 62) – Özel raporlar (Madde 19. Denetlenmiş finansal tabloların sözleşme şartlarına veya belirlenmiş koşullara uyumu) bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin yanı sıra , AICPA'in Tasdik Standartları kapsamında da sözleşmelere uygunluk raporları ile ilgili düzenlemeleri bulunmaktadır. AICPA standartlarına göre, eğer denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında denetim işlemlerine dahil edilmemiş konuların sözleşme şartlarına veya belirlenmiş koşullara uyumuna ilişkin güvence veriyorsa, "Uygunluk Tasdiki (AT 601-Compliance Attestation)" standardına başvurması gerekmektedir. Ülkemizde henüz denetim kapsamı dışındaki bu tip hizmetlere yönelik düzenlemeler bulunmamaktadır.

3.2.2. BANKALARIN BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ

Türkiye'de denetim şirketlerinin verdiği bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinden en önemlisi bankaların bilgi sistemlerinin denetimi hizmetidir. Ülkemizde SPK'ya tabi şirketlerde olduğu gibi, bankalar için de BDDK tarafından oluşturulan düzenlemeler bulunmaktadır. Bankaların bilgi sistemlerinin denetimi "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik"[67] ile BDDK tarafından düzenlenmiştir. Bu hizmetleri sadece BDDK'dan bu hizmeti yapma yetkisini almış olan denetim şirketleri[*] verebilmektedir.[68]

"Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik" in 21. maddesine göre, *"**Bilgi sistemleri denetimi**; bilgi sistemleri yönetimi kapsamında yer alan süreç, faaliyet, yazılım ve donanım gibi bilgi sistemi unsurları ve bankacılık faaliyetlerine ilişkin süreçler ile bu sistem ve süreçler dâhilinde tesis edilen iç kontrollerin değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir. **Bilgi sistemleri denetiminin temel amacı**, denetlenenin bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin ve bu sistem ve süreçlere ilişkin iç kontrollerinin uyumluluk, etkinlik ve yeterliliği hakkında görüş oluşturulmasıdır."*

---

[67] Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/74517451Bilgi_Sistemleri_ve_Bankacilik_Surecleri_Denetimi_Yonetmeligi_13_01_2010.pdf, 17 Ağustos 2010.

[*] Bankalarda Bilgi Sistemleri Denetimi Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları:
AKİS Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
BAŞARAN NAS Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
GÜNEY Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
GÜRELİ Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
REHBER Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

[68] Bankalarda Bilgi Sistemleri Denetimi Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Bilgi_Sistemleri_Denetimi/Bilgi_Sistemleri_Denetimi.aspx, 30 Haziran 2010.

“Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” in 16.maddesine göre, *"Bilgi sistemlerine ilişkin kontroller,* ***genel bilgi sistemi kontrolleri*** *ve* ***uygulama kontrollerinden*** *oluşur. Genel bilgi sistemi kontrolleri, bilgi sistemi ve yönetimine ilişkin faaliyet ve bu faaliyetlere ilişkin süreçlerin kontrollerini kapsar. Uygulama kontrolleri, bilgi sistemleri içerisinde yer alan ve bankacılık faaliyetlerini yürütmek veya desteklemek için kullanılan finansal verilerin tanımlanması, üretilmesi, kullanılması, bütünlük ve güvenilirliğinin sağlanması, verilere erişimin yetkilendirilmesi gibi tüm iş süreçlerinde kullanılması gereken iç kontrolleri kapsar. Uygulama kontrolleri kapsamında asgari olarak veri oluşturma/yetkilendirme kontrolleri, girdi kontrolleri, veri işleme kontrolleri, çıktı kontrolleri ve sınır kontrolleri gerçekleştirilir."* [69]

“Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere İlişkin Tebliğ” in 22. maddesine göre, *"(1)* ***Bilgi sistemleri genel kontrolleri****, bilgi sistemlerinden beklenen fonksiyonların doğru bir şekilde yerine getirilmesi, istenmeyen olayların engellenmesi, belirlenmesi ve düzeltilmesi ile ilgili olarak yeterli derecede güvence oluşturulmasını ve uygulama kontrollerinin işlevselliği için güvenilir bir ortamın sağlanmasını hedefleyen, banka bilgi sistemlerinin tamamına veya büyük bir bölümüne tatbik edilen kontroller ile bu kontrollerin tatbik edilmesini sağlayan politika ve prosedürlerden oluşur.* ***Genel kontroller****, bankanın bilgi sistemlerinin bir bütün olarak kendisinden beklenen fonksiyonları doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirmesine yönelik ortamın tesis edilmesini sağlayan temel unsurlardır. (2) Banka, genel kontrollerin tesisi amacıyla uluslararası kabul görmüş bir standart, çerçeve veya metodolojiyi belirleyerek, buna göre kontrolleri tesis eder. Seçilecek standart, çerçeve veya metodoloji, bankanın faaliyet kapsamı ve faaliyetlerde yararlanılan bilgi teknolojileri ağırlığı ve karmaşıklığı göz önünde bulundurularak belirlenir. Bankanın bilgi sistemleri genel kontrollerini tesis etmek üzere kullanacağı standart, çerçeve veya metodolojinin* ***COBIT****’te ele alınan kontrol*

[69] Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1678BANKALARIN%20%C4%B0%C3%87%20S%C4%B0STEMLER%C4%B0%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K_01_06_2010.pdf, 29 Temmuz 2010.

hedeflerini gerçekleyebilmesi, eğer bu konuda eksiklikleri varsa buna ilişkin kontrollerin ayrıca ele alınarak tesis edilmesi gerekir."[70]

"Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik"in "Bilgi sistemleri denetimi" adlı 24. maddesine göre, *"(1) Denetçi, bilgi sistemleri genel kontrollerini, önemlilik kriterini esas alarak belirlediği kapsam dâhilinde uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik açısından incelemeye tâbi tutar. (2) Genel kontroller, tesis edilmelerinde esas alınan çerçeve, standart ya da metodolojiden bağımsız olarak; bankalarda bilgi sistemleri yönetiminde esas alınacak ilkelere ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelerdeki hükümler gözetilerek,* ***COBIT'****e göre denetlenir. (3) Genel kontrollerin uyumluluk, etkinlik ve yeterliliğine ilişkin inceleme çalışmalarını tamamlayıcı bir unsur olarak; olgunluk modeli çerçevesinde ilgili kontrol hedefine ilişkin sürecin olgunluk düzeyi de belirlenir. İlgili kontrol hedefine ilişkin sürecin olgunluk düzeyi değerlendirilirken süreci oluşturan detaylı kontrol hedeflerinin tamamı dikkate alınır."*

"Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik" in "Bankacılık süreçleri denetimi" adlı 25. maddesine göre, *"(1) Denetçi, denetlenenin bankacılık süreçlerini ve bu süreçler üzerindeki iç kontrollerini, önemlilik kriterini esas alarak belirlediği kapsam dâhilinde uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik açısından incelemeye tâbi tutar. (2) Bankacılık süreçlerinin denetimi kapsamında bankacılık faaliyetlerine ilişkin mevduat süreci, bireysel/kurumsal kredi süreçleri, muhasebe süreci, alternatif dağıtım kanalları süreci, banka ve kredi kartları süreci, finansal raporlama süreci, ödeme sistemleri süreci, hazine/menkul kıymetler ve fon yönetimi süreci gibi süreçler ve gerekli görülen diğer süreçler ile ilgili hususlar önemlilik kriteri çerçevesinde dikkate alınarak değerlendirilir."*

---

[70] Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere İlişkin Tebliğ (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/3729 IlkelerTebligi_010610_DegistirilmisHali.pdf, 5 Ağustos 2010.

“Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” in 22. maddesinin 4. fıkrasına göre bankacılık süreçleri denetimi diğer bir deyişle uygulama kontrolleri her yıl, bilgi sistemleri denetimi diğer bir deyişle genel kontroller ise iki yılda bir kez yapılır.

Destek hizmeti kuruluşunun denetlenmesi ile ilgili olarak “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” in 39. maddesine göre, *"(1) Denetçi, denetlenenin dış kaynak kullanımı ile gerçekleştirdiği hizmetlerin bilgi sistemlerini ve bankacılık süreçlerini nasıl etkilediğini göz önünde bulundurur, denetimini buna göre planlar ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirir. (2) Denetçi, destek hizmeti kuruluşunun, sunduğu hizmete ilişkin sahip olduğu, güncelliğini yitirmemiş denetim raporu, sertifika gibi belgelerden bu Yönetmeliğin “Başka taraflarca yapılan çalışmalardan yararlanma ve işbirliği” adlı maddesi kapsamında faydalanabilir."*

“Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” in 27. maddesinin 2. fıkrasına göre, *"Yetkili kuruluşlar, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetiminin gerçekleştirileceği dönemde, denetlenenin bağımsız denetim faaliyetini de yürütüyor olmak zorundadırlar."* Aynı maddenin 3. fıkrasına göre, *"Bankacılık süreçleri denetimi, yetkili kuruluş tarafından bu faaliyeti yürütmekle görevlendirilen finansal denetçi tarafından, bilgi sistemleri denetçisi ile birlikte gerçekleştirilir."* Yönetmeliğin 23. maddesinin 1. fıkrasına göre ise, *"Bağımsız denetim ile BSD; birbirlerinin kapsam ve sonucunu etkileyecek hususlar ihtiva etmeleri nedeni ile bütünsel bir yaklaşım içinde planlanır ve uygulanır."* “Denetim görüşünün oluşturulması ve denetim mektubu” adlı 34. maddeye göre, *"Denetim raporunu imzalamaya yetkili kişiler, yapılan denetim sonucunda herhangi bir önemli kontrol eksikliğinin bulunmaması ve denetim kapsamında herhangi bir kısıtlama ya da engelleme ile karşılaşılmaması durumunda, kendilerine bağlı bağımsız denetim ekiplerinin de görüşlerini alarak, Ek 4’te yer alan örneğe uygun olarak olumlu görüş bildirirler."*

“Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” in “Bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetimi raporu” adlı 40. maddesine göre, ***"BSD raporu**, önemlilik kavramı da dikkate alınarak, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerinde değerlendirmelere yer verilen ve denetçinin kanaatinin net bir dille yazılı olarak açıklandığı metindir. Denetçinin görevi, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerindeki kontroller hakkında denetim kanıtlarını toplayıp incelemek, değerlendirmek ve bu kanıtlar üzerinde bir sonuca ulaşarak denetim hakkında kanaat oluşturmaktır. Denetçi, denetim çalışmaları sonrasında BSD raporunu düzenlemek zorundadır. BSD raporu, Kurum tarafından aksi belirtilmedikçe, bağımsız denetim raporuyla birlikte tamamlanır ve yetkili kuruluşu temsil ve ilzama yetkili olanların imzasını taşıyan bir yazı ekinde denetlenenin yönetim kurulu başkanlığına, denetim komitesine ve iki nüsha olarak Kuruma iletilir."*

3.2.3. TÜRKİYE'DE VERİLEN DİĞER HİZMETLER

Bağımsız denetim dışı güvence hizmetleri kapsamında, çalışmanın ikinci bölümünde belirtildiği gibi, kamu kurumlarınca yeminli mali müşavirlerce verilmesi talep edilen tasdik hizmetleri bulunmaktadır**.** Yeminli mali müşavirlerin yapmakta olduğu işler İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası’nca 2005 yılı itibarıyla listelenmiştir. “Kuruluşundan Bugüne Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen Görevler” adlı bu liste Ek 5'de verilmiştir.[71]

Aşağıdakiler üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmelerine örnek olarak verilebilir:[72]

-Bir alacak bakiyesinin tespiti,

-Bir maliyet muhasebesi sorunu,

-Uyuşmazlıkta çözüm sağlayacak bir husus hakkında bilgi verme,

---

[71] "Kuruluşundan Bugüne Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen Görevler", **Platform**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15 Temmuz 2005, s.6-13.

[72] Hasan Kaval,**Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş., Ankara, 2003, s.32.

-Bir banka veya kredi kurumu eğer koşullu kredi vermişse bu koşullara uyulup uyulmadığının rapor edilmesi,
-Yurt dışında mukim bir kişinin Türkiye'de ilgilendiği bir şirketin bazı hesapları hakkında bilgi verme,
-Kar dağıtımının doğru ve mevzuata uygun yapıldığı hakkında görüş bildirmesi,
-Yeminli Mali Müşavirler tarafından kısmi tasdik kapsamında yapılan tasdikler

Çalışmanın uygulama bölümünde gerçekleştirilen ön çalışmalar kapsamında, SPK denetimi yetkisi almış denetim şirketlerinin internet sitelerinde yapılan incelemede ve tecrübeli denetçilerle yapılan derinlemesine görüşmelerde hakkında düzenleme olan bu hizmetlerin yanı sıra üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri, gazete tirajlarının güvenilirliğine ilişkin güvence gibi bazı hizmetlerin de denetim şirketlerince verilmeye başlandığı tespit edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR HAKKINDA BİR ARAŞTIRMA

Bilginin kalitesini arttıran güvence hizmetleri, güvenilir bilgi ihtiyacında olan tarafların ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli konularda verilmektedir. Literatürde, güvence hizmetleriyle ilgili genel olarak yapılan araştırmalardan ziyade ağırlıklı olarak, bu hizmetlerin çeşitleri ve güvence seviyelerine göre türlerinin algılanmasına ilişkin çalışmaların yapıldığı gözlemlenmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle bu çalışmanın konusu çerçevesinde daha önce yapılmış benzer araştırmaların boyut ve sonuçları özetlenmiştir. Daha sonra, önceki bölümlerde yapılan açıklamalar esas alınarak, araştırmanın konusu ve önemi, amacı, kapsamı ve kısıtları açıklanmıştır. Araştırmanın metodolojisi kapsamında ise; araştırmanın ön çalışmaları, araştırma sorularının tespiti, modeli ve değişkenleri, ana kütlesi ve örnekleme, veri toplama yöntem ve aracı ve kullanılan ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliğine yer verilerek araştırma verilerinin analizi ve bu analizler sonucu elde edilen bulgular ortaya konmuştur.

4.1. DAHA ÖNCE YAPILMIŞ ARAŞTIRMALARIN SONUÇLARI

Literatürde güvence hizmetleri ile ilgili, bu çalışmaya paralel olarak yapılmış başlıca dört adet araştırma bulunmaktadır. Brackney ve Helms'in (1996)[1] çalışmasında, verilmekte olan ve gelecekte verilmesi beklenen tasdik hizmetlerinin yapısını ve kapsamını belirlemek amacıyla AICPA'e kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Çalışmada, verilmekte olan tasdik hizmetlerinin AICPA tarafından standart yayımlanan alanlarda yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Sonuçlara göre, meslek

[1] Kennard S.Brackney, Glenn L.Helms, "Practice Notes: A Survey of Attestation Services", **Auditing: A Journal of Practice&Theory**,C:XV, No:2, 1996, s.85-98.

mensuplarının tasdik ettikleri iddiaların çoğu finansal niteliktedir ve verilen en yaygın güvence hizmeti türü üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleridir. Çalışmada aynı zamanda denetim şirketlerinin özellikleri ile bu hizmetlerin verilmesi arasında ilişki olup olmadığı da araştırılmıştır. Araştırma sonuçları, geniş kapsamlı denetim uzmanlığına sahip denetim şirketlerinin ve büyük denetim şirketlerinin tasdik hizmetlerini daha çok verdiklerini ortaya koymaktadır. Bulgular, tasdik hizmetlerinin, güvence hizmetlerinin göreceli olarak küçük bir kısmını temsil ettiğini, ancak tasdik standartlarının yayımlanmasından itibaren bu hizmetlerin yavaş yavaş arttığını ve gelecek birkaç sene içinde giderek artmaya devam edeceğinin beklendiğini göstermektedir. Cevaplayıcılar, tasdik hizmetlerinin, özellikle geleneksel olmayan tasdik alanlarına doğru genişlemeye devam edeceğini beklemektedirler.

Shafer ve Morris (1998)[2] çalışmalarında, meslek mensuplarının güvence hizmetleri hakkındaki bilgilerini, bu hizmetleri ne kapsamda verdiklerini ve bu hizmetler çerçevesindeki bazı konularla ilgili tutumlarını değerlendirmek için meslek mensuplarına anket uygulamışlardır. Ankette, Güvence Hizmetleri Özel Komitesinin odaklandığı altı adet güvence hizmetiyle (yaşlı bakımı, elektronik ticaret, performans ölçümü, sağlık, bilgi riski ve sistem güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri) ilgili bilgileraraştırılmıştır. Her bir güvence hizmeti için, cevaplayıcılar bu hizmetleri verip vermediklerini, gelecekte vermeyi planlayıp planlamadıklarını, bu hizmetlerin değerli olup olmadıklarına ilişkin görüşlerini ve bu hizmetleri verip vermemeye karar verirken dava riski ile ilgili ne derece endişe duyduklarını belirtmişlerdir. Araştırmanın sonuçlarına göre, küçük denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları, güvence hizmetlerine ilişkin yeterli bilgileri olmamasına ve bu hizmetleri vermeyi planlamıyor olmalarına rağmen, hizmetlerin çoğunun bilgi kullanıcıları için değerli olduklarını düşünmektedirler. Ayrıca, meslek mensuplarının güvence hizmetleri nedeniyle ortaya çıkabilecek dava riskinden endişe etmelerine rağmen bu riskin finansal tabloların denetiminde karşı karşıya oldukları dava riskinden daha az olacağını tahmin ettikleri tespit edilmiştir.

---

[2] W.E.Shafer, R.E. Morris, "Small Practitioners' Views On New Assurance Services", **National Public Accountant**, C:XLIII, No: 10, 1998, s.26-29.

Rankin ve Sharp'ın (2000)[3] çalışmalarında, AICPA'in denetim şirketleri ile ilgili biriminin (Partnering for CPA Practice Success: the AICPA Alliance for CPA Firms-PCPS) finanse ettiği bir anket çalışması özetlenmekte ve sonuçları açıklanmaktadır. PCPS'ye üye denetim şirketlerinin yarısına yakınına gönderilen ankette, şirket ortaklarına (sorumlu ortak baş denetçi) verdikleri ve vermeyi planladıkları güvence hizmetleri hakkında sorular yöneltilmiştir. Bu kapsamda, yedi adet güvence hizmeti (risk değerlendirmeleri, yaşlı bakımı hizmetleri, iş performans ölçümü, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, elektronik ticaret, sağlık hizmetleri ve WebTrust) listelenmiş ve ortaklardan, güvence hizmetlerinin yıllık cirolarındaki payını belirtmeleri ve 5 yıl içindeki durumu tahmin etmeleri istenmiştir. Güvence hizmetleri gelirlerinde artış bekleyen şirket ortaklarından; bilgi teknolojisindeki ilerleme, küreselleşme, değişen işyeri demografikleri, denetçi olmayanlarla rekabet, denetim şirketinin kurumsal yapısındaki değişiklik, bu hizmetlere olan talep, güvence hizmetleri konularındaki eğitim, güvence hizmetlerinin kâr marjının yüksek oluşu ve yaşlanan nüfus gibi çeşitli faktörlerin bu değişimdeki önem derecelerini belirlemeleri istenmiştir. Katılımcıların yarısına yakını, güvence hizmetlerine olan talebin ve güvence hizmetlerinin kâr marjının yüksek oluşunun, güvence hizmetlerindeki artışa katkı sağlayan önemli faktörlerden olduğunu belirtmişlerdir. Araştırmanın sonuçları, AICPA'in belirli güvence hizmetleriyle ilgili rehberlik etmesi, eğitim vermesi ve tanıtım yapmasının denetim şirketlerinin bu hizmetlerle ilgili planlamalarını etkilediğini ortaya çıkarmıştır.

Reed (2001)[4] çalışmasında, Brackney ve Helms'in (1996) tasdik hizmetleriyle ilgili yukarıda özetlenen çalışmasında kullanılan anketi esas alarak yeni bir anket hazırlamış ve yerel denetim şirketlerine uygulamıştır. Yerel denetim şirketleri, ulusal veya beş büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketleri olarak tanımlanmıştır. Çalışmanın ana amacı, yerel denetim şirketlerinin tasdik ve güvence hizmetlerini vermeye başlayıp başlamadıklarının tespit edilmesidir. Çalışmanın sonuçlarına göre,

[3] Larry J.Rankin, Florence C.Sharp, "Are CPA Firms Jumping on the New Assurance Services Bandwagon?", **The Ohio CPA Journal**, Ekim-Aralık 2000, s.15-19.
[4] Ronald O.Reed, "Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms", **The Journal of Applied Business Research**, C:XVII, No:1, 2001, s.15-28.

Breckney ve Helms'in (1996) çalışmasında da tespit edildiği gibi, tasdik hizmetlerinin, yavaş bir gelişme trendi gösterdiği ancak güvence hizmetlerinin tasdik hizmetleri ile benzer bir gelişme göstermediği görülmektedir. Bunun nedenlerinden biri, çalışmanın cevaplayıcılarının küçük denetim şirketleri olmasıdır. Ancak, küçük denetim şirketleri, belirli alanlarda uzmanlaşma eğiliminde olmaktadır ve çalışmada tespit edildiği gibi, eğer güvence veya tasdik hizmetleri denetim şirketinin yapısına uymuyorsa, hizmetler bu denetim şirketleri tarafından verilmemektedir. Araştırma kapsamında, meslek mensuplarından tasdik ve güvence hizmetlerini vermelerini olumsuz yönde etkileyen faktörleri sıralamaları istenmiştir. Sonuçlar bu sıralamaların tasdik ve güvence hizmetleri için benzer olduğunu göstermektedir. Tasdik ve güvence hizmetlerinin verilmelerini olumsuz yönde etkileyen faktör sıralamalarında, meslek mensuplarının hizmet konusuyla ilgili bilgi ve eğitimlerinin eksik olması, ilk iki sırada yer almaktadır. Çalışmada, tasdik ve güvence hizmetleriyle ilgili meslek mensupları tarafından en çok istenen ve ihtiyaç duyulan yardımın ise eğitim alanında olduğu tespit edilmiştir.

4.2. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Küreselleşen dünyada, özellikle bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak vergi denetimi ve finansal tabloların bağımsız denetimi dışındaki güvence hizmetlerine olan talep artmaktadır. Dünyada hızla gelişmekte olan güvence hizmetlerinin; uluslararası ticaretin artması ve teknolojik gelişmeler gibi faktörlerin etkisiyle ülkemizde de gelişme göstermesi beklenmektedir. Türkiye'de vergi denetimi ve bağımsız denetim hizmetleri dışında kalan güvence hizmetlerinin günümüzdeki ve gelecekteki durumu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Günümüzde, dünyada güvence hizmetlerini başta denetim şirketleri olmak üzere çeşitli kuruluşlar verebilmektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının bu hizmetlerle ilgili görüşlerinin belirlenmesi; güvence hizmetlerinin ülkemizdeki gelişimine, oluşturulacak standartlara ve bu konularda denetim şirketlerinin ve meslek kuruluşlarının yapacakları çalışmalara ışık tutması

açısından önemlidir. Bu çalışmanın ülkemizde bu konuda yapılan kapsamlı ilk araştırma olması çalışmayı ayrıca önemli kılmaktadır. Zira, ülkemizde güvence hizmetleri konusunda meslek mensuplarının görüşlerini tespit etmeye yönelik bu kapsamda bir araştırma yapılmamıştır. Bu çalışmanın literatüre başlıca katkısı, meslek mensuplarının verilmekte olan ve verilmesi beklenen güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri hakkında tanımlayıcı bilgi sağlamasıdır. Bu çalışma güvence hizmetleri ile ilgili gelecekteki çalışmalarımız için temel oluşturacaktır.

4.3. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın temel amacı, denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne kapsamda verdiklerinin ve bu hizmetler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesidir. Bu kapsamda, ilk olarak araştırmaya katılan meslek mensuplarının çeşitli güvence hizmetlerini verip vermedikleri saptanmıştır.

Güvence hizmetlerini vermeleriyle ilgili frekanslar saptandıktan sonra, temel amaç kapsamında, araştırmaya katılan meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda, öncelikle meslek mensuplarının güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşleri belirlenmiştir. Daha sonra, güvence hizmetlerinin gelecek 10 yılda Türkiye'de ne sıklıkta verileceği konusundaki ve dünyada güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, sermaye piyasalarındaki gelişmeler, kamunun çevre ve sosyal konularda duyarlılığının artması gibi faktörlerin, Türkiye'de güvence hizmetlerinin artışında ne derece önemli olduklarıyla ilgili meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Ayrıca, güvence hizmetlerinin denetim şirketleri tarafından uygulanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olabilecek faktörler sıralanmış ve meslek mensuplarının, bu faktörlerin önem dereceleri ile ilgili görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Son olarak, meslek mensuplarının; ülkemizde güvence hizmetlerine ilişkin standartların oluşturulmasının gerekli olup olmadığı, oluşturulması durumunda bu standartların hangi kuruluş tarafından ve öncelikle hangi hizmetlere yönelik olarak oluşturulması gerektiği

konularındaki görüşleri alınmıştır. Araştırmanın temel amacına ek olarak iki yan amacı bulunmaktadır. Araştırmada, meslek mensuplarının görev yaptıkları denetim şirketlerinin ulusal veya uluslararası denetim şirketi olmaları ile 4-Büyük denetim şirketinden veya 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinden biri olmalarına göre, güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesi de amaçlanmaktadır.

Bu araştırma, güvence hizmetlerini arz eden SPK denetimi yetkisi almış denetim şirketlerinde çalışan tecrübeli meslek mensuplarıyla sınırlandırılmış olup bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerin belirlenmesini hedeflemektedir. Araştırmanın amacı meslek mensuplarının, güvence hizmetlerinin geneli hakkındaki görüşlerini tespit etmektir. Bu tespitin yanı sıra, meslek mensuplarının güvence hizmetlerinin gelecek 10 yıl içinde verilme sıklıkları ve öncelikle standart oluşturulması gereken hizmetler hakkındaki görüşleri kapsamında, aşağıdaki yedi güvence hizmeti türü araştırmaya dâhil edilmiştir:

- İnternet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmeti,
- Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için "Bilgi Sistemleri" güvenilirliğine ilişkin güvence hizmeti,
- Kurumsal sosyal sorumluluk/Sürdürülebilirlik/Çevre raporlarına ilişkin güvence hizmeti,
- Tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti,
- Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (AUP),
- Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin dışındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmeti,
- Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmeti.

Güvence hizmetlerinin ihtiyaçlar doğrultusunda her konuda verilebilmesi nedeniyle, hizmet türlerinin tamamının tek bir araştırma kapsamına dâhil edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle araştırmada, dünyada verilmekte olan ve haklarında düzenlemeler bulunan yukarıdaki hizmetler ele alınmıştır. Güvence hizmetlerini talep eden veya edebilecek olan taraflar bu araştırmanın kapsamına dâhil edilmemiştir. Bu kararda, denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının hizmet talep edecek diğer

gruplara göre konu hakkında daha bilgili olmasının beklenmesi etkili olmuştur. Ayrıca, güvence hizmetlerini arz eden denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları dışındaki diğer meslek mensupları araştırma kapsamına alınmamış, araştırma denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

4.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle, araştırmanın ön çalışmaları, araştırma sorularının tespiti ve araştırma modeli ve değişkenleri hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra araştırmanın ana kütlesi ve örnekleme süreci açıklanarak, veri toplama yöntem ve aracı belirtilmiş ve kullanılan ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliği konusunda açıklamalar yapılmıştır. Son olarak, araştırma verilerinin analizi yapılarak elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

4.4.1. ARAŞTIRMANIN ÖN ÇALIŞMALARI VE ARAŞTIRMA SORULARININ TESPİTİ

Güvence hizmetleri ile ilgili gerçekleştirilen kapsamlı literatür çalışmasına ek olarak, araştırma sorularının oluşturulması ve anket tasarımı amacıyla, denetim şirketlerinin çeşitli bölümlerinde (denetim, vergi, danışmanlık), çeşitli pozisyonlarda (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, müdür, yönetici) çalışan 12 meslek mensubu ile derinlemesine görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde, güvence hizmetlerinin ülkemizdeki durumu hakkında bilgiler alınarak, hazırlanan taslak anket formu şekillendirilmiştir. Özellikle araştırma kapsamına dâhil edilmesi gereken hizmetler belirlenmeye çalışılmış ve araştırma sorularının çerçevesi oluşturulmuştur. Ayrıca, araştırmanın ön çalışmaları kapsamında, araştırma kapsamındaki denetim şirketlerinin internet sayfaları incelenerek internet sayfalarında verdiklerini beyan ettikleri hizmetler tespit edilmiştir. Tespit edilen hizmetlerden, güvence hizmetleri kapsamına girenler anket sorularına dâhil edilmiştir.

Güvence hizmetleri ile ilgili elde edilen bilgiler doğrultusunda güvence hizmetleri hakkında bir adet temel iki adet yan araştırma sorusu tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır. ***Temel araştırma sorusu,*** denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini verip vermedikleri ve bu hizmetlerle ilgili görüşlerinin ne olduğudur. Temel araştırma sorusu kapsamında, önce araştırmaya katılan meslek mensuplarının, çeşitli güvence hizmetlerini 2009 yılında verip vermedikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda, güvence hizmetleri; ülkemizde verilmekte olan ve haklarında düzenlemeler bulunan hizmetler ve dünyada verilmekte olan ancak ülkemiz için yeni olan ve haklarında henüz düzenleme bulunmayan hizmetler olarak iki kısma ayrılarak, meslek mensuplarından bu hizmetleri verip vermediklerini belirtmeleri istenmiştir. Temel araştırma sorusu kapsamında daha sonra, meslek mensuplarının aşağıdaki konular hakkındaki görüşleri anket soruları ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem dereceleri,
- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin gelecek 10 yılda ülkemizde ne sıklıkta verileceği,
- Dünyada güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlerin, ülkemizde bu hizmetlerinin artışında ne derece önemli oldukları,
- Denetim şirketlerinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlerin önem dereceleri,
- Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerine ilişkin standartların oluşturulmasının gerekli olup olmadığı ve oluşturulması durumunda standartların hangi kuruluş tarafından ve öncelikle hangi hizmetlere yönelik olarak oluşturulması gerektiği

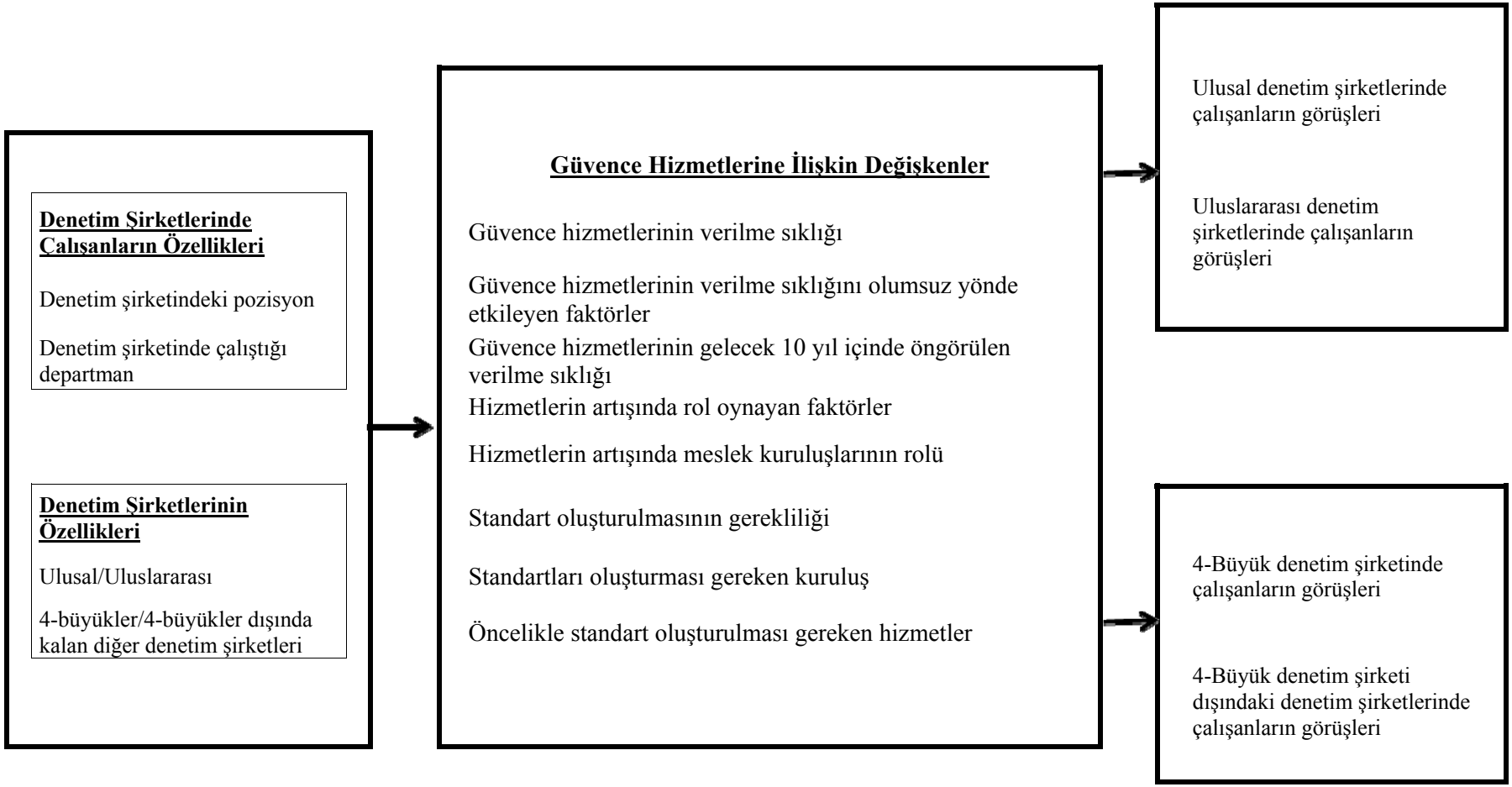
Birinci yan araştırma sorusu, ulusal denetim şirketleri ile uluslararası denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerine ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığı; ***ikinci yan araştırma sorusu*** ise; 4-Büyük denetim şirketinde ve 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek

mensuplarının, güvence hizmetlerine ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığıdır. Bu iki yan araştırma sorusu;" denetim şirketinde çalışanların, güvence hizmetlerinin verilme sıklığını olumsuz yönde etkileyen faktörler, güvence hizmetlerinin gelecek 10 yıl içinde verilme sıklığı, güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörler, denetim şirketlerinin güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörler, ülkemizde standart oluşturulmasının gerekliliği, güvence hizmetleri standartlarını oluşturması gereken kuruluş ile ilgili görüşleri" başlıkları altında test edilmiştir.

4.4.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE DEĞİŞKENLERİ

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin tespitine yönelik olan bu çalışmanın modeli, tanımlayıcı araştırma modelidir. Tanımlayıcı araştırma modellerinde temel amaç, inceleme konusu olan olayın değişkenlerini ve bu değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamak ve bu tanımlamalara dayanarak ileriye dönük tahminler yapabilmektir.[5] Belirlenen araştırma soruları denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından cevaplandırılmıştır. Denetim şirketinde çalışanların güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri yedi ana değişkenle test edilmiştir. Modelin değişkenleri Brackney ve Helms'in (1996), Shafer ve Morris'in (1998), Rankin ve Sharp'ın (2000) ve Reed'in (2001) araştırmalarında kullanılan ölçeklerden yararlanılarak belirlenmiştir. Araştırmanın yan amaçları doğrultusunda denetim şirketlerinin ulusal, uluslararası olması ve 4-Büyük denetim şirketi olup olmamaları modele dâhil edilmiştir. Araştırmanın modeline Şekil 4.1'de yer verilmiştir. Araştırma modelinde yer alan değişkenler Ek 6'da verilen anket formundaki sorular ile ölçülmüştür. Anket formundaki ilk 2 soru verilen güvence hizmetlerini tespit etmeye yöneliktir. Meslek mensuplarının güvence hizmetleriyle ilgili görüşleri 3, 4, 5, 6, 7, 8 ve 9. sorular ile ölçülmüştür. 3.soru on iki, 5.soru on bir, 6.soru ise beş değişkenden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ve çalıştıkları denetim şirketlerinin özellikleri ise anket formundaki son dört soru ile tespit edilmiştir.

[5] Kemal Kurtuluş, **Araştırma Yöntemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.20.



Şekil 4.1: Araştırmanın Modeli

4.4.3. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ VE ÖRNEKLEME

Araştırmanın ana kütlesini, ülkemizde Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında yer alan bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu nedenle, araştırmanın Türkiye'de faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetim yetkisi verdiği 95[6] denetim şirketinde çalışan meslek mensubu üzerinde gerçekleştirilmesi planlanmıştır. Zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle, araştırmanın kapsamı İstanbul ilinde faaliyet gösteren 64 denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

Araştırmanın kapsamına, denetim şirketlerinin Denetim ve Vergi bölümlerinde çalışan veya her iki bölüm kapsamındaki hizmetleri birlikte veren meslek mensupları alınmıştır. Hedeflenen çalışanlar, güvence hizmetleri konusuna ilişkin görüş bildirmenin mesleki tecrübe gerektirmesi bakımından, sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi pozisyonundaki denetçileri ve belirtilen bölümlerde çalışan 4 yıldan fazla tecrübeli diğer pozisyonlardaki çalışanları kapsamaktadır.

Belirlenen ana kütleyi en kapsamlı ve geçerli bir biçimde içeren ana kütle listesini veya örnekleme çerçevesini belirlemek amacıyla, denetim şirketlerinin internet sayfalarındaki bilgilerden ve SPK'nın internet sayfasındaki denetim kadrosu ile ilgili bölümden yararlanılmıştır. Denetim kadrosu ile ilgili olarak yeterli bilgiye ulaşılamayan denetim şirketleri telefonla aranarak bilgi alınmıştır. Araştırmada örnekleme bireyleri denetim şirketi çalışanları olarak belirlenmiştir.

Araştırmada tesadüfî örnekleme yöntemlerinden basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Tesadüfî örnekleme yönteminde ana kütledeki her bir bireyin örnek kapsamına alınma şansı veya olasılığı önceden bilinir ve örneklemeden elde edilen

[6] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar, (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all&submenuheader=9, 1 Mayıs 2010.

sonuçlar ana kütleye genellenebilir.[7] Anket formu, örnekleme çerçevesindeki 130 meslek mensubuna gönderilmiş, 110 analize elverişli anket elde edilmiştir.

4.4.4. VERİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARACI

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerini tespit etmeye yönelik olarak yapılan bu çalışmada, veri toplama yöntemi olarak elektronik posta yolu ile anket yöntemi uygulanmıştır. (Ek 6- Anket formu) Anket formu; verilen güvence hizmetlerinin tespiti, güvence hizmetleriyle ilgili görüşler ve katılımcıların özellikleri olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Katılımcılara ankette toplam 13 soru sorulmuştur. Anket tasarımı aşamasında, yapılan literatür taraması sonuçları dikkate alınarak hazırlanan taslak anket formu tecrübeli meslek mensuplarıyla yapılan derinlemesine görüşmeler sonucunda soru sayısının arttırılması, bazı ifadelerin değiştirilmesi veya çıkartılması gibi değişiklikler yapılarak şekillendirilmiştir.

Değişkenlerin cevaplanmasında ve değerlendirilmesinde beşli Likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ile 5 arasında ölçeklendirilmiş olup, 3. 5. ve 6. Sorulardaki değişkenlerde 1=Hiç Önemli Değil; 2=Önemli Değil; 3= Ne Önemli Ne Önemli Değil; 4=Önemli; 5=Çok Önemli şeklinde, 4. sorudaki değişkenlerde 1= Hemen Hiç; 2= Seyrek; 3= Orta Sıklıkta; 4= Sık; 5= Çok Sık şeklinde, 7.soruda ise 1=Kesinlikle Katılmıyorum; 2= Katılmıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum; 4= Katılıyorum; 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirilmiştir.

4.4.5. KULLANILAN ÖLÇEĞİN GÜVENİLİRLİĞİ VE GEÇERLİLİĞİ

Araştırmalarda çok değişkenli ölçek kullanıldığı zaman ölçeğin güvenilirliğinin ve geçerliliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Güvenilirlik deyimi toplanan verilerin ne ölçüde tesadüfi hatadan (veya örnekleme hatasından) arındığını belirtir.

[7] Kurtuluş, **a.g.e.**, s.60-61.

Bunun da ölçüsü, ölçeğin farklı zamanlarda veya farklı gruplarda aynı sonuçları hangi ölçüde verdiğidir.[8] Ölçeğin güvenilirliğini test etmede en sık kullanılan yöntem Cronbach Alfa katsayısı (Cronbach Alpha) yöntemidir. Cronbach Alfa katsayısının değeri sıfır ile bir arasında değişmektedir. Bu katsayı bire yaklaştıkça ölçeğin güvenilirliği artmaktadır. Bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilebilmesi için alfa katsayısının 0,70 ve üzerinde olması gerekmektedir. Bazı keşfedici araştırmalarda alt sınır 0,60'a düşmektedir.[9]

Bu çalışmada, araştırma hipotezleri test edilmeden önce araştırmada yer alan ölçeklerin güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Ölçeğin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Anketin üçüncü sorusundaki 12 ifade için Cronbach Alfa katsayısı 0,738 olarak bulunmuştur. Anketin beşinci sorusundaki ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı 0,710'dur. Anketin altıncı sorusundaki 5 ifade için ise Cronbach Alfa katsayısı 0,714'tür. Ölçeklerden herhangi bir değişken silindiğinde katsayılar önemli bir şekilde artmadığından ölçekler mevcut haliyle uygulanmıştır. Anketin diğer soruları ölçek içermediğinden onlar için Cronbach Alfa katsayısı hesaplanmamıştır. Cronbach Alfa katsayısı hesaplanan ölçeklere ilişkin sonuçlar Ek 7'de bulunmaktadır.

Geçerlilik, davranış bilimlerinde, toplanan verilerin tarafsızlığının ve ölçülen olayın veya değişkenin niteliklerine uygunluğunun ölçüsüdür. Bir başka deyişle geçerlilik, ölçeğin ölçülmek istenen şeyi ölçüyor olmasıdır.[10] Geçerliliğini sağlamak amacıyla anket farklı denetim şirketlerinde çalışan 5 tecrübeli denetçiye gönderilmiş, araştırma konusu için ölçeğin uygunluğuna dair görüşleri alınmış ve önerdikleri değişiklikler uyarınca anket düzeltilmiştir. Ayrıca anket formu İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin çeşitli anabilim dallarında görev yapan 5 araştırma görevlisi tarafından ifadelerin düzgün ve anlaşılır olması bakımından değerlendirilmiş ve gerekli eklemeler ve değişiklikler yapılarak anket düzeltilmiştir. Ölçek ifadelerinin araştırma

---

[8] **A.e.,** s.109.
[9] Joseph F. Hair, Rolph E. Anderson, Ronald L. Tatham, William C. Black, **Multivariate Data Analysis,** 5.bs., Prentice Hall Int., London, 1998, s.118.
[10] Kurtuluş, **a.g.e.**, s.108.

yapılan alandaki literatüre uygun olarak oluşturulmuş olması da anketin geçerliliğini güçlendirmektedir.

4.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ VE ULAŞILAN SONUÇLAR

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle araştırma kapsamında uygulanan anketi cevaplandıran meslek mensuplarının, kişisel özelliklerine ve çalıştıkları denetim şirketlerinin özelliklerine göre frekans dağılımları verilerek katılımcılar tanımlanmıştır. Daha sonra katılımcıların güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri, frekans dağılımları verilmek suretiyle ortaya konmuştur. Araştırmanın yan amaçları doğrultusunda, meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin, çalıştıkları denetim şirketlerinin ulusal veya uluslararası olması ve 4-Büyüklerden biri olup olmamasına göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve araştırmanın sonuçları özetlenmiştir.

Araştırmada hipotezlerin test edilmesi amacıyla, iki grup arasındaki ortalama farklılıklarının testinde bağımsız iki örnek t-testi (independent samples t-test) ve Ki-kare testinden yararlanılmıştır. Araştırmanın amacı ve modeli doğrultusunda araştırma hipotezlerini test edebilmek amacıyla SPSS 17.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programı kullanılmıştır.

4.5.1. KATILIMCILARIN ÖZELLİKLERİ

Çalışmada, meslek mensuplarının ve çalıştıkları denetim şirketlerinin özelliklerine ilişkin sorular yöneltilerek örneklem tanımlanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle ankete katılan meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketlerinin, daha sonra meslek mensuplarının özellikleri itibarıyla frekans dağılımlarına yer verilecektir.

Araştırmada uygulanan ankete, SPK denetimi yetkisi almış, İstanbul merkezli denetim şirketlerinde çalışan toplam 110 meslek mensubu katılmıştır. Ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketleri, yabancı bir kuruluş ile lisans anlaşması olan (uluslararası) ve olmayan (ulusal) denetim şirketleri olarak sınıflandırılmaktadır. Tablo 4.1'de çalıştıkları denetim şirketinin uluslararası olup olmamasına göre meslek mensuplarının frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 4.1: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Uluslararası Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

Denetim Şirketi Türü	Frekans Dağılımı	Yüzde
Uluslararası	79	71,8
Ulusal	31	28,2
Toplam	**110**	**100,0**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %71,8'i uluslararası Türk denetim şirketinde, %28,2'si ise ulusal Türk denetim şirketinde çalışmaktadırlar.

Meslek mensupları ülkemizde 4-Büyük denetim şirketinde (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG) veya 4-Büyükler dışında kalan diğer denetim şirketlerinde çalışmaktadırlar. Tablo 4.2'de bu ayrım dikkate alınarak araştırmaya katılan meslek mensuplarının frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 4.2: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyük Denetim Şirketi Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

Denetim Şirketi Türü	Frekans Dağılımı	Yüzde
4-Büyükler	39	35,5
4-Büyüklerin Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	64,5
Toplam	**110**	**100,0**

Araştırmaya katılanların %35,5'i 4-Büyük denetim şirketinin birinde, %64,5'i ise 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalıştıklarını belirtmişlerdir.

Ankete katılan meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketlerinin özelliklerinin yanı sıra katılımcıların bireysel özelliklerinin tespit edilmesi ve frekans dağılımlarının ortaya konması da örneklemin tanımlanması açısından önem taşımaktadır. Tablo 4.3'te katılımcıların şirketlerindeki pozisyonlarına ilişkin frekans ve yüzde dağılımları yer almaktadır.

Tablo 4.3: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketindeki Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı

Pozisyonlar	**Frekans Dağılımı**	**Yüzde**
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	29	26,4
Baş Denetçi	16	14,5
Kıdemli Denetçi	30	27,3
Denetçi	25	22,7
Diğer	10	9,1
Toplam	**110**	**100,0**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketindeki pozisyonlarına göre dağılımları incelendiğinde, %26,4'ünün sorumlu ortak baş denetçi, %14,5'inin baş denetçi, %27,3'ünün kıdemli denetçi ve %22,7'sinin ise denetçi oldukları belirlenmiştir. 10 katılımcı ise, şirketlerindeki pozisyonlarını, yukarıda sayılan bu pozisyonlar dışında vergi müdürü, müdür yardımcısı, direktör, veya yönetici olarak ifade etmişlerdir.

Araştırma kapsamında uygulanan anket çalışması ile, denetim şirketlerinin Vergi ve Denetim bölümlerinde çalışan meslek mensuplarının, araştırma kapsamındaki güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Tablo 4.4'te katılımcıların çalıştıkları bölümler itibarıyla frekans ve yüzde dağılımları yer almaktadır.

Tablo 4.4: Meslek Mensuplarının Denetim Şirketinde Çalıştıkları Bölüme Göre Frekans Dağılımı

Bölümler	Frekans Dağılımı	Yüzde
Denetim bölümü	49	44,5
Vergi bölümü	44	40,0
Diğer	17	15,5
Toplam	**110**	**100,0**

Ankete katılan meslek mensuplarının %44,5'i denetim, %40'ı vergi bölümlerinde çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların geriye kalan %15,5'lik kısmı ise her iki bölümde birden çalıştıklarını belirten meslek mensuplarından veya belirli bir bölüm belirtmeyen ortaklardan oluşmaktadır.

4.5.2. MESLEK MENSUPLARININ 2009 YILINDA VERDİKLERİ GÜVENCE HİZMETLERİNE İLİŞKİN DAĞILIMLAR

Katılımcıların 2009 yılında verdikleri güvence hizmetleri anketteki ilk iki soru ile belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma için yapılan ön çalışmalar kapsamında, tecrübeli meslek mensupları ile derinlemesine görüşmeler yapılarak ve denetim şirketlerinin internet sayfaları incelenerek, günümüzde ülkemizde verilmekte olan, güvence hizmeti kapsamına girebilecek ve hakkında ulusal düzenlemeler bulunan hizmet türleri belirlenmiş ve anketin ilk sorusunda listelenmiştir. Liste; SPK, BDDK ve diğer kamu kurumları tarafından yayımlanan tebliğler ile haklarında düzenlemeler yapılan hizmetlerden oluşmaktadır. Bu soru ile, araştırmaya katılan meslek mensuplarının bu hizmetleri 2009 yılında verip vermedikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre, bu hizmetlerin verilmesine ilişkin dağılımlar Tablo 4.5'de yer almaktadır.

Tablo 4.5: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Ulusal veya Uluslararası Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar

	Verdim			Vermedim		
Hizmetler	**Uluslararası**	**Ulusal**	**Toplam**	**Uluslararası**	**Ulusal**	**Toplam**
➢ Finansal tabloların unsurlarına (hesaplar) ilişkin özel amaçlı denetimler	57	18	75	22	13	35
➢ Sermayenin ödendiğinin tespiti	51	25	76	28	6	34
➢ Sermayeye ilave edilebilecek sermaye ve kâr yedeklerinin tespiti	44	22	66	35	9	44
➢ Radyo ve Televizyon Üst Kurul paylarının tasdik edilmesi	12	4	16	67	27	94
➢ Ara dönem finansal tabloların incelenmesi	52	14	66	27	17	44
➢ Banka kredisi ve teminat mektuplarının alımı için bankalara verilecek olan hesap özeti belgelerinin tasdik işlemleri	28	20	48	51	11	62
➢ Bankaların ve diğer mali sektör şirketlerinin bilgi sistemlerinin denetimi	12	1	13	67	30	97
➢ Sözleşmelere uygunluğa ilişkin denetimler	30	4	34	49	27	76
➢ TÜBİTAK tarafından AR-GE projesi onaylanan firmalara AR-GE harcamalarının belirli bir yüzdesi oranında yapılan yardıma ilişkin tasdik	28	15	43	51	16	67
➢ Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin (Emeklilik yatırım fonları vb.) iç kontrol sistemlerinin durumunun denetimi	15	6	21	64	25	89

İlk soruya verilen cevaplar incelendiğinde, finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı denetimler ve sermayenin ödendiğinin tespiti hizmetleri, toplamda katılımcıların %70'ine yakını tarafından verilmekte, bu hizmetleri %60 verilme oranı ile sermayeye ilave edilebilecek sermaye ve kâr yedeklerinin tespiti ve ara dönem finansal raporlama hizmeti izlemektedir. Bankaların ve diğer mali sektör şirketlerinin bilgi sistemlerinin denetimi hizmetini verenler ise ankete katılan meslek mensuplarının %12'sini oluşturmaktadır. Bu hizmeti verdiklerini belirten 13 meslek mensubunun 12'si uluslararası denetim şirketinde çalışmaktadır.

Meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler dışında kalan diğer denetim şirketlerinden biri olmasına göre, bu hizmetlerin verilmesine ilişkin dağılımlar Tablo 4.6'da yer almaktadır.

Tablo 4.6: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinden Biri Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar

	Verdim			**Vermedim**		
Hizmetler	**4-Büyükler**	**Diğer**	**Toplam**	**4-Büyükler**	**Diğer**	**Toplam**
➢ Finansal tabloların unsurlarına (hesaplar) ilişkin özel amaçlı denetimler	24	51	75	15	20	35
➢ Sermayenin ödendiğinin tespiti	17	59	76	22	12	34
➢ Sermayeye ilave edilebilecek sermaye ve kâr yedeklerinin tespiti	15	51	66	24	20	44
➢ Radyo ve Televizyon Üst Kurul (RTÜK) paylarının tasdik edilmesi	1	15	16	38	56	94
➢ Ara dönem finansal tabloların incelenmesi	18	48	66	21	23	44
➢ Banka kredisi ve teminat mektuplarının alımı için bankalara verilecek olan hesap özeti belgelerinin tasdik işlemleri	7	41	48	32	30	62
➢ Bankaların ve diğer mali sektör şirketlerinin bilgi sistemlerinin denetimi	7	6	13	32	65	97
➢ Sözleşmelere uygunluğa ilişkin denetimler	12	22	34	27	49	76
➢ TÜBİTAK tarafından AR-GE projesi onaylanan firmalara AR-GE harcamalarının belirli bir yüzdesi oranında yapılan yardıma ilişkin tasdik	6	37	43	33	34	67
➢ Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin (Emeklilik yatırım fonları vb.) iç kontrol sistemlerinin durumunun denetimi	5	16	21	34	55	89

RTÜK paylarının tasdik edilmesi, banka kredisi ve teminat mektuplarının alımı için bankalara verilecek olan hesap özeti belgelerinin tasdik işlemleri ve TÜBİTAK tarafından AR-GE projesi onaylanan firmalara AR-GE harcamalarının belirli bir

yüzdesi oranında yapılan yardıma ilişkin tasdik hizmetlerini verdiklerini belirten meslek mensuplarının büyük bir kısmı 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Birinci sorudaki hizmetlerin yanı sıra, ülkemizde meslek mensuplarınca verilmeye başlanan, ancak haklarında ulusal düzenlemeler bulunmayan güvence hizmetleri bulunmaktadır. Anketin ikinci sorusu ile, katılımcıların bu hizmetleri 2009 yılında verip vermedikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre, güvence hizmetlerinin katılımcılar tarafından verilmesi ile ilgili dağılımlar Tablo 4.7'de bulunmaktadır.

Tablo 4.7: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin Ulusal veya Uluslararası Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunmayan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar

	Verdim			**Vermedim**		
Güvence Hizmetleri	**Uluslararası**	**Ulusal**	**Toplam**	**Uluslararası**	**Ulusal**	**Toplam**
➢ İnternet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmeti (Elektronik ticaret güvencesi hizmeti vb.)	2	0	2	77	31	108
➢ Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için Bilgi Sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmeti	7	1	8	72	30	102
➢ Kurumsal sosyal sorumluluk/Sürdürülebilirlik/Çevre raporlarına ilişkin güvence hizmeti	3	0	3	76	31	107
➢ Tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti	16	2	18	63	29	92
➢ Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri	24	1	25	55	30	85
➢ Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin (Emeklilik yatırım fonları vb.) dışındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmeti	20	3	23	59	28	87
➢ Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmeti	1	0	1	78	31	109

2009 yılında katılımcıların 25'i, üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri, 23'ü Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olmayan işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmeti, 18'i ise tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti vermişlerdir. Yapılan derinlemesine görüşmelerde elde edilen bilgilere paralel olarak, üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmelerinin özellikle uluslararası denetim şirketleri çalışanlarınca verilmeye başlandığı görülmektedir. Soruda belirtilen diğer güvence hizmetlerine oranla belirtilen bu üç hizmetin daha fazla verildiği ve bu hizmetleri verenlerin büyük bir kısmının uluslararası şirketlerde çalışan meslek mensupları olduğu saptanmıştır. Denetim şirketlerinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinden biri olmasına göre, hizmetlerin verilmesine ilişkin dağılımlar Tablo 4.8'de yer almaktadır.

Tablo 4.8: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Denetim Şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinden Biri Olmasına Göre, Ülkemizde Haklarında Düzenleme Bulunmayan Güvence Hizmetlerinin 2009 Yılında Verilmelerine İlişkin Dağılımlar

	Verdim			**Vermedim**		
Güvence Hizmetleri	**4-Büyükler**	**Diğer**	**Toplam**	**4-Büyükler**	**Diğer**	**Toplam**
➢ İnternet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmeti	1	1	2	38	70	108
➢ Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için Bilgi Sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmeti	6	2	8	33	69	102
➢ Kurumsal sosyal sorumluluk/Sürdürülebilirlik/Çevre raporlarına ilişkin güvence hizmeti	2	1	3	37	70	107
➢ Tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti	7	11	18	32	60	92
➢ Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri	18	7	25	21	64	85
➢ Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin dışındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmeti	13	10	23	26	61	87
➢ Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmeti	1	0	1	38	71	109

Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri ve iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmetleri 4-Büyük denetim şirketinde çalışanlar tarafından 4-Büyük denetim şirketi dışında kalan diğer denetim şirketlerinde çalışanlara göre daha çok verildiği Tablo 4.8'de görülmektedir. İnternet sitesi kontrollerine ilişkin, Kurumsal sosyal sorumluluk/Sürdürülebilirlik/Çevre raporlarına ilişkin ve Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetlerinin çok az sayıda meslek mensubu tarafından verildiği görülmektedir.

4.5.3. MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

Araştırmanın ana amacı doğrultusunda meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri tespit edilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, tespit edilen görüşlere ilişkin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri verilerek araştırma sonucu elde edilen bilgiler ortaya konmuştur.

4.5.3.1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLMESİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyebilecek birçok faktör bulunmaktadır. Anketin üçüncü sorusu ile katılımcılardan, yapılan literatür taramasına ve derinlemesine görüşmelere göre oluşturulan 12 faktörün bu hizmetlerin verilmemesinde ne derece önemli olduğunu belirtmeleri istenmiştir. Bu soruda, 5'li Likert ölçeği (1= Hiç Önemli Değil; 2=Önemli Değil; 3= Ne Önemli Ne Önemli Değil, 4=Önemli; 5= Çok Önemli, 6= Geçersiz) kullanılarak faktörlerin önem derecelerine ilişkin meslek mensuplarının görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılanların, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşlerini ölçen değişkenlerin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.9'da verilmiştir.

Tablo 4.9: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Faktörler	1	2	3	4	5	6	Ortalama	Standart Sapma
➢ Hizmetlerin konusu hakkında meslek mensuplarının bilgisinin yetersiz olması	2	2	3	49	54	0	4,37	0,788
➢ Hizmetlerin uygulanmasına ilişkin ulusal standartların olmayışı	1	4	9	53	41	2	4,19	0,814
➢ Hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı	4	11	13	52	28	2	3,82	1,049
➢ Hizmetleri vermede denetçiler dışındaki meslek grupları (avukat vs.) ile rekabette zorluk olması	9	26	26	41	5	3	3,07	1,075
➢ Hizmetlerin çalıştığınız veya ortağı olduğunuz denetim şirketinin strateji ve uzmanlığı ile uyumlu olmaması	3	20	22	40	13	12	3,41	1,054
➢ Hizmetleri verenlerin, ilave sorumluluğa maruz kalma olasılığına ilişkin endişe etmeleri	7	18	18	46	19	2	3,48	1,156
➢ Hizmetlerin bağımsız denetim ile aynı anda verilmesi durumunda, algılanan denetim kalitesine negatif etki edeceğinden endişe edilmesi	7	16	31	39	13	4	3,33	1,084
➢ Hizmetlerde eğitim ve uzmanlığın yetersiz olması	0	6	17	48	37	2	4,07	0,851
➢ Hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği	0	6	12	58	32	2	4,07	0,794
➢ Bağımsızlığın zedelenmesiyle ilgili kaygıların bulunması	5	10	16	46	31	2	3,81	1,095
➢ İddiaların belirli kriterlere göre değerlendirilmesinin mümkün olmaması	1	12	22	56	16	3	3,69	0,895
➢ İddiaların tutarlı tahmin ve ölçümlerinin mümkün olmaması	3	11	15	59	20	2	3,76	0,965

Sonuçlara göre, güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktörler; bu hizmetlerin konusu hakkında bilginin yetersiz olması ve hizmetlerin uygulanmasına ilişkin ulusal standartların olmayışıdır. Bu hizmetlerde eğitim ve uzmanlığın yetersiz olması ve hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği de meslek mensupları tarafından bu hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyen önemli faktörler olarak görülmektedir. Meslek mensupları, hizmetleri vermede denetçiler dışındaki meslek grupları (avukat vs.) ile rekabette zorluk olmasının hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyeceği konusunda ise kararsız kalmışlardır. Bu faktör diğerlerine göre en düşük ortalamaya sahiptir. Araştırmaya katılan bir meslek mensubu, bu hizmetleri vermede diğer meslek mensupları ile rekabette zorluk olması faktörünün de hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyeceğini belirtmiştir.

4.5.3.2. GELECEK 10 YILDA GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLME SIKLIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Araştırmaya katılan meslek mensuplarından bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin gelecekteki on yıl içinde ülkemizde ne sıklıkta verileceği hakkındaki öngörülerini bildirmeleri istenmiştir. Güvence hizmetlerini 2009 yılında verip vermedikleri sorulan katılımcılardan, dördüncü soruda, bu hizmetlerin önümüzdeki on yıl içinde ülkemizde ne sıklıkta verileceğini öngörmeleri istenmiştir. Bu soruda, 5'li Likert ölçeği (1= Hemen Hiç; 2= Seyrek; 3= Orta Sıklıkta; 4= Sık; 5= Çok Sık) kullanılarak hizmetlerin gelecek 10 yıl içinde verilme sıklıklarına ilişkin meslek mensuplarının görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılanların, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin gelecek 10 yıl içinde verilme sıklıklarına ilişkin görüşlerinin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.10'da verilmiştir.

Tablo 4.10: Güvence Hizmetlerinin Gelecek 10 Yılda Verilme Sıklığına İlişkin Tanımsal İstatistikler

Güvence Hizmetleri	1	2	3	4	5	Ortalama	Standart Sapma
➢ İnternet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmeti (Elektronik ticaret güvencesi hizmeti vb.)	1	8	23	52	26	3,85	0,897
➢ Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için Bilgi Sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmeti	1	10	13	50	36	4,00	0,948
➢ Kurumsal sosyal sorumluluk/Sürdürülebilirlik/Çevre raporlarına ilişkin güvence hizmeti	2	21	32	43	12	3,38	0,977
➢ Tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti	1	9	40	42	18	3,61	0,889
➢ Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (Agreed-upon Procedures)	2	15	36	46	11	3,45	0,915
➢ Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin (Emeklilik yatırım fonları vb.) dışındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmeti	2	8	22	52	26	3,84	0,934
➢ Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmeti	7	33	36	25	9	2,96	1,057

Katılımcılar, Tablo 4.10'da görüldüğü gibi, bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetlerinin diğer hizmetlere göre gelecek 10 yılda daha sık verileceğini öngörmektedirler. Yapılan derinlemesine görüşmelerde de meslek mensupları, araştırma sonuçlara paralel olarak, SPK'ya tabi işletmelerin de, bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetlerine ihtiyaç duyduğunu dile getirmiş, bu hizmetlerin SPK'ya tabi şirketler için de zorunlu olması ile ilgili çalışmaların sürdüğünü belirtmişlerdir. Meslek mensupları, bu hizmetlerin yakın gelecekte daha sık verileceğini öngörmektedirler.

Meslek mensupları, önümüzdeki on yıl içinde, internet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmetlerinin (Elektronik ticaret güvencesi hizmeti vb.) ve Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olmayan işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmetlerinin, bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri dışındaki güvence hizmetlerine göre daha sık verileceğini öngörmektedirler.

Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetlerinin ülkemizde gelecek 10 yılda, diğer hizmetlere göre en az sıklıkta verileceği öngörülmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk/sürdürülebilirlik/çevre raporlarına ilişkin güvence hizmetlerinin ise gelecek 10 yıl içinde tahmin edilen verilme sıklığı, Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetlerinden yüksek fakat diğer tüm hizmetlerden düşüktür (Bkz. Tablo 4.10).

4.5.3.3. GÜVENCE HİZMETLERİNİN ARTIŞINDA ROL OYNAYAN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Literatürde güvence hizmetlerinin artışında rolü olan belirli faktörler bulunmaktadır. Anketin beşinci sorusu ile katılımcılardan, literatürden yararlanılarak belirlenmiş olan 11 faktörün güvence hizmetlerin artışında ne derece önemli olduğunu belirtmeleri istenmiştir. 5'li Likert ölçeği kullanılmış ve 1= Hiç Önemli Değil; 2=Önemli Değil; 3= Ne Önemli Ne Önemli Değil, 4=Önemli; 5= Çok Önemli, 6= Geçersiz şeklinde değerlendirilmiştir.

Meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşlerini ölçen değişkenlerin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.11'de verilmiştir.

Tablo 4.11: Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Faktörler	1	2	3	4	5	6	Ortalama	Standart Sapma
➢ Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler	0	0	3	38	68	1	4,60	0,546
➢ Küreselleşme	0	1	7	44	57	1	4,44	0,659
➢ Değişen işyeri demografikleri	2	9	28	60	9	2	3,60	0,831
➢ Meslek kuruluşlarının bu hizmetler hakkındaki çalışmaları	1	5	13	63	28	0	4,02	0,801
➢ Denetçi dışındakilerle rekabet	3	17	45	37	7	1	3,26	0,897
➢ Denetçilerin daha sınırlı sorumluluk almayı tercih etmeleri	4	16	29	44	14	3	3,45	1,021
➢ Sermaye piyasalarının gelişmesi	1	0	8	59	41	1	4,28	0,679
➢ Denetim şirketinin kurumsal yapısındaki değişiklik	5	3	32	48	21	1	3,71	0,965
➢ Bu hizmetlere olan talep	0	1	3	60	45	1	4,37	0,588
➢ Güvence hizmetleri konularındaki eğitim	1	3	15	60	31	0	4,06	0,781
➢ Kamunun çevre ve sosyal konularda duyarlılığının artması	3	2	12	60	32	1	4,06	0,853

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına göre, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve küreselleşme bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rolü olan en önemli faktörlerdir. Bunları güvence hizmetlerine olan talebin ve sermaye piyasalarının gelişmesinin izlediği görülmektedir.

4.5.3.4. GÜVENCE HİZMETLERİNİN UYGULANMASINI VE GELİŞTİRİLMESİNİ ETKİLEYEBİLECEK FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Meslek mensuplarının ülkemizde güvence hizmeti türlerinin yaygınlaşması için ne tür adımların atılması gerektiği konusundaki görüşleri anketin altıncı sorusu ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Katılımcılardan, denetim şirketlerinde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin uygulanmasına ve geliştirilmesine

yardımcı olacak faktörlerin önem derecelerini belirtmeleri istenmiştir. Buna yönelik olarak 5'li Likert ölçeği kullanılmış ve 1= Hiç Önemli Değil; 2=Önemli Değil; 3= Ne Önemli Ne Önemli Değil, 4=Önemli; 5= Çok Önemli, 6= Geçersiz olarak değerlendirilmiştir. Meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin uygulanmasını ve geliştirilmesini etkileyebilecek faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşlerini ölçen değişkenlerin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.12'de verilmiştir.

Tablo 4.12: Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasını ve Geliştirilmesini Etkileyebilecek Faktörlerin Önem Derecelerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Faktörler	1	2	3	4	5	6	Ortalama	Standart Sapma
➢ Hizmetlerle ilgili uygulama el kitaplarının geliştirilmesi	0	6	14	68	22	0	3,96	0,741
➢ Hizmetlere ilişkin ölçütlerin belirlenmesi	0	1	3	63	43	0	4,35	0,582
➢ Hizmetlerin kamuoyunda bilinirliğinin arttırılması	0	2	8	58	42	0	4,27	0,676
➢ Hizmetlerin denetim şirketlerinin faaliyet alanına girdiğine dair yetkili kuruluşlarca bildirimlerde bulunulması	0	1	7	53	49	0	4,36	0,646
➢ Sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi	0	4	10	56	40	0	4,20	0,752

Meslek mensuplarının bu konuda belirtilen tüm faktörleri önemli buldukları; özellikle güvence hizmetlerine ilişkin ölçütlerin belirlenmesinin ve güvence hizmetlerinin denetim şirketlerinin faaliyet alanına girdiğine dair yetkili kuruluşlarca bildirimlerde bulunulması, güvence hizmetlerinin denetim şirketleri tarafından uygulanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmada daha önemli olduklarını belirttikleri Tablo 4.12'de görülmektedir.

4.5.3.5. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARIN OLUŞTURULMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili, SPK, BDDK gibi kurumlara tabi şirketler için bir düzenleme seti bulunmamaktadır. Araştırmada denetim şirketlerinde çalışan tecrübeli meslek mensuplarının bu konudaki gelecekteki düzenlemelere ilişkin görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

İlk olarak, yedinci soru ile ülkemizde bu tür hizmetler için standartların oluşturulması gerekip gerekmediği konusunda meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Meslek mensuplarının standartların oluşturulması ile ilgili görüşlerinin frekans ve yüzde dağılımlarına Tablo 4.13'te yer verilmiştir.

Tablo 4.13: Meslek Mensuplarının "Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlar oluşturulmalıdır." İfadesine Katılma Derecelerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans Dağılımı	**Yüzde**
Kesinlikle katılıyorum	67	60,9
Katılıyorum	38	34,5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	4	3,6
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,9
Toplam	**110**	**100,0**

Katılımcıların %60,9'u bu hizmetler ile ilgili standartların oluşturulması gerektiğine kesinlikle katıldıklarını, %34,5'i ise katıldıklarını Tablo 4.13'te görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının dördü hizmetler ile ilgili standartların oluşturulması ile ilgili olarak kararsız kalmış ve sadece 1 meslek mensubu bu görüşe kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

4.5.3.6. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARI OLUŞTURMASI GEREKEN KURULUŞA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlar oluşturulması durumunda, meslek mensuplarının bu standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine dair görüşleri ise sekizinci soru ile belirlenmiştir. Meslek mensuplarının standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine dair görüşlerinin frekans ve yüzde dağılımlarına Tablo 4.14'te yer verilmiştir.

Tablo 4.14: Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiği Hakkındaki Görüşlerinin Frekans Dağılımı

	Frekans Dağılımı	Yüzde
TÜRMOB	41	37,3
SPK	12	10,9
TMSK	9	8,2
Oluşturulacak yeni bir Üst Kurul	45	40,9
Diğer	3	2,7
Toplam	**110**	**100,0**

Katılımcıların %40,9'u bu soruya oluşturulacak yeni bir üst kurul diye cevap verirken, % 37,3'ü standartların TÜRMOB tarafından oluşturulması gerektiğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Denetim şirketlerinin yapısının ve büyüklüğünün konu ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerinde farklılık yaratıp yaratmadığı daha sonraki bölümlerde analiz edilmiştir.

Ankete katılan ve Diğer seçeneğini işaretleyen meslek mensupları ise belirtilen kuruluşlar arasından seçim yapamadıklarını, bu tür hizmetlerin konularına göre uzmanlık alanlarının farklı olacağını ve tek bir kuruluş altında düzenlemelerin yapılmasının mümkün olamayacağını düşündüklerini belirtmişlerdir.

4.5.3.7. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARIN ÖNCELİKLE HANGİ HİZMETLERE YÖNELİK OLUŞTURULMASI GEREKTİĞİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Araştırmada, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlar oluşturulması durumunda, bu standartların öncelikle hangi hizmetlere yönelik olarak oluşturulması gerektiğinin belirlenmesi amacıyla, dokuzuncu soruda katılımcıların ankette belirtilen güvence hizmetlerini, standart oluşturulması açısından öncelik sıralamasına tabi tutmaları istenmiştir. Güvence hizmetlerinin standart oluşturulması açısından öncelik sıralamasına ilişkin frekans bilgileri Tablo 4.15'de yer almaktadır.

Tablo 4.15: Güvence Hizmetlerinin Standart Oluşturulması Açısından Öncelik Sıralamasına İlişkin Frekanslar

	İnternet Sitesi	Bilgi Sistemleri	Çevre Raporları	Tahmini Tablolar	AUP	İç Kontrol	Karbon
1	20	**45**	8	12	3	18	5
2	15	36	6	12	8	29	4
3	21	11	19	21	14	20	5
4	19	4	26	20	15	19	8
5	18	5	33	14	22	9	7
6	13	5	13	18	34	11	13
7	4	4	5	13	14	4	**68**
Toplam	110	110	110	110	110	110	110

Anket sonuçlarına göre, 45 meslek mensubu, "Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri"nin ilk sırada yer alması gerektiğini belirtmişlerdir. Bir başka deyişle, meslek mensuplarının %41'i bu hizmetlere yönelik standartların öncelikle oluşturulması gerektiğini düşünmektedirler. Meslek mensuplarının 68'i ise, standart oluşturulması açısından öncelik sıralamasında, "Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetleri"ne en son sırada yer vermişlerdir. Bir başka deyişle, meslek mensuplarının %62'si, yedi hizmet arasından en son standart

oluşturulması gereken hizmetin "Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetleri" olduğunu düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının yaptığı sıralamalar incelendiğinde, %74'ü "bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri"nin, %43'ü "Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesindeki işletmelerin (Emeklilik yatırım fonları vb.) dışındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmetleri"nin, %32'si ise "İnternet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmetleri"nin ilk iki sıradan birinde olması gerektiğini belirtmişlerdir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının ilk olarak bilgi sistemleri güvenilirliği, ikinci olarak iç kontrol sisteminin etkinliği ve üçüncü olarak da internet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmetleri hakkında düzenlemeler yapılması gerektiğini düşündükleri söylenebilir.

Öte yandan, meslek mensuplarının %74'ü "Sera Gazı/Karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetleri"nin, %44'ü "Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri"nin, %28'i ise "Tahmini finansal tablolara ilişkin güvence hizmeti"nin son iki sıradan birinde olması gerektiğini belirtmişlerdir.

4.5.4. MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DENETİM ŞİRKETİ TÜRLERİNE GÖRE ANALİZİ

Araştırmanın bu bölümünde, meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketinin türüne göre, güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmiştir. Aşağıda önce, denetim şirketlerinin ulusal veya uluslararası olmasına ve daha sonra 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler dışında kalan diğer denetim şirketlerinden biri olmasına göre görüşlerinin fark testlerine yer verilmiştir.

4.5.4.1. MESLEK MENSUPLARININ ÇALIŞTIKLARI DENETİM ŞİRKETİNİN ULUSAL VEYA ULUSLARARASI OLMASINA GÖRE GÖRÜŞLERİNİN FARKLILAŞIP FARKLILAŞMADIĞININ TESTİ

Araştırmanın yan amaçlarından ilki, meslek mensuplarının bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre farklılaşıp farklılaşmadığının test edilmesidir. Bu amaçla, meslek mensuplarının güvence hizmetlerine ilişkin görüşleri ile ilgili hipotezler oluşturulmuştur. Hipotezlerin test edilmesinde, verilerin parametrik olması ve iki ana kütle ile çalışılması nedeniyle ilk beş hipotezde bağımsız iki örnek t-testi (independent samples t-test) kullanılmıştır. Varyansların eşit olup olmamasını incelemek için "Levene'in Varyansların Eşitliği Testi"* ile çalışılmıştır. Son hipotezde ise Ki-kare testi kullanılmıştır.

4.5.4.1.1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLMESİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Meslek mensuplarının bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşleri, anketin üçüncü sorusundaki faktörler ışığında belirlenmiştir. Temel araştırma sorusuna yönelik olarak, meslek mensuplarının bu faktörlerle ilgili görüşlerine ait frekanslar bir önceki bölümde verilmiştir.

---

* "Levene'in Varyansların Eşitliği Testi"nde anlamlılık 0,05'ten küçükse Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı kabul edilir ve "Ortalamaların Farksızlığı T-testi" kısmında bu varsayımın karşısındaki anlamlılık (Çift Kuyruk) değeri dikkate alınır. Anlamlılık (Çift Kuyruk) 0,05'ten küçükse H_0 hipotezi reddedilir. "Levene'in Varyansların Eşitliği Testi"nde anlamlılık 0,05'ten büyükse Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı kabul edilir ve "Ortalamaların Farksızlığı T-testi" kısmında bu varsayımın karşısındaki anlamlılık (Çift Kuyruk) değeri dikkate alınır. Anlamlılık (Çift Kuyruk) 0,05'ten küçükse H_0 hipotezi reddedilir.

Birinci yan amaç doğrultusunda, ulusal ve uluslararası denetim şirketi çalışanlarının bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ise aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (a)

H_{1a}: "Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Araştırmada, meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri on iki değişken ile ölçülmüştür. Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığına ilişkin yürütülen t-testi sonuçları Ek 8'de sunulmaktadır.

Yürütülen t-testinin sonucuna göre, H_{1a} hipotezi yalnızca üçüncü faktör olan "hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı" için kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının "güvence hizmetlerine yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı" faktörüne ilişkin görüşleri %95 güven aralığında farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı fark olduğu tespit edilen bu faktöre ait analiz sonuçları Tablo 4.16'da verilmiştir.

Tablo 4.16: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Ulusal ve Uluslararası Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	**Anlamlılık**	**t**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık (Çift Kuyruk)**
Talep	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,883	**,029**	-2,670	108	,009
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-3,208	84,515	**,002**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, "hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı" faktörüne ilişkin görüşlerinin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.17'de verilmektedir.

Tablo 4.17: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler

		N	**Ortalama**	**Standart Sapma**
Talep	Uluslararası	79	3,70	1.148
	Ulusal	31	4,29	0,739

Analiz sonucunda, ulusal denetim şirketinde çalışanların uluslararası denetim şirketinde çalışanlara göre, güvence hizmetlerinin verilmemesinde, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerine yönelik talebin az oluşunun veya hiç olmayışının daha önemli olduğunu düşündükleri saptanmıştır.

4.5.4.1.2. GELECEK 10 YILDA GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLME SIKLIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Anketin dördüncü sorusu ile yedi güvence hizmeti listelenerek, meslek mensuplarından gelecek 10 yılda bu hizmetlerin verilme sıklığına ilişkin tahminlerini belirtmeleri istenmiştir. Ulusal ve uluslararası denetim şirketlerinde çalışanların tahminleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ise aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (b)

H_{1b}: "Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, gelecek 10 yılda güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, gelecek10 yılda güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri arasında fark olup olmadığına ilişkin yürütülen t-testi sonuçları Ek 8'de sunulmaktadır.

Analiz sonuçlarına göre, H_{1b} hipotezi yalnızca "bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri" ve "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" için kabul edilmiştir. Bu sonuca göre, uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, "bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri" ve "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri"nin gelecek 10 yıl içinde verilme sıklığına ilişkin tahminleri %95 güven aralığında farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının tahminleri arasında anlamlı fark olduğu belirlenen bu iki hizmete ait analiz sonuçları Tablo 4.18'de verilmiştir.

Tablo 4.18: Güvence Hizmetlerinin Gelecek 10 Yılda Verilme Sıklığına İlişkin Ulusal ve Uluslararası Denetim Şirketinde Çalışan Meslek Mensuplarının Tahminleri Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	**Anlamlılık**	**t**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık (Çift Kuyruk)**
Bilgi Sistem. İlişkin Güvence	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	13,203	**,000**	2,518	108	,013
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			2,119	40,823	**,040**
AUP	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,223	**,637**	3,346	108	**,001**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,142	48,639	,003

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, bu iki hizmetin gelecek 10 yılda verilme sıklığına ilişkin tahminlerinin tanımsal istatistik sonuçları Tablo 4.19'da verilmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından, uluslararası denetim şirketinde çalışanların "bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri" için tahminlerinin ortalaması 4,14 ve "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" için tahminlerinin ortalaması 3,62 iken, ulusal denetim şirketinde çalışanların tahminlerinin ortalaması sırasıyla 3,65 ve 3,00'tür.

Tablo 4.19: Meslek Mensuplarının Gelecek 10 Yılda Güvence Hizmetlerinin Verilme Sıklığına İlişkin Tahminlerine Ait Tanımsal İstatistikler

		N	**Ortalama**	**Standart Sapma**
Bilgi Sistemlerine İlişkin Güvence	Uluslararası	79	4,14	0,796
	Ulusal	31	3,65	1,199
AUP	Uluslararası	79	3,62	0,837
	Ulusal	31	3,00	0,966

Uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensupları, ulusal denetim şirketinde çalışanlara göre,"bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetlerinin" ve "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri"nin önümüzdeki on yıl içinde daha sık verileceğini tahmin etmektedirler.

4.5.4.1.3. GÜVENCE HİZMETLERİNİN ARTIŞINDA ROL OYNAYAN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Dünyada güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan başlıca faktörlere anketin *beşinci sorusunda* yer verilmiştir. Bu soru ile katılımcıların gelecekte, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında bu faktörlerin ne derece önemli olduğuna dair görüşlerinin ortaya konması amaçlanmıştır. Çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre meslek mensuplarının görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığı aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (c)

H_{1c}: "Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yürütülen t-testi sonucuna göre, hizmetlerin artışında rol oynayan faktörlere ilişkin, ulusal denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Ulusal ve uluslararası denetim şirketlerinde çalışan meslek

mensuplarının, hizmetlerin artışında rolü olan faktörlere ilişkin görüşleri %95 güven aralığında farklılık göstermemektedir.**

4.5.4.1.4. GÜVENCE HİZMETLERİNİN UYGULANMASINI VE GELİŞTİRİLMESİNİ ETKİLEYEBİLECEK FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşleri altıncı soru ile belirlenmeye çalışılmıştır. Çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre meslek mensuplarının bu konudaki görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (d)

H_{1d}: "Çalıştıkları denetim şirketinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin, uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Hipotez testinin sonuçlarına göre, uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin bu hizmetleri uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, meslek mensuplarının bu konudaki görüşleri çalıştıkları şirketin ulusal veya uluslararası olmasına göre farklılık göstermemektedir.***

** Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{1c} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 8'de görülmektedir.

***Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{1d} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 8'de görülmektedir.

4.5.4.1.5. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARIN OLUŞTURULMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerine ilişkin gelecekteki düzenlemeler hakkındaki görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, anketteki yedinci soru ile meslek mensuplarının, "Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartlar oluşturulmalıdır." ifadesine katılma derecelerini belirtmeleri istenmiştir. Bu soruya verdikleri cevabın çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (e)

H_{1e}: "Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulmasına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yürütülen t-testi sonucuna göre, uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı fark bulunmamaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının düzenlemelerin gerekliliği ile ilgili görüşleri, uluslararası şirket çalışanı ile ulusal şirket çalışanı arasında farklılık göstermemektedir.[****] Araştırmaya katılan meslek mensuplarının dördü hizmetler ile ilgili standartların oluşturulması ile ilgili olarak kararsız kalmış, sadece bir meslek mensubu bu görüşe kesinlikle katılmadığını belirtmiş, geri kalan tüm meslek mensupları bu hizmetler ile ilgili standartların oluşturulması gerektiğini düşündüklerini belirmişlerdir.

[****]Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{1e} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 8'de görülmektedir.

4.5.4.1.6. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARI HANGİ KURULUŞUN OLUŞTURMASI GEREKTİĞİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulması durumunda, meslek mensuplarının, bu standartları oluşturması gereken kuruluşun hangisi olacağına dair görüşleri sekizinci soru ile tespit edilmiştir. Bu soruya verdikleri cevabın, çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olmasına göre farklılık gösterip göstermediği aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir. Hipotezi test etmek için Ki-kare testi uygulanmıştır.

Araştırma Hipotezi 1 (f)

H_{1f}: "Uluslararası ve ulusal denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yapılan Ki-kare testi sonucuna göre, Tablo 4.20'de görüldüğü gibi, ulusal ve uluslararası şirket çalışanlarının görüşleri arasında %10 anlamlılık düzeyinde fark bulunmaktadır. Uluslararası denetim şirketinde çalışanların %32'si, bu standartların TÜRMOB, %45'i ise oluşturulacak yeni bir üst kurul tarafından; ulusal denetim şirketi çalışanlarının ise %55'i TÜRMOB, %35'i oluşturulacak yeni bir üst kurul tarafından yapılması gerektiğini düşündüklerini bildirmiştir.

Tablo 4.20: Uluslararası ve Ulusal Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

		Uluslararası	Ulusal	Toplam
TÜRMOB	Frekans	24	17	41
	Yüzde	%32	%55	%38
SPK veya TMSK	Frekans	18	3	21
	Yüzde	%24	%10	%20
Yeni Üst Kurul	Frekans	34	11	45
	Yüzde	%45	%35	%42
Toplam	Frekans	**76**	**31**	**107**
	Yüzde	**%100**	**%100**	**%100**

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Pearson Ki-Kare	5,758[a]	2	**,056**
N	107		

Uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının çoğunluğu (%45), bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartları yeni bir üst kurulun oluşturması gerektiğini, ulusal denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının çoğunluğu (%55) ise bu standartları TÜRMOB'un oluşturması gerektiğini düşünmektedirler.

4.5.4.2. MESLEK MENSUPLARININ ÇALIŞTIKLARI DENETİM ŞİRKETİNİN 4-BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ OLUP OLMAMASINA GÖRE GÖRÜŞLERİNİN FARKLILAŞIP FARKLILAŞMADIĞININ TESTİ

Araştırmanın ikinci yan amacı ise, meslek mensuplarının bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili tespit edilen görüşlerinin çalıştıkları denetim şirketinin 4-Büyük denetim şirketinden biri olup olmamasına göre farklılık

gösterip göstermediğinin test edilmesidir. Bu amaçla, bu bölümde bir önceki bölümdeki sorular için denetim şirketlerinin 4-Büyük denetim şirketinden biri olup olmamasına göre hipotezler oluşturulmuş ve hipotezler t-testi ve Ki-kare testi kullanılarak analiz edilmiştir.

4.5.4.2.1. GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLMESİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşlerinin, çalıştıkları denetim şirketinin 4-Büyüklerden biri olup olmamasına göre farklılaşıp farklılaşmadığı, aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 2 (a)

H_{2a}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığına ilişkin yürütülen t-testi sonuçları Ek 9'da sunulmaktadır.

Yürütülen t-testinin sonucuna göre, H_{2a} hipotezi 4 faktör için kabul edilmiştir. Bu faktörler; "hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı", "hizmetlerde eğitim ve uzmanlığın yetersiz olması", "hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği" ve "iddiaların tutarlı tahmin ve ölçümlerinin mümkün olmaması"dır. Bu bağlamda, belirtilen faktörler için 4-Büyük denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının cevaplarının ortalaması ile 4-

Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışanların cevaplarının ortalaması arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır. Meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı fark olduğu tespit edilen bu faktörlere ait analiz sonuçları Tablo 4.21'de verilmiştir.

Tablo 4.21: Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	**Anlamlılık.**	**t**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık (Çift Kuyruk)**
Talep	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	8,653	**,004**	-3,001	108	,003
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,761	61,791	**,008**
Eğitim	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	2,392	**,125**	-2,861	108	**,005**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,640	62,262	,010
Eksik bilgi	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,806	**,371**	-2,529	108	**,013**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,523	77,822	,014
Tutarlı ölçüm eksikliği	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,782	**,378**	-2,268	108	**,025**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,312	82,860	,023

Çalıştıkları denetim şirketinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler dışında kalan diğer denetim şirketlerinden biri olmasına göre, meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı fark olduğu belirlenen dört faktöre ait aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.22'de verilmektedir.

Tablo 4.22: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Verilmesini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
Talep	4-Büyükler	39	3,46	1,232
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,08	0,922
Eğitim	4-Büyükler	39	3,79	1,005
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,28	0,759
Eksik bilgi	4-Büyükler	39	3,85	0,812
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,25	0,806
Tutarlı ölçüm eksikliği	4-Büyükler	39	3,51	0,942
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	3,96	1,006

4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları, hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkilemesi açısından, hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışını, hizmetlerle ilgili eğitim ve uzmanlığın yetersiz olmasını, hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliğini ve iddiaların tutarlı tahmin ve ölçümlerinin mümkün olmamasını, 4-Büyük denetim şirketinde çalışanlara göre daha önemli bulmaktadırlar.

4.5.4.2.2. GELECEK 10 YILDA GÜVENCE HİZMETLERİNİN VERİLME SIKLIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

4-Büyükler ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, gelecek 10 yılda bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ise aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 2 (b)

H_{2b}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, gelecek 10 yılda bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yürütülen t-testi sonuçlarına göre, gelecek 10 yılda güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin, 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, tahminleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, gelecek 10 yılda güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri %95 güven aralığında farklılık göstermemektedir.*****

4.5.4.2.3. GÜVENCE HİZMETLERİNİN ARTIŞINDA ROL OYNAYAN FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Araştırmada, 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 2 (c)

H_{2c}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

*****4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{2b} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 9'da görülmektedir.

Yürütülen t-testi sonuçlarına göre, meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı fark olduğu tespit edilen faktörlere ait analiz sonuçları Tablo 4.23'te verilmiştir.******

Tablo 4.23: Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	**Anlamlılık.**	**T**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık (Çift Kuyruk)**
Bilgi teknolojisinde gelişmeler	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	1,582	**,211**	-2,079	108	**,040**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,074	77,819	,041
Küreselleşme	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,014	**,906**	-2,022	108	**,046**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-1,940	69,460	,056
Talep	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,343	**,040**	-1,964	108	,052
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-1,986	80,923	**,050**
Eğitim	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,027	**,869**	-2,753	108	**,007**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,685	72,863	,009

******4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{2c} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 9'da görülmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, Tablo 4.23'te görüldüğü gibi güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlerden; "bilgi teknolojilerindeki gelişmeler", "küreselleşme", "hizmetlere olan talep" ve "güvence hizmetleri konularındaki eğitim" faktörleri açısından 4-Büyük denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile 4-Büyük dışındaki şirketlerde çalışanların görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme, güvence hizmetlerine olan talep ve güvence hizmetleri konularındaki eğitim faktörlerine ilişkin görüşlerine ait tanımsal istatistik sonuçları Tablo 4.24'te verilmiştir.

Tablo 4.24: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Artışında Rol Oynayan Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
Bilgi teknolojisinde gelişmeler	4-Büyükler	39	4,46	0,555
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,69	0,550
Küreselleşme	4-Büyükler	39	4,28	0,724
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,55	0,628
Talep	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	39	4,23	0,583
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,46	0,605
Eğitim	4-Büyükler	39	3,79	0,801
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,21	0,735

Her bir faktör için 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşlerinin ortalaması, 4-Büyük denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarınınkinden daha fazladır. 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları, bilgi teknolojilerindeki

gelişmelerin, küreselleşmenin, güvence hizmetlerine olan talebin ve güvence hizmetleri konularındaki eğitimin, hizmetlerin artışında daha önemli rol oynadıklarını düşünmektedirler.

4.5.4.2.4. GÜVENCE HİZMETLERİNİN UYGULANMASINI VE GELİŞTİRİLMESİNİ ETKİLEYEBİLECEK FAKTÖRLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlerin önem derecelerine ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 2 (d)

H_{2d}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin hizmetleri uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin görüşleri arasında fark olup olmadığına ilişkin yürütülen t-testi sonuçları Ek 9'da sunulmaktadır.

T-testi sonuçlarına göre, H_{2d} hipotezi sadece "sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi" faktörü için kabul edilmiştir. Bu bağlamda, 4-Büyük denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışanların "sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi" faktörüne ilişkin örüşleri %95 güven aralığında farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının görüşleri

arasında anlamlı fark olduğu tespit edilen bu faktöre ait analiz sonucu Tablo 4.25'te verilmiştir.

Tablo 4.25: Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasına ve Geliştirilmesine Yardımcı Olacak Faktörlere İlişkin 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık.	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Sürekli Eğitim	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,678	**,412**	-3,264	108	**,001**
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-3,197	73,732	,002

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, "sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi" faktörüne ilişkin görüşlerine ait tanımsal istatistik sonuçları Tablo 4.26'da verilmiştir.

Tablo 4.26: Meslek Mensuplarının Güvence Hizmetlerinin Uygulanmasına ve Geliştirilmesine Yardımcı Olacak Faktörlere İlişkin Görüşlerine Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
Sürekli Eğitim	4-Büyükler	39	3,90	0,754
	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	71	4,37	0,702

4-Büyük denetim şirketi dışındaki şirketlerde çalışan meslek mensupları, çalıştıkları denetim şirketinin bu tip hizmetleri uygulaması ve geliştirmesi için, "sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi"nin, 4-Büyüklerde çalışanlara göre, daha önemli olduğunu düşünmektedirler.

4.5.4.2.5. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARIN OLUŞTURULMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerine ilişkin gelecekteki düzenlemeler hakkındaki görüşleri arasında fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez ile test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 2 (e)

H_{2e}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulmasına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yapılan testin sonucuna göre, meslek mensuplarının standartların oluşturulmasına ilişkin görüşleri, 4-Büyük denetim şirketi çalışanları ile 4-Büyük denetim şirketi dışındaki şirket çalışanları arasında %95 güven aralığında farklılık göstermemektedir. Bir başka deyişle, 4-Büyük denetim şirketi çalışanları ile 4-Büyük denetim şirketi dışındaki şirket çalışanlarının görüşleri arasında anlamlı fark bulunmamaktadır.*******

*******4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığından analiz sonuçları ayrı bir tabloda gösterilmemiştir. H_{2e} hipotezine ait t-testi sonuçları Ek 9'da görülmektedir.

4.5.4.2.6. GÜVENCE HİZMETLERİ İLE İLGİLİ STANDARTLARI HANGİ KURULUŞUN OLUŞTURMASI GEREKTİĞİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ARASINDAKİ FARKIN TESTİ

Meslek mensuplarının standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin görüşlerinin, çalıştıkları denetim şirketinin 4-Büyüklerden biri olup olmamasına göre farklılık gösterip göstermediği ise aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir. Hipotezi test etmek için Ki-kare testi uygulanmıştır.

Araştırma Hipotezi 2 (f)

H_{2f}: "4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır."

Yapılan test sonucuna göre, Tablo 4.27'de görüldüğü gibi, 4-Büyük denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, ülkemizde bu hizmetler ile ilgili standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

4-Büyüklerde çalışan meslek mensuplarının %38'e yakını, güvence hizmetleri ile ilgili standartların TÜRMOB tarafından, %38'e yakını yeni bir üst kurul tarafından oluşturulması gerektiğini düşünmektedir. 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışanların ise; %39'a yakını standartların TÜRMOB, %44'ü ise yeni bir üst kurul tarafından oluşturulması gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 4.27: 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler Dışındaki Denetim Şirketlerinde Çalışan Meslek Mensuplarının, Güvence Hizmetleri ile İlgili Standartları Hangi Kuruluşun Oluşturması Gerektiğine İlişkin Görüşleri Arasındaki Farkın Testi

	4-Büyükler	4-Büyükler Dışında Kalan Diğer Denetim Şirketleri	Toplam
TÜRMOB	14	27	41
SPK veya TMSK	9	12	21
Yeni Üst Kurul	14	31	45
Toplam	**37**	**70**	**107**

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Pearson Ki-Kare	,879[a]	2	,644
N	107		

4.5.5. ARAŞTIRMANIN GENEL SONUÇLARI

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin tespitine yönelik olan bu çalışmanın modeli, tanımlayıcı araştırma modelidir. Çalışmada öncelikle, araştırmaya katılan meslek mensuplarının 2009 yılında hangi güvence hizmetlerini verdikleri saptanmış, daha sonra tecrübeli meslek mensuplarının güvence hizmetleri ile ilgili görüşleri ortaya konmuş ve bu görüşlerin meslek mensuplarının çalıştıkları denetim şirketinin özelliğine göre farklılaşıp farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının, güvence hizmetlerine ilişkin görüşleri aşağıdaki başlıklar altında tespit edilmiştir:

- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem dereceleri,

- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin gelecek 10 yılda ülkemizde ne sıklıkta verileceği,
- Dünyada bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlerin, ülkemizde güvence hizmetlerinin artışında ne derece önemli oldukları,
- Denetim şirketlerinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlerin önem dereceleri,
- Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerine ilişkin standartların oluşturulmasının gerekli olup olmadığı, oluşturulması durumunda bu standartların hangi kuruluş tarafından ve öncelikle hangi hizmetlere yönelik olarak oluşturulması gerektiği.

Araştırmanın modelinde görüldüğü gibi, çalışılan denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olması ve 4-Büyük denetim şirketinden veya 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinden biri olmasına göre iki ana hipotez oluşturulmuştur. Güvence hizmetleri ile ilgili her bir başlık için ayrı ayrı hipotezler oluşturularak, meslek mensuplarının görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre, ülkemizdeki düzenlemelerde yer verilen bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin birçoğunun, araştırmaya katılan meslek mensupları tarafından verildiği, ancak dünyada verilmekte olan diğer güvence hizmetlerinin, seyrek olarak verilmekte olduğu; karbon emisyonu beyanlarına ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetleri gibi hizmetlerin ise hemen hemen hiç verilmemiş olduğu tespit edilmiştir. Bu hizmetlerden "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" türü güvence hizmetlerinin diğerlerine göre en fazla verilen hizmet türü olduğu belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına göre; güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktörler; "meslek mensuplarının bu hizmetlerin konusu hakkında bilgilerinin yetersiz olması", "hizmetlerin uygulanmasına ilişkin ulusal standartların olmayışı" ve "uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği" olarak belirlenmiştir. Meslek mensupları, gelecek 10 yılda, bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine, internet sitesi kontrollerine (Elektronik ticaret güvencesi hizmeti vb.) ve Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olmayan işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmetlerinin diğer hizmetlere göre daha sık verileceğini öngörmektedirler. Araştırmaya katılan meslek mensuplarına göre, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rolü olan en önemli faktörler; "bilgi teknolojilerindeki gelişmeler" ve "küreselleşme"dir. Bu faktörleri "güvence hizmetlerine olan talep" ve "sermaye piyasalarının gelişmesi" izlemektedir. Meslek mensupları; güvence hizmetlerinin denetim şirketleri tarafından uygulanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmada, araştırmada belirtilen tüm faktörlerin önemli olduğunu; özellikle de, "güvence hizmetlerine ilişkin ölçütlerin belirlenmesinin" ve "güvence hizmetlerinin denetim şirketlerinin faaliyet alanına girdiğine dair yetkili kuruluşlarca bildirimlerde bulunulması"nın en önemli faktörler olduklarını belirtmişlerdir.

Araştırmanın bulgularına göre, meslek mensuplarının tamamına yakını güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulması gerektiğini düşünmektedir. Meslek mensuplarının önemli bir kısmı; öncelikli olarak bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri için düzenleme yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Sonuçlara göre, meslek mensuplarının ikinci olarak iç kontrol sisteminin etkinliği ve üçüncü olarak da internet sitesi kontrollerine ilişkin güvence hizmetleri hakkında düzenlemeler yapılması gerektiğini düşündükleri söylenebilir.

Araştırmanın ilk yan amacı doğrultusunda, meslek mensuplarının güvence hizmetleriyle ilgili yukarıda özetlenen görüşlerinin çalıştıkları denetim şirketlerinin ulusal veya uluslararası olmasına göre farklılaşıp farklılaşmadığı yapılan analizler ile incelenmiştir. Analiz sonuçları şu şekildedir: Ulusal denetim şirketinde çalışanların uluslararası denetim şirketinde çalışanlara göre, güvence hizmetlerinin verilmemesinde, güvence hizmetlerine yönelik talebin az oluşunun veya hiç olmayışının daha önemli olduğunu düşündükleri saptanmıştır. Ayrıca, uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensupları, ulusal denetim şirketinde çalışanlara göre,"bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetlerinin" ve "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri"nin önümüzdeki on yıl içinde daha sık verileceğini tahmin etmektedirler. Son olarak, uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının çoğunluğu (%45), bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartları yeni bir üst kurulun oluşturması gerektiğini, ulusal denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının çoğunluğu (%55) ise bu standartları TÜRMOB'un oluşturması gerektiğini düşünmektedirler. Elde edilen bulgulara göre, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlere, bu hizmetlerin uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ve ülkemizde bu hizmetler ile ilgili standartların oluşturulmasına ilişkin, ulusal denetim şirketinde çalışan meslek mensupları ile uluslararası denetim şirketinde çalışan meslek mensuplarının görüşleri arasında ise anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Araştırmanın ikinci yan amacı kapsamında ise, meslek mensuplarının görüşlerinin çalıştıkları denetim şirketlerinin 4-Büyüklerden veya 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinden olmasına göre farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Yapılan analizler sonucu; 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkilemesi açısından, hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışını, hizmetlerle ilgili eğitim ve uzmanlığın yetersiz olmasını, hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliğini ve iddiaların tutarlı tahmin ve ölçümlerinin mümkün olmamasını, 4-Büyük denetim şirketinde çalışanlara göre daha önemli

bulduklarını göstermektedir. Ayrıca, 4-Büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin, küreselleşmenin, güvence hizmetlerine olan talebin ve güvence hizmetleri konularındaki eğitimin, bu hizmetlerin artışında daha önemli rol oynadıklarını düşünmektedirler. 4-Büyük denetim şirketi dışındaki şirketlerde çalışan meslek mensupları, çalıştıkları denetim şirketinin bu tip hizmetleri uygulaması ve geliştirmesi için, "sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi"nin, 4-Büyüklerde çalışanlara göre, daha önemli olduğunu düşünmektedirler. Araştırma sonuçlarına göre, gelecek 10 yılda güvence hizmetlerinin verilme sıklığına, ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulmasına ve standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin, 4-Büyüklerde ve 4-Büyükler dışındaki denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının, görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Araştırmada test edilen hipotezlerin sonuçları Tablo 4.28'de özetlenmiştir.

Tablo 4.28: Hipotez Testlerinin Özet Sonuçları

Hipotezler	Hipotez Testlerinin Sonuçları	
H_{1a}	Kabul	-Hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı
H_{1b}	Kabul	-Bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri -Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri
H_{1c}	Red	
H_{1d}	Red	
H_{1e}	Red	
H_{1f}	Kabul	
H_{2a}	Kabul	-Hizmetlere yönelik talebin az oluşu veya hiç olmayışı -Hizmetlerde eğitim ve uzmanlığın yetersiz olması -Hizmetlerin uygulanmasına ilişkin uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği -İddiaların tutarlı tahmin ve ölçümlerinin mümkün olmaması
H_{2b}	Red	
H_{2c}	Kabul	-Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler -Küreselleşme -Hizmetlere olan talep -Güvence hizmetleri konularındaki eğitim
H_{2d}	Kabul	-Sürekli eğitim hizmetlerinin geliştirilmesi
H_{2e}	Red	
H_{2f}	Red	

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada denetim şirketlerinin müşterilerine sundukları hizmetlerin çeşitleri; teknolojideki gelişmeler, küreselleşme ve ulusal ve uluslararası şirketler arası ilişkilerin artması ile genişlemektedir. Uluslararası ve ulusal yatırımcılar ve kamu otoritelerinin işletmelerden talep ettiği bilgilerin niteliği değişmekte, istenen bilgilerin kapsamı genişlemektedir. Çıkar grupları tarafından talep edilen finansal ve finansal olmayan bu bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmayı amaçlayan hizmetlere güvence hizmetleri denmektedir. IFAC "Güvence Sözleşmesi"ni "serbest çalışan meslek mensubunun, bir konunun saptanmış ölçütlere uygunluğu ile ilgili değerlendirme veya ölçümünün sonucu hakkında, sorumlu taraf dışındaki amaçlanan kullanıcıların güvenini arttırmaya yönelik görüş açıkladığı bir sözleşme türü" olarak tanımlamıştır. Pek çok çeşidi olan bu hizmetler, dünyada farklı uzmanlığı olan kişilerce verilmekte olup, sadece muhasebe meslek mensuplarının verdiği hizmetlerle sınırlı değildir.

Günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak ortaya çıkan ve işletmeler ile ilgili pek çok farklı konuda güvence sağlayan bu hizmetlerin önemi artmaktadır. İşletmelerle "ilgili taraflar", artık sadece bağımsız denetimin sağladığı güvence ile yetinmemekte, farklı konularda da güvence hizmetleri verilmesini talep etmektedirler. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde geniş uygulama alanı bulan bu hizmetlerden, bağımsız denetim ve vergi denetimi ülkemizde de yaygın olarak verilmektedir. Ancak, bunlar dışındaki diğer güvence hizmetleri ülkemizde hem yaygın değildir hem de az bilinmektedir. Bilgi toplumuna geçiş ve küreselleşmenin etkisi ile ülkemizde de, yakın gelecekte bu hizmetlerin gerek kamu kurumları gerekse yatırımcılar ve diğer çıkar gruplarınca talep edilmesi ve önem kazanması kaçınılmazdır. Önemli bir kısmı muhasebe meslek mensupları tarafından verilen bu hizmetlere olan talebin artması, muhasebe mesleğini de etkileyecektir. Gelecekte muhasebe meslek mensuplarından beklenen hizmetler sadece muhasebe ve bağımsız denetim hizmeti ile sınırlı olmayacaktır.

Bu çalışmada, güvence hizmetlerinin genel esasları, ortaya çıkış nedenleri ve gelişimi açıklanarak, bu hizmetlerle ilgili düzenlemeler incelenmiştir. Daha sonra, araştırmaya konu olan hizmet türlerine ilişkin bilgi verilerek araştırma kapsamındaki hizmet türlerinin genel esasları açıklanmıştır. Güvence hizmetlerinin verilebileceği konuların sınırsız olması nedeniyle, çalışma kapsamına tüm güvence hizmet türleri dâhil edilmemiş olup, dünyada verilen başlıca güvence hizmetleri olan, tahmini finansal tablolar, iç kontroller, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları ile ilgili güvence hizmetleri incelenmiştir. Daha sonra Türkiye'de verilen güvence hizmetleri; SPK kapsamındaki özel amaçlı bağımsız denetim raporları, bankaların bilgi sistemleri denetimi ve verilen diğer hizmetler başlıkları altında açıklanmıştır.

Bu çalışmanın araştırma kısmında ise, araştırmanın temel amacı doğrultusunda, denetim şirketlerinde çalışan tecrübeli meslek mensuplarının, çeşitli güvence hizmetlerini 2009 yılında verip vermediklerini belirlemek ve bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin bugünkü durumu ve geleceği hakkındaki görüşlerini almak amacıyla bir anket çalışması uygulanmıştır.

Araştırmanın temel amacı doğrultusunda, meslek mensuplarının aşağıdaki konularda görüşleri alınmıştır:

- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri,
- Gelecek 10 yılda bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin verilme sıklığına ilişkin tahminleri,
- Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlere ilişkin görüşleri,
- Çalıştıkları denetim şirketinin bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerini uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin görüşleri,
- Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulmasına ilişkin görüşleri,
- Ülkemizde bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili standartları hangi kuruluşun oluşturması gerektiğine ilişkin görüşleri.

- Standartların öncelikle hangi hizmetlere yönelik olarak oluşturulması gerektiğine ilişkin görüşleri

Araştırmanın yan amaçları doğrultusunda ise, araştırmaya katılan meslek mensuplarının, çalıştıkları denetim şirketinin ulusal veya uluslararası olması ile 4-Büyük denetim şirketinden biri veya 4-Büyük denetim şirketi dışındaki diğer denetim şirketlerinden biri olmasına göre, güvence hizmetleri ile ilgili görüşlerinin farklılaşıp farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre, dünyada verilmekte olan ve haklarında ülkemizde düzenlemeler bulunmayan güvence hizmetlerinden, karbon emisyonu beyanlarına ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetleri gibi hizmetlerin meslek mensupları tarafından hemen hemen hiç verilmemiş olduğu, "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" türü güvence hizmetlerinin ise diğerlerine göre en fazla verilen hizmet türü olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına göre; güvence hizmetlerinin verilmesini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktörler; "meslek mensuplarının bu hizmetlerin konusu hakkında bilgilerinin yetersiz olması" ve "hizmetlerin uygulanmasına ilişkin ulusal standartların olmayışı" olarak belirlenmiştir. Meslek mensupları, gelecek 10 yılda, bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine, internet sitesi kontrollerine ve Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olmayan işletmeler için iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence hizmetlerinin diğer hizmetlere göre daha sık verileceğini öngörmektedirler. Meslek mensuplarına göre, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rolü olan en önemli faktörler; "bilgi teknolojilerindeki gelişmeler", "küreselleşme" ve "güvence hizmetlerine olan talep"tir. Meslek mensupları; güvence hizmetlerinin denetim şirketleri tarafından uygulanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmada, belirtilen tüm faktörlerin önemli olduğunu, özellikle "güvence hizmetlerine ilişkin ölçütlerin belirlenmesinin" ve "güvence hizmetlerinin denetim şirketlerinin faaliyet alanına girdiğine dair bilgilendirme yapılmasının" en önemli faktörler olduklarını belirtmişlerdir. "Güvence hizmetlerine

ilişkin sürekli eğitim hizmetlerinin verilmesi" faktörü; 4-Büyük denetim şirketi dışındaki şirketlerde çalışan meslek mensupları tarafından, 4-Büyüklerde çalışanlara göre daha önemli bulunmuştur.

Araştırmanın bulgularına göre, meslek mensuplarının tamamına yakını güvence hizmetleri ile ilgili standartların oluşturulması gerektiğini düşünmektedir. Uluslararası denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları, oluşturulacak yeni bir üst kurulun, ulusal denetim şirketlerinde çalışanlar ise TÜRMOB'un, güvence hizmetleriyle ilgili standartları hazırlaması gerektiğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının önemli bir kısmı; öncelikli olarak bankalar ve diğer mali sektör şirketleri dışındaki şirketler için bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri için düzenleme yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Sonuç olarak, bu çalışma ile, ülkemizde güvence hizmetlerinin yaygın olmadığı ve meslek mensuplarının, yasal düzenlemelerin yapılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi ile bu hizmetlerin yaygınlaşacağına inandıkları tespit edilmiştir.

Bu araştırmanın, literatüre olan katkılarının yanı sıra uygulamaya sağlayacağı önemli katkılar şu şekilde özetlenebilir: Dünyada verilmekte olan güvence hizmetlerinin ülkemizde ne düzeyde verildiğinin, bu hizmetlerin verilmesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecelerinin ve gelecek on yıl içinde daha sık verileceği tahmin edilen hizmetlerin hangileri olacağının bilinmesi; denetim şirketlerinin alt yapı hazırlıkları yapmalarına ve şirket stratejisi geliştirmelerine, meslek mensuplarının ise gerekli konularda eğitim almalarına yardımcı olacaktır. Meslek mensuplarının, güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan faktörlere ve denetim şirketlerinin bu hizmetleri uygulamasına ve geliştirmesine yardımcı olacak faktörlere ilişkin görüşleri ise; ülkemizdeki meslek odalarının bu konularda yapacağı hazırlıklar ve vereceği eğitimler bakımından önemlidir. Son olarak, araştırmada güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeler hakkında yöneltilen sorulara alınan cevaplar, ülkemizde bu hizmetlerle ilgili düzenlemelerin hangi kuruluş tarafından ve öncelikli olarak hangi konularda yapılması gerektiği hususunda yol gösterici olacaktır.

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne kapsamda verdiklerinin ve bu hizmetler ilgili görüşlerinin tespit edilmesine yönelik olan bu çalışmada, internet sitesi kontrollerine, bilgi sistemleri güvenilirliğine, kurumsal sosyal sorumluluk/sürdürülebilirlik/çevre raporlarına, tahmini finansal tablolara, iç kontrol sisteminin etkinliğine ve sera gazı/karbon emisyonu beyanlarına ilişkin güvence hizmetleri ve üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri ele alınmıştır. Güvence hizmetlerinin verilebileceği konular sınırsızdır, dolayısıyla gelecekte, bu araştırmada ele alınan hizmet türleri dışındaki güvence hizmetleri için de benzer araştırmalar yapılabilir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda ayrıca, güvence hizmeti türleri ayrı ayrı ele alınarak daha ayrıntılı şekilde incelenebilir. Hizmet türleri ile ilgili yöneltilecek ayrıntılı sorularla, araştırmaya katılanların bilgi düzeyleri ölçülerek, farklılıkların nedenleri araştırılabilir. Özellikle, ülkemizde diğer türlere göre nispeten daha çok verildiği tespit edilen üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri türü hizmetler ile ilgili ayrıntılı araştırmaların yapılması yararlı olacaktır.

Bu çalışma sadece, güvence hizmetlerini arz eden taraflardan biri olan denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarına uygulanmış olup gelecek çalışmalarda güvence hizmetlerini talep edebilecek olan işletmelere de uygulanması yararlı olacaktır. Bir başka önemli araştırma alanı ise, meslek mensubunun bağımsızlığı ile ilgilidir. Verilen güvence hizmetlerinin kapsamı genişledikçe, bağımsızlık konularıyla ilgili çatışma potansiyeli ortaya çıkmaya başlayabilir. Bağımsızlığın zedelenmesi ile ilgili konular ve hangi hizmetlerin potansiyel olarak bağımsızlığı zedeleyeceği gelecek araştırmalara konu olabilir. Son olarak, meslek mensuplarının bu tür hizmetleri verebilmeleri için gerekli olan ek beceriler ve eğitimler hakkında yapılacak araştırmalar denetim şirketlerine ve melek mensuplarına yarar sağlayabilir.

Meslek mensuplarının bu araştırma ile tespit edilen yukarıdaki görüşlerine ek olarak, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yasalaşması halinde Tasarıda adı geçen işlem denetçiliği ve özel denetçilik uygulamalarının ülkemizde güvence hizmetlerinin yaygınlaşmasına katkı sağlayacağı ve bu hizmetlerin gelişmesinde önemli rol oynayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

AICPA : (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/Orig_Pro_Num.htm, 9 Mayıs 2005.

AICPA : Codification of Statements on Standards for Attestation Engagements, 2006.

AICPA : (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx, 22 Nisan 2010.

AICPA : (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/MissionHistory.aspx, 19 Mayıs 2010.

AICPA : (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingAndAuditing/Resources/AudAttest/AudAttestStndrds/DownloadableDocuments/RecentlyIssuedSSAEs/SSAE%2016_Summary.pdf, 5 Haziran 2010.

AICPA : (Çevrimiçi) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx, 5 Temmuz 2010.

Apple, James G., Robert P. Deyling : **A Primer on the Civil-LAw System**, Federal Judicial Center, Washington,1995.

Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley : **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.bs., Prentice Hall, 2006.

Arıkboğa, Dursun, İdil Kaya : "Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler", **XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 18-20 Mayıs 2000,

İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı, s.127-133.

BDDK Bankalarda Bilgi Sistemleri Denetimi Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Bilgi_Sistemleri_Denetimi/Bilgi_Sistemleri_Denetimi.aspx, 30 Haziran 2010.

BDDK : (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1678BANKALARIN%20%C4%B0%C3%87%20S%C4%B0STEMLER%C4%B0%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K_01_06_2010.pdf, 29 Temmuz 2010.

BDDK : (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/3729IlkelerTebligi_ 010610_DegistirilmisHali.pdf, 5 Ağustos 2010.

BDDK : (Çevrimiçi) http://www.bddk.gov.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_ Duzenlemeler/74517451Bilgi_Sistemleri_ve_Bankacilik_Surecleri_Denetimi_Yonetmeligi_13_01_2010.pdf, 17 Ağustos 2010.

BDDK : (Çevrimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802BRSA-TR.pdf, 13 Eylül 2010.

Blair, Margaret M., Cynthia A. Williams ve Li-Wen Lin : "The New Role for Assurance Services in Global Commerce", **Journal of Corporation Law**, 2008,

s.325-360.

Brackney, Kennard S., Glenn L.Helms : "Practice Notes: A Survey of Attestation Services", **Auditing: A Journal of Practice&Theory**,C:XV, No:2, 1996, s.85-98.

Braiotta, Louis : **The Audit Committee Handbook**, 4.bası, Wiley, 2004.

Bukics, R.M, J.M., Fleming : "Accounting&Assurance Services", **Pennsylvania CPA Journal**, 1998, (Çevrimiçi) http://www. highbeam.com/doc /1P3-34865642.html, 22 Nisan 2009.

Coram, P. : "Towards assurance services-redefining the audit role", **Australian CPA**, 1998, (Çevrimiçi) http://www.highbeam.com/doc/1P3-36152782.html, 5 Mart 2010.

Duh, Rong-Ruey, Karim Jamal, Shyam Sunder : "Control and Assurance in E-Comerce: Privacy, Integrity, and Security at eBay", **Taiwan Accounting Review**, C.III, No:1, 2002, s.1-27.

Eilifsen, Aasmund, William F. Messier, Steven M.Glover, Douglas F. Prawitt : **Auditing and Assurance Services: International Edition,** İngiltere, McGraw-Hill, 2006.

Elliott, R.K., J.D. Brodish, R.L., Bunting, B.P., Crowley : "Professional growth through new assurance services", **The CPA Letter**, 1996, (Çevrimiçi) http://www.highbeam.com/doc/1P3-9192157.html, 5 Mayıs 2009.

Elliott, R.K., P.D.Jacobson : "AICPA Assurance Services Committee: What is the Future of Auditing?" **The Journal of Corporate**

Accounting and Finance, 1994-1995, s.87-97.

Elliott, Robert K., Don M.Pallais : "Are You Ready for New Assurance Services", **Journal of Accountancy**, Vol. 183, No:6, 1997, s.47-51.

Gray, Iain, Stuart Manson : **The Audit Process: Principles, Practices and Cases**, ISA Edition, 4.bs., İngiltere, South-Western Cengage Learning, 2008.

Güredin, Ersin **Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler,** 13.bs., İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., 2010.

Hair, Joseph F., Rolph E. Anderson, Ronald L. Tatham, William C. Black : **Multivariate Data Analysis,** 5.bs., Prentice Hall Int., London, 1998.

Hassan, Morsheda, Michael Luehlfing, Macil Wilkie : "Major Sources of Challanges Facing the CPA Profession and Suggested Recommendations", **Journal of Business and Economic Research**, Vol.1, No:3, s.93-103.

Hayes, Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage : **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**, 2.bs., İngiltere, Prentice-Hall, 2005.

ICAEW : (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index.cfm /route/147210/icaew_ga/pdf, 23 Aralık 2009.

ICAEW : (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index. cfm/route/141484/icaew_ga/Technical_and_Business_ Topics/Thought_leadership/re_Assurance/ Assurance_Service_on_unaudited_financial_statement

s/pdf, 5 Nisan 2010.

ICAEW : (Çevrimiçi) http://www.icaew.com/index.cfm/route/141490/icaew_ga/en/Technical_and_Business_Topics/Thought_leadership/re_Assurance/ICAEW_Assurance_Service, 12 Nisan 2010.

IFAC : Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements-Part II, Glossary, 2008.

IFAC : Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronuncements-Part I (Handbook-Part I), 2010.

IFAC : Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronuncements-Part II, International Framework for Assurance Engagements (IFAC Handbook Framework), 2010.

IFAC : (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php#Standards, 5 Mayıs 2010.

IFAC (Çevrimiçi) http://web.ifac.org/ download/Current_IAASB_ Project_Timetable.pdf, 7 Haziran 2010

IFAC : (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/Exposure Drafts.php , 7 Haziran 2010.

IFAC (Çevrimiçi) http://www.ifac.org /IAASB/Meeting-BGPapers.php? MID=0167&ViewCat=1085, 7 Haziran 2010.

IFAC : (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0139, 10 Haziran 2010.

IFAC : (Çevrimiçi) http://web.ifac.org/download/IAASB_Brief_History.pdf, 15 Haziran 2010.

IFAC : (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/IAASB/, 15 Eylül 2010.

ISACA : (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Pages/Development.aspx, 23 Temmuz 2010.

ISACA : (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Pages/IFAC-and-COSO-Survey-on-the-use-of-Risk-Management-and-Internal-Control-Frameworks.aspx, 4 Ağustos, 2010.

IT GI : "COBIT 4.1", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/ CobiT_4.1.pdf, 20 Temmuz 2010.

IT GI : "IT Assurance Guide: Using COBIT", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx, 22 Temmuz 2010.

IT GI : "COBIT 4.1 Excerpt: Executive Summary Framework", (Çevrimiçi) http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/COBIT4.pdf, 26 Temmuz 2010.

IT GI : IT Governance Institute, "COBIT Mapping: Overview of International IT Guidance, 2nd Edition",2006, (Çevrimiçi) http://www.sox-expert.com/

uploads/files/COBIT%20Mapping %202nd%20Edition.pdf, 28 Temmuz 2010.

Jamal, Karim, Michael Meier, Shyam Sunder : "Privacy in E-Commerce: Development of Reporting Standards, Disclosure, and Assurance Services in an Unregulated Market", **Journal of Accounting Research**, C.XLI, No:2, 2003, s.285-309.

Kaplan, Steven E., Robert J.Nieschwietz : "A Web assurance services model of trust for B2C e-commerce", **International Journl of Accounting**, C.IV, No:2, 2003, s.95-114.

Kaval, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş., Ankara, 2003.

Kim, Dan J., Charles Steinfield, Ying-Ju Lai : "Revisiting the role of web assurance seals in Business-to-consumer Electronic Commerce", **Decision Support Systems**, C.XLIV, 2008, s.12-18.

Kurtuluş, Kemal : **Araştırma Yöntemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Madray, J.Russel : **Attestation and Other Special Engagements**, USA, CCH Inc., 2006.

Messier, William F., Steven M.Glover, Douglas F.Prawitt : **Auditing&Assurance Services: A Systematic Approach**, 6.bs., Mc-Graw Hill, 2008.

Mueller, Gerhard G., Helen Gernon, Gary K. Meek : **Accounting: An International Perspective**, 4.bs., ABD, Irwin McGraw-Hill, 1997.

Munter, Paul, Thomas A. Ratcliffe : "A Fresh Look at Attestation Standards", **CPA Journal**, Şubat 2002, Cilt 72, Sayı:2, s.48-52.

Nöteberg, Anna, Ellen Christiaanse, Philip Wallage : "Consumer Trust in Electronic Channels", **e-Service Journal**, 2003, s.46-67.

Nusbaum, E.E., J. Weiss : "Report of the Special Committee on Financial Reporting", **The Journal of Corporate Accounting and Finance**/Winter, 1994-1995, s.131-136..

PCAOB : (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Pages/Section_3.aspx#rule3300t, 5 Haziran 2010.

PCAOB : "Statement Regarding the Establishment of Auditing and Other Professional Standards", 18 Nisan 2003, (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/ Rules/Rulemaking/Docket%20004/2003-04-18_Release_2003-005.pdf, 25 Temmuz 2010.

PCAOB : (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Standards/Attestation/Pages/default.aspx, 25 Temmuz 2010.

PCAOB : "Conforming Amendments to PCAOB Interim Standards Resulting From the Adoption of PCAOB Auditing Standards No.2", 15 Eylül 2004, (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/ Rules/PCAOBRules/Documents/Conforming_Amendments.pdf, 3 Eylül 2010.

PCAOB : (Çevrimiçi) http://pcaobus.org/Standards/Pages/Superseded.aspx, 3 Eylül 2010.

Porter, Brenda, Jon Simon, David Hatherly : **Principles of External Auditing**, 3.bs., İngiltere, John Wiley&Sons, 2008.

Power, M. : **The Audit Society: Rituals of Verification**, New York, Oxford University Press, 1997.

Rankin, Larry J., Florence C.Sharp : "Are CPA Firms Jumping on the New Assurance Services Bandwagon?", **The Ohio CPA Journal**, Ekim-Aralık 2000, s.15-19.

Rao, Vasant, Narciso Cerpa, Rodger Jamieson : "A Comparison of Online Electronic Commerce Assurance Service Providers in Australia", **14.Bled Electronic Commerce Conference**, Slovenia, 2001, s.15-18.

Reed, Ronald O. : "Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms", **The Journal of Applied Business Research**, C:XVII, No:1, 2001, s.15-28.

Ricchiute, David : **Auditing**, 8.bs., Thomson South Western, 2006.

Simnett, Roger, Michael Nugent "Developing an Assurance Standard for Carbon Emmission Disclosures", **Australian Accounting Review**, Cilt: XVII, No: 2, 2007, s.37-47.

SEC : (Çevrimiçi) http://www.sec.gov/ about/laws/soa2002.pdf, 5 Haziran 2010.

Shafer, W.E., R.E. Morris : "Small Practitioners' Views On New Assurance Services", **National Public Accountant**, C:XLIII, No: 10, 1998, s.26-29.

Smieliauskas, Wally J., Jack C. Robertson : **Auditing: An International Approach**, 3.bs., Canada, McGraw- Hill, 2004.

Soltani, Bahram : **Auditing: An International Approach**, İngiltere, Prentice-Hall, 2007.

SPK : (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/ index.aspx? lang=T&submenuheader=-1, 26 Nisan

2010.

SPK : (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action= showpage&menuid=0&pid=5&submenuheader=-1, 26 Nisan 2010.

SPK : Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar, (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all&submenuheader=9, 1 Mayıs 2010.

SPK : (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=394&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf&submenuheader=null, 9 Temmuz 2010.

SPK : (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action= showpage& menuid=12&pid=0&subid=13, 15 Temmuz 2010.

SPK : Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X No: 22) (Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf, 25 Ekim 2010.

TBMM : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (Çevrimiçi) http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf, 22 Nisan 2010.

TBMM : (Çevrimiçi) http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_ teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=66800, 5 Ağustos 2010.

TDK : (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=g%c3%bc

vence, 25 Nisan 2010.

Tuttle, Brad, Scott D.Vandervelde : "An emprical examination of COBIT as an internal control framework for information technology", **International Journal of Accounting Information Systems**, C.VIII, 2007, s.240-263.

TÜDESK : Uluslararası Denetim Standartları, TÜRMOB Yayın No: 238 ve TÜDESK, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, TÜRMOB Yayın No: 339.

: "Webtrust: A Progress Report", **The CPA Journal**, 1999.

: "Kuruluşundan Bugüne Yeminli Mali Müşavirlerden Talep Edilen Görevler", **Platform**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15 Temmuz 2005.

: Statements on Standards for Attestation Engagements No:10 (SSAE No:10), AT Section 101, 2009.

: "IFAC Issues Standard on Assurance Engagements", **Journal of Accountancy**, (Çevrimiçi) http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2000/Nov/IfacIssues StandardOnAssuranceEngagements.htm, 5 Ocak 2006.

: (Çevrimiçi) http://www.etymonline.com/index.php ?search=assurance& searchmode=none, http://www.etymonline.com/index.php?term=assure, 14 Aralık 2009.

: "Yeminli Mali Müşavirlerin Yapabilecekleri İşler", (Çevrimiçi), http://www.ankara.ymmo.org.tr/isler.php,

15 Nisan 2010.

: (Çevrimiçi) http://effas.net/index.php?option=com_docman&Itemid=66&task=doc_download&gid=77, 7 Mayıs 2010.

: (Çevrimiçi) http://www.iasplus.com/europe/0906consultationias.pdf, 7 Mayıs 2010.

: (Çevrimiçi) http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3989, 22 Mayıs 2010.

: (Çevrimiçi) http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/20281.html, 23 Mayıs 2010.

: (Çevrimiçi) http://sas70.com/sas70_SOX404.html, 26 Mayıs 2010.

: (Çevrimiçi) http://www.sdn.sap.com/irj/scn/go/portal/prtroot/docs/ library/uuid/700dd95e-6222-2a10-7484-a3b95fa50d85?QuickLink=index&overridelayout=true, 25 Haziran 2010.

: **The Auditor's Report**, 2009, (Çevrimiçi) http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/09winter/item04.htm, 12 Temmuz 2010.

: "The Future of Corporate Sustainability Reporting", (Çevrimiçi) http://www.cga-canada.org/en-ca/ResearchReports/ ca_rep_2005-06_sustainability_3.pdf, 24 Temmuz 2010.

: (Çevrimiçi) http://www.msnainc.org/images/msna/documents/webtrust.pdf, 15 Ağustos 2010.

: "A CSR Europe Helpdesk Service: CSR assurance Statements", 2008, (Çevrimiçi) http://www.csreurope.org/data/files/2008_csr_assurance_statements__csr_europe_helpdesk.pdf, 17 Ağustos 2010.

ÖZGEÇMİŞ

Nalan Altıntaş, 6 Temmuz 1978 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. İlköğrenimini Reşat Nuri Güntekin İlkokulu'nda, orta ve lise öğrenimini ise Burak Bora Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. 2001 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İngilizce İşletme bölümünden, bölüm beşincisi olarak mezun olmuş ve aynı yılın Aralık ayında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır.

2003 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsü İşletmecilik İhtisas Gece Programı'ndan mezun olmuştur. 2004 yılında ise, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Denetim Yüksek Lisans programını "Sorumluluk Muhasebesi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama" başlıklı tez çalışması ile tamamlamıştır. Aynı yıl, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında Doktora programına kabul edilmiştir. 14 Ağustos 2006 - 14 Şubat 2007 tarihleri arasında doktora tez çalışmalarına ışık tutması amacıyla Dallas'taki Texas Üniversitesinde ziyaretçi öğretim elemanı olarak bulunmuştur. Kendisi halen İstanbul Üniversitesi İsletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.