

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DEKİ DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ

Öğr. Gör. Dr. Ebru ESENDEMİR
Yaşar Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu

ÖZET

Son 10 yılda yaşanan gelişmelerin etkisiyle, finansal piyasalarda bağımsız denetimin rolü giderek önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışanların teknik yeterliği ve motivasyonu, denetim kuruluşunun başarısında önemli bir paya sahiptir. Bu çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarında verimliliğin ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik insan kaynakları ile ilgili uygulamalar, uluslararası standartlar, tebliğler ve araştırmalar ile ulusal düzenlemeler çerçevesinde incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: *Bağımsız denetim kuruluşu, uluslararası denetim standartları, insan kaynakları, denetim ortağı, denetim ekibi*

HUMAN RESOURCES MANAGEMENT IN AUDIT FIRMS UNDER THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL STANDARDS AND TURKISH REGULATIONS ON AUDITING

ABSTRACT

The role of audit firms in financial markets has gained importance with the recent developments in the last 10 years. The technical capability and motivation of employees have an impact on the success of the audit firms. The aim of this study is to review the human resources practices under the framework of international standards, and researches and national regulations to achieve effective and quality audits.

Keywords: *Audit firm, international standards on auditing, human resources, engagement partner, engagement team*

I. GİRİŞ

Uluslararası Denetim Standartlarının (ISAs) amaçlarını gerçekleştirmesi, temelde, bağımsız denetimi yapan kişilere bağlıdır. Denetim kalitesinde gerçek farklılığı, bu kişilerin bilgisi, tecrübesi ve müşteriye tanıma düzeyleri yaratmaktadır. Denetim sürecinde, yüksek kaliteli denetim yapma amacına, denetçinin doğru ve uygun yargıya varması ile ulaşılabilir. Bağımsız denetim sürecinde çalışan kişilerin iyi eğitim almaları ve yeterliklerini, mesleki gelişim ile sürekli ilerletmeleri gerekmektedir.

Denetim kuruluşunda kalite kontrol sistemi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan 1 Numaralı

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC 1) ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan 10 Numaralı (QC 10) standartlarda düzenlenmektedir. Bu standartlara göre, denetim işinin, mesleki standartlara ve yasal koşullara uygun olarak yapılması için, denetim kuruluşunda gerekli yeterliğe ve yetkinliğe sahip etik ilkelere bağlı, uygun sayıda personelin çalışması sağlanmalıdır. Ülkemizde, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmaktadır.

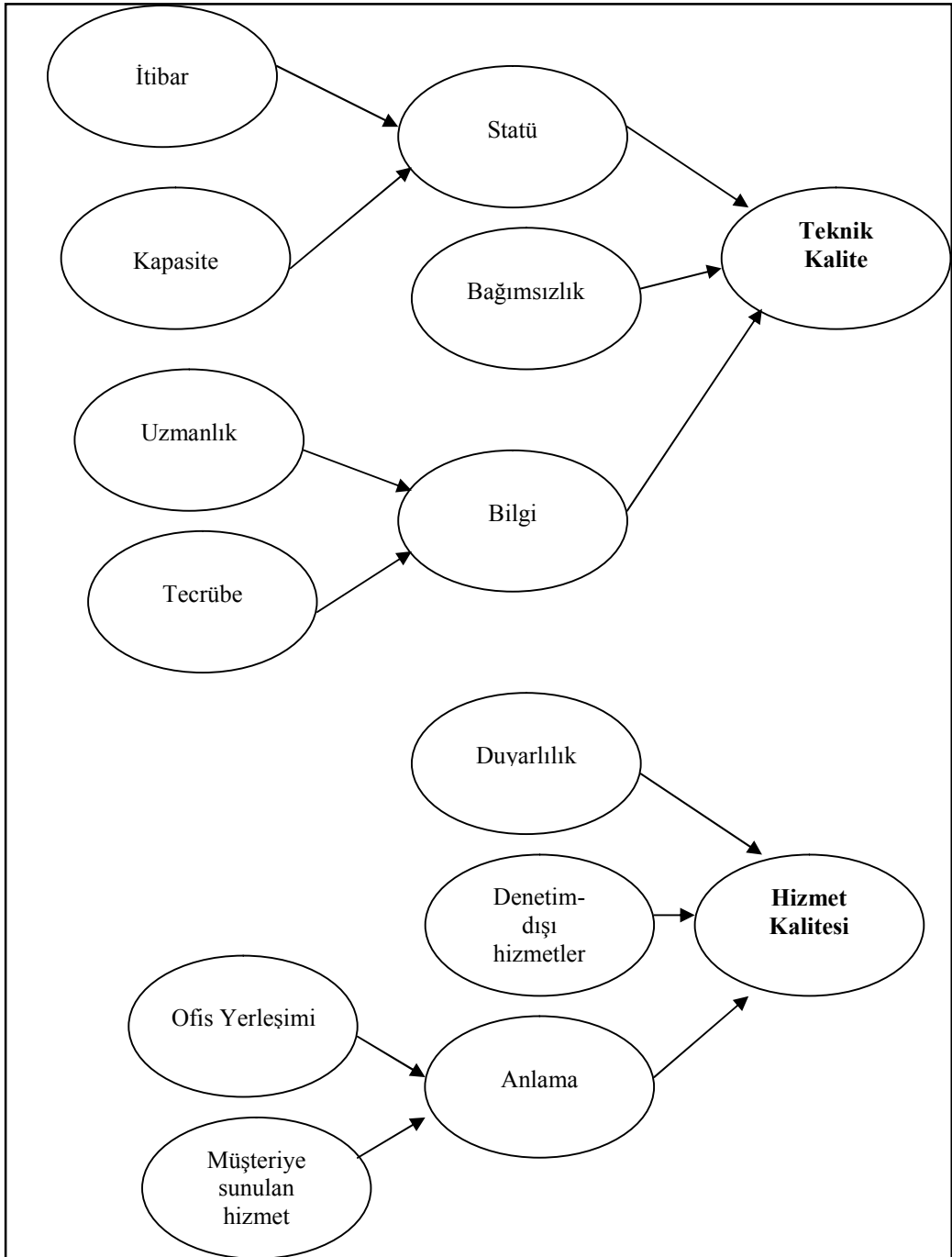
Bu çalışmada, denetim kalitesi modeli kapsamında denetçinin rolü ile ilgili bilgi verildikten sonra, uluslararası standartlar ve Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşunda insan kaynakları yönetimi incelenmiştir.

II. AUDITQUAL DENETİM KALİTESİ MODELİ

Duff tarafından geliştirilen AUDITQUAL denetim kalitesi modelinde denetim kalitesinin, teknik kalite ve hizmet kalitesi olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Teknik kalite boyutunun denetçinin statüsü, denetçinin bağımsızlığı ve denetçinin bilgisi olmak üzere üç alt boyutu bulunmaktadır. Denetçinin statüsü, denetçinin itibarı ve denetçinin kapasitesi olmak üzere iki alt boyuttan oluşmaktadır. Denetçinin bilgisi, denetçinin uzmanlığı ve denetçinin tecrübesi olmak üzere iki alt boyuttan oluşmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşu tercihlerini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik bir anket çalışması, İngiltere'de, 1995 yılında, yaklaşık 200 önde gelen şirket üzerinde yapılmıştır. Bu çalışma, denetçi tercihi, müşteri şirket, potansiyel denetçiler ve bağımsız denetim çevresi ile ilgili özellikler olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır. Yapılan çalışmada, belirlenen faktörler önem sırasına göre şöyledir;

1. Bağımsız denetim kuruluşunun dürüstlüğü,
2. Bağımsız denetim kuruluşunun teknik yeterliği,
3. Denetlenen şirketin, denetim ortağı ile çalışma kalitesi,
4. Bağımsız denetim kuruluşunun itibarı,
5. Denetim ortağının teknik yeterliği,
6. Denetim hizmeti performansı,
7. Denetim ortağının etik standartları,
8. Denetim ekibinin teknik yeterliği,
9. Denetlenen şirketin, denetim ekibiyle çalışma kalitesi,
10. Bağımsız denetim kalitesi (Beattie vd., 1995).



Şekil 1: AUDITQUAL Denetim Kalitesi Modeli (Duff, 2004)

Çalışanların faktörlerde yer alan yeterliklere sahip olması, bu faktörlerin her birinin gerçekleşebilmesi için önem taşımaktadır. Belirtilen çalışma sonucuna göre, şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarını değiştirme nedenleri ile ilgili, toplam 26 faktör arasından en önemli 13'ü şöyledir;

1. Bağımsız denetim ücreti
2. Bağımsız denetim kalitesi hakkında tatminsizlik,
3. Şirketin üst yönetimindeki değişiklik,
4. Şirketin büyümesi ve bağımsız denetim kuruluşundan teknik beklentilerin artması,
5. Denetim ekibinde çalışanların çok sık değişmesi,
6. Başka bir şirketle birleşme veya satın alınma,
7. İlave denetim hizmetlerine ihtiyaç duyma,
8. Bağımsız denetim kuruluşunun birleşmesi,
9. Denetim ekibinde deneyimsiz çalışanların kullanılması,
10. En büyük Dört Bağımsız Denetim Kuruluşundan birine ihtiyaç duyulması,
11. Denetim ortağı veya denetim ekibi çalışanları ile kişilik çatışması,
12. Denetim ortağının değişmesi,
13. Denetim ekibindeki çalışanlarla olan iş ilişkilerinin kalitesizliği (Beattie vd., 1995).

Şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarını değiştirme nedenleri incelendiğinde, 2, 5, 9, 11, 12 ve 13 numaralı faktörlerde, bağımsız denetçi veya denetim ekibi çalışanları ile ilgili olumsuz hususlar yer almaktadır. Buna göre, bağımsız denetimin kalitesiz yapılması, bağımsız denetim kuruluşunun müşterisini kaybetmesine yol açmaktadır.

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

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

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

- ❖ Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine uyulması,
- ❖ Yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplanması,

- ❖ Müşteri seçimi,
- ❖ Aynı müşteri ile denetim anlaşmasının yenilenmesinde izlenecek prosedürler,
- ❖ İşe alınacak denetçilerin seçimi, terfi, atama koşulları ile mesleki gelişmeyi ve üretkenliği arttıracak politikalar ve prosedürlerin saptanması ve izlenmesi,
- ❖ Denetçilerin sektörel uzmanlık dereceleri

Tuğba Göğer tarafından denetim kalitesine yönelik yapılan anket çalışması sonucuna göre, bağımsız denetçilerin %92'si, bağımsız denetim firmalarının denetçinin eğitimine verdikleri önemin ve bağımsız denetçilerin %95'i, bağımsız denetçilerin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olmasının denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu düşünülmektedir (Göğer, 2006, s. 31-38).

III. ULUSLARARASI STANDARTLAR VE TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ

Son yıllarda oluşan piyasa koşulları, bütün bağımsız denetim kuruluşlarını daha verimli çalışmaya, müşteri ilişkilerini fayda-maliyet kavramları çerçevesinde değerlendirmeye yöneltmiştir. Kuruluşlar, personel verimini arttırmak için doğru kişileri işe almak, geliştirmek ve kuruluşda kalmasını sağlamak için yollar aramaya başlamışlardır. Kaliteli bağımsız denetim hizmeti vermek için teknoloji, bilgi yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapmaya başlamışlardır. Ancak kişilere ve sistemlere yatırım yapmak hem maliyetli hem de zaman alıcı bir süreç olduğu için kısa vadede kar marjından fedakarlıkta bulunmayı gerektirebilir. Bağımsız denetim, özü itibarıyla bir ekip tarafından gerçekleştirilen hizmet olduğu için, bağımsız denetim kalitesi, çalışanların kalitesine bağlıdır. Denetim ortakları ve çalışanlar, zeki, muhakeme gücü olan, bağımsız denetimin kamu yararına olduğuna inanan, kişilerarası ilişkilerde yetenekli, meraklı, zorluklar ve çatışmalar karşısında sağlam duruşu olan, güncel teknik bilgilere sahip, müşterilerinin iş sahaları hakkında bilgili ve bu bilgisini finansal tablolar hakkında mesleki yargıya ulaşmak için kullanabilen kişilerden oluşmalıdır. İşe alım süreçleri doğru kişilerin istihdam edilmesi açısından önemlidir (Lashley, 1998).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili IAASB tarafından hazırlanan, ISQC 1 ve ISA 220, AICPA tarafından hazırlanan QC 10 ve İngiltere ve Galler'deki Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (ICAEW) tarafından hazırlanan uygulama tebliğlerinde, insan kaynakları, denetim kalitesini oluşturan altı boyut arasında yer almaktadır. Bu boyutlar şu başlıklar altında toplanmaktadır:

- ❖ Liderlik
- ❖ Etik
- ❖ Müşteri İlişkileri
- ❖ İnsan Kaynakları
- ❖ Denetim Performansı

❖ İzleme

Denetim kuruluşunun politika ve prosedürlerini oluştururken, gerekli yeterliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı, uygun sayıda personelin sağlanması konusunda makul düzeyde güvence vermesinin nedenleri şöyledir (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org>):

- i. Denetim işinin, mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal koşullara uygun olarak yapılması, ve
- ii. Denetim kuruluşunun duruma uygun rapor hazırlamasına imkan vermesi.

Denetim kuruluşunun insan kaynakları ile ilgili politika ve prosedürleri aşağıdaki konuları kapsamalıdır:

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

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

Ülkemizde, bağımsız denetçilerin yeterliğine yönelik çalışmalar Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmaktadır. Halka açık şirketlere yönelik bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler SPK tarafından yapılmaktadır. ISQC 1, ISA 220, QC 10 numaralı uluslararası standartlar çerçevesinde düzenlenen denetim kalitesi kapsamında yer alan insan kaynakları boyutu, konsültasyon, uygun denetim ortamının seçimi, denetim ekipleri, mesleki destek ve çalışanların yeterliği alt boyutlarından oluşmaktadır.

A. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA KONSÜLTASYON

Bağımsız denetim kuruluşunun konsültasyon prosedürleri; önemli, teknik, etik ve diğer konularda, uygun bilgi, kıdem, ve tecrübeye sahip kuruluş içindeki (veya gerektiğinde kuruluş dışındaki) kişilerden danışmanlık hizmetinin alınmasını ve konsültasyonlar sonunda ortaya çıkan sonuçlarının uygun şekilde dokümantasyonunu ve uygulamasını kapsamalıdır. Konsültasyon sürecinde, kuruluşun ortak deneyimleri ve teknik uzmanlığının yanı sıra, uygun araştırma kaynakları kullanılmaktadır. Konsültasyon, kalitenin yükseltilmesine ve profesyonel yargının uygulanmasına yardım eder. Konsültasyonun, kuruluşun politikaları ve prosedürleri tarafından uygun şekilde kabul edilmesi, konsültasyonun bir güç olarak görüldüğü kültürün oluşmasına yardım eder ve personelin karmaşık, alışılmışın dışında, yabancı, zor ve ihtilafli sorunları

çözmek için danışmanlık hizmeti kullanmasını teşvik etmektedir (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>, IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org>).

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

SPK tarafından yayınlanan 22 Numaralı, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’in 11. maddesine göre, bağımsız denetim sırasında, denetim ekibi içinde veya dışında, gerekli hallerde bağımsız denetim kuruluşu dışından fikir alınması zorunluluğu getirilmiştir (SPK, “22 Numaralı Tebliğ” <http://www.spk.gov.tr/search.aspx>).

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

B. UYGUN DENETİM ORTAĞININ SEÇİMİ

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

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

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

iii. Sektörü tanımak: Müşterinin içinde bulunduğu sektörü, verilen hizmet için uygulanan mesleki standartlar kapsamında, bilgi sahibi olmak. Bu bilgi, finansal tabloların denetimi veya incelemesi yapılırken, denetimle ilgili, yüksek veya beklenmeyen risk alanlarını ve sektöre özgü oranların uygulanmasını tespit etmek için, sektörün organizasyon yapısı ve çalışma özelliklerini de kapsmalıdır.

iv. Mesleki yargı: Anlamlı mesleki yargıyı gösteren vasıflar. Denetimler icra edilirken, bu vasıflar, genellikle, mesleki şüphencilik ve yönetim tarafından yapılan sunumların ve oranların uygulanmasını değerlendirmek ve duruma uygun

raporların düzenlenmesi gibi özel önem verilmesi gereken konuları belirlemektir.

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

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

Denetlenen şirketin yönetiminden gelecek, denetçinin değiştirilmesi yönündeki talepler dikkatle incelenmelidir. Yönetim daha fazla etkileyebileceği, başka bir deyişle, sözünü geçirebileceği bir denetim ortağını isteyebilmektedir. Denetçinin yaptığı işin, kendinin ve başkalarının çıkarlarından etkilenmemesi gerekir. Bütün bu hususlar hem büyük, hem de küçük denetim kuruluşları için geçerli olmakla birlikte, büyük denetim kuruluşlarının, içinden seçebileceği denetim ortağı sayısı daha fazladır.

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

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

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

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

C. DENETİM EKİPLERİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

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

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

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

Denetim standartlarına göre, bağımsız denetimde ulaşılan yargının bütün sorumluluğu, denetim ortağına ait olduğu için, kullanılacak bağımsız denetim yöntemlerini de ağırlıklı olarak denetim ortağı belirlemektedir. Denetim ortağı, bağımsız denetim sürecinin uygulamasından sorumlu bir yönetici tarafından desteklenmektedir. Ekip yöneticisi, günlük denetim süreçlerinin yürütülmesinden sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşunda çalışanlar, ortak, yönetici, kıdemli ortak veya asistan gibi pozisyonlara sahiptirler. Ayrıca her ekibin içindeki roller de açıkça tanımlanmalıdır. Genellikle, bağımsız denetim süresince, ekip içindeki iletişimin artırılması ve etkileşimin sağlanması için, iki tür resmi iletişim türü kullanılmaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF):

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

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

Modern işletmelerin kompleks yapıları, teknoloji, vergi gibi konularda, denetim ekibine bir uzmanın katılmasını gerektirebilir. Uzmanlar, danışman

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

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

D. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA MESLEKİ DESTEK

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

SPK tarafından yayınlanan 22 Numaralı Tebliğin 8. maddesine göre, bağımsız denetim kuruluşları bünyesinde çalıştırdığı bağımsız denetçilerin mesleki gelişimlerinin sürekli olarak sağlanmasından sorumludurlar. Bağımsız denetçi denetim mesleği ile ilgili olarak, mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır. Tebliğin 9. maddesine göre ilk kez işe alınan denetçi yardımcıları, iki yüz saatten az olmamak kaydıyla, bir kursa tabi tutulurlar. Bu kursun sonuçları bir sınavla değerlendirilir (SPK, “22 Numaralı Tebliğ” <http://www.spk.gov.tr/search.aspx>).

E. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA ÇALIŞANLARIN YETERLİĞİ

Yeterlikler ve yetkinlik farklı şekillerde geliştirilir. Örnek olarak (AICPA, “QC Section 10, A Firm’s System of Quality Control”, <http://www.aicpa.org>; IAASB, “ISQC 1” <http://web.ifac.org>):

- ❖ Mesleki eğitim
- ❖ Staj dahil, sürekli mesleki gelişim
- ❖ İş tecrübesi

- ❖ Daha deneyimli çalışanların, denetim ekibinin diğer üyelerine danışmanlık yapması.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerde bağımsız denetim yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere (SMMM) verilmiştir. Kanununun 12. maddesi, ayrıca, Yeminli Mali Müşavirlere (YMM), gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin finansal tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir. 3568 sayılı kanunun kapsamında SMMM olabilmek için gerekli genel şartlar, özel şartlar, staj süreleri ve SMMM sınavı ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır (TÜRMOB, “3568 Sayılı Kanun” http://www.alomaliye.com/smmm_kanunu.htm).

2008 yılında yayınlanan 5786 sayılı kanun ile, 3568 sayılı kanunun meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarında bazı değişiklikler yapılmıştır. 5786 sayılı kanun kapsamında staj süresi 2 yıldan 3 yıla çıkarılmış, bazı meslek gruplarına serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı için tanınan muafiyet kaldırılmıştır (İSMMMÖ, 2008/6 No’lu Genelge [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/3568/ Genelge2008_6.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/3568/Genelge2008_6.pdf)).

SPK tarafından yayınlanan X Serisi, 22 Numaralı Tebliğ’in 4. maddesinde, halka açık şirket denetçilerinin sahip olmaları gereken yeterlikler düzenlenmektedir. Bu yeterlikler arasında, çalışılan bağımsız denetim firmasında tam zamanlı olarak görev yapmak ve SMMM ruhsatı ile sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olma şartları bulunmaktadır. Tebliğ’in 7. maddesinde mesleki yeterlik ile ilgili düzenlemelere göre, bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerde mesleki yeterliği sağlamak zorundadırlar (SPK, “22 Numaralı Tebliğ” <http://www.spk.gov.tr/search.aspx>).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 2006 yılında yayınladığı etik kodunda yeterlik kavramını şöyle tanımlamaktadır: “Profesyonel bir muhasebecinin, müşterisinin veya işverenin ihtiyaç duyacağı bütün mesleki hizmetler hakkında, güncel bilgi ve yetenekleri sahip olma ve devam ettirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Denetçi, mesleki teknik ve ticari konularla ilgili yeterliğini sürekli geliştirmelidir.” ISQC 1 ve 8. Direktifde de, bağımsız denetim çalışanlarının, gerekli bilgi ve yeterliğe sahip olmaları için, sürekli mesleki gelişim ve eğitimin önemi vurgulanmaktadır (Porter vd., 2009). Mesleki düzenleyici kurumlar, denetçi olarak kayıt olan ve bağımsız denetim raporlarını imzalayan kişiler hakkında düzenlemeler yapar. Bağımsız denetim kuruluşları, hangi şirketin veya sektörün bağımsız denetimini, hangi denetçinin yapacağına dair, sınırlamalar getirebilirler. Bankacılık ve sigortacılık gibi karmaşık şirket veya sektör bağımsız denetimlerini gerçekleştirmek için, eğitim ve tecrübe koşulları getirebilirler.

Yeterlik, iki unsurdan oluşmaktadır (ICAEW, “Audit Quality”, http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF):

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

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

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

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

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

a. Temel yetenekler:

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

b. Geliştirilmesi gereken yetenekler:

- ❖ İlgili denetim standartlarını uygulama;

- ❖ İlgili finansal raporlama standartlarının uygulanmasını değerlendirme;
- ❖ Eleştirel analiz, araştırma kapasitesi
- ❖ Mesleki şüphecilğe sahip olma;
- ❖ Uyuşmazlıklar karşısında direnme ve onları çözüme.

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

ii. **Öğrenme:** Öğrenme ve gelişim süreci, doğru yeteneğe sahip kişiler işe alındıktan hemen sonra, başlamalıdır. Çalışanlar, kendi öğrenmelerinden ve gelişimlerinden sorumludurlar. Bu doğrultuda, bağlı oldukları kıdemli denetçinin de katkısı ile uygun kaynaklar ve şirket içi eğitimler ile gelişim süreçlerini tamamlamalıdır. Şekil 2’de bağımsız denetim kuruluşunda, eğitim ve öğrenme süreci ile ilgili model geliştirilmiştir:



Şekil 2: Bağımsız Denetim Kuruluşunda Öğrenme ve Gelişim İhtiyaçları (ICAEW, "Audit Quality", http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF)

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

1. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA ÖĞRENME UNSURLARI

Bilginin hızla çoğaldığı ekonomik toplumlarda, şirketler ve sektörler her geçen gün daha karmaşık hale gelmektedir. Çok fazla öğrenilmesi gereken konu ve geliştirilmesi gereken yetenek vardır. Günümüzde kuruluşlar tarafından kullanılan iki temel öğrenme yöntemi vardır. Bu yöntemler; daha tecrübeli çalışanların diğerlerini eğittiği, "iş başında öğrenme" ve belli konuların işlendiği "akademik öğrenme"dir. Her iki yöntemin de kullandığı bağımsız denetim sektöründe, öğrenme, stratejik olarak planlanmalıdır. Çalışanların öğrenme sürecinden sorumlu, bağımsız denetim kuruluşu içinde özel çalışanlar görevlendirilmelidir (Effron, 2003).

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

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

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

ii. Performans izleme ve değerlendirme: Bütün bağımsız denetim kuruluşlarının formal veya informal performans izleme ve değerlendirme sistemleri vardır. Bağımsız denetimde performansı en iyi izlemenin yolu “usta-çırak” yaklaşımıdır. Bütün çalışanlar, tecrübeli kişilerden daha iyi öğrenirler. Tecrübesiz çalışanlar, yapılan iş sırasında karşılaşılan karmaşık soruları, sorma ve cevap alma fırsatı bulurlar. Ayrıca bir rol modeli gözlemleyerek, kendilerini geliştirirler.

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

❖ *Bilişsel aşama:* Organizasyon üyelerinin yeni fikirlerle tanışması, bilgilerini geliştirmesi ve farklı düşünmeye başlaması.

❖ *Davranışsal aşama:* Bu aşamada çalışanların yeni bakış açısını içselleştirmesi ve davranışlarını değiştirmeye başlaması.

❖ *Performansın gelişmesi:* Organizasyonun sonuçlarında, ölçülebilir iyileşmelerin kaydedilmesi. Örnek olarak, kalitenin iyileşmesi, artan pazar payı, verimliliğe bağlı karlılık artışı, bağımsız denetimlerin planlanan zamanda tamamlanması, denetlenen ve denetçi uyumsuzlukların azalması verilebilir.

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

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

Bağımsız denetim kuruluşlarının, yıllık kalite kontrol incelemelerini gerçekleştirmeleri zorunludur. Bu incelemelerde, her çalışanın yer aldığı bağımsız denetim sayısı ve büyüklüğü değerlendirilmektedir. İzleme ortağı ve denetim ortağı yapacakları yıllık toplantılarda, bağımsız denetim portföyü, genel risk profili ve ilgili çalışanın bağımsız denetim portföyünün kalitesine yapacağı katkı tartışılmaktadır. İzleme, denetim sırasında veya sonrasında olabilir. Her durumda, denetim kuruluşu, zayıf sonuçların çıktığı bağımsız denetimi gerçekleştiren kişilerle ilgili gereken tedbirleri almak durumundadır.

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

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

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

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

❖ Her zaman kullanılabilir, kendi kendine öğrenme ve uzaktan eğitim materyalleri geliştirilmeli;

❖ Bağımsız denetim uygulamalarında öğrenilenler ile ilgili eğitimlerin kapsamının aynı, zamanlamasının yakın olacak şekilde planlanmalı;

❖ Aynı eğitim yılda bir kaç defa tekrarlanmalı.

v. Sınav: Eğitimlerin sonunda, öğrenme düzeyini ölçmek için farklı sınav yöntemleri uygulanabilir. Çoktan seçmeli sınavlar her zaman uygun olmayabilir. Sınavlar, eğitimden önce ve eğitimden sonra olmak üzere iki defa tekrarlanırsa, eğitimin çalışanların bilgi seviyesine olan katkısı, somut olarak ölçülebilir. Eğitim için çok zaman ve masraf yapılabilir, ancak eğitimin etkinliği ölçülmezse, ne kadar fayda yarattığı konusunda net bilgi elde edilemeyecektir (Aamodt, 2010).

2. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA ÖĞRENME YÖNTEMLERİ

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

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

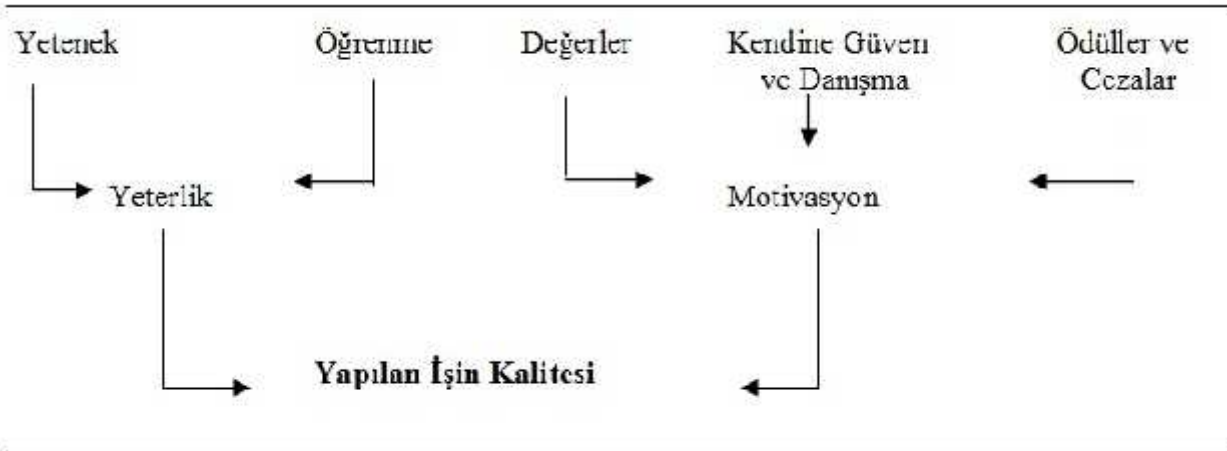
Öğrenme yöntemleri, iş başında eğitim, sınıf içi eğitimler, kendi kendine öğrenme, bilgisayar destekli öğrenme ve özel görevlendirmeleri kapsamaktadır. İş başında eğitim; çalışanın, iş sırasında, iş konuları hakkında tecrübeli meslektaşları veya bir nezaretçi gözetiminde resmi olmayan eğitim çalışmalarıdır,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

Özel görevlendirmelere örnek olarak, başka ofiste çalışmak veya vergi, işletme finansı gibi farklı bir disiplinde çalışmak verilebilir. Burada önemli olan, özel görevlendirmelerde kazanılanların ve geri bildirim iyi yönetilmesidir. Eğitimin, çalışanların kalitesini arttırması için, öğrenilen konuların ardından uygulamalar yapılmalıdır. Pek çok kuruluş, çalışanların

eğitimde öğrendiklerini nasıl uyguladıklarını ve başka öğrenme ihtiyaçları olup olmadığını, kontrol etmektedir.

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

Denetçiler, genellikle, belirsizliğin ve baskının yoğun olduğu, standartlarda ve uygulamalarda olmayan önemli hususlar konusunda, bir yargıya ulaşmak durumundadırlar. Şekil 3, ulaşılan bu yargının ve yapılan iş kalitesinin bağlı olduğu unsurları göstermektedir.

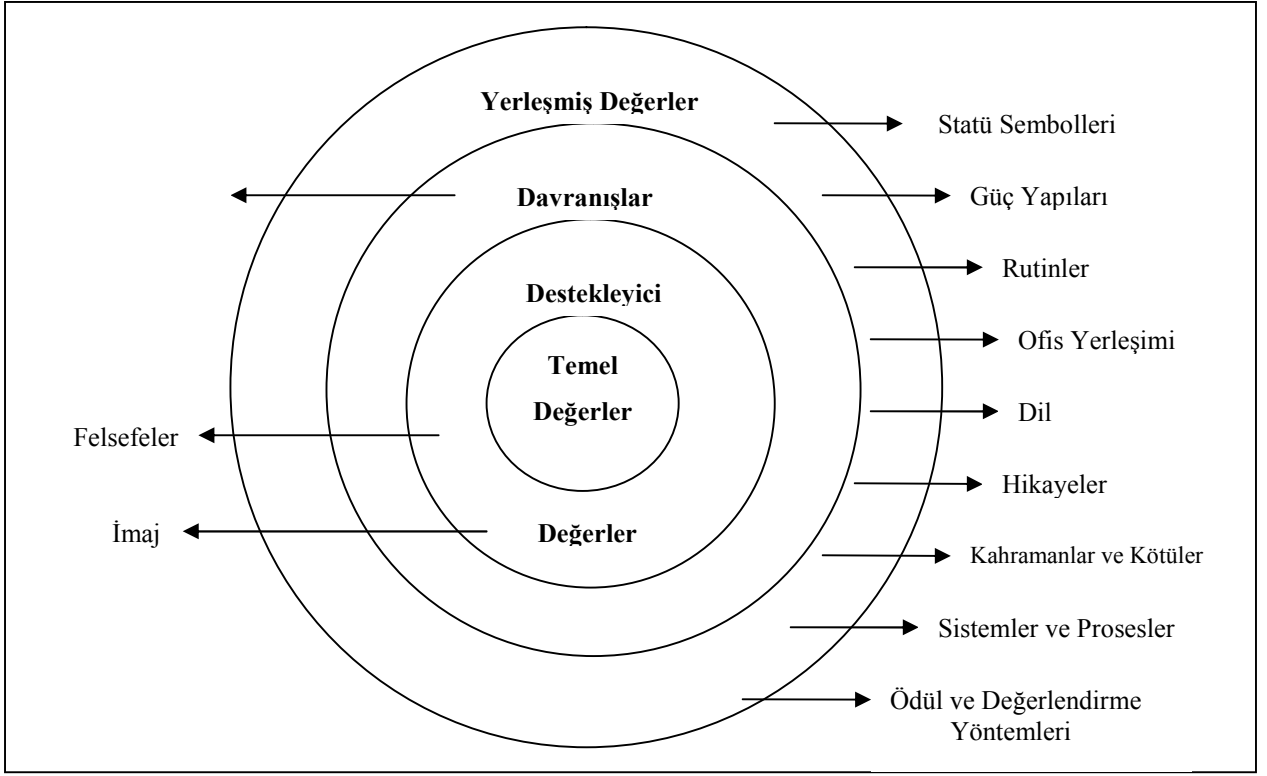


Şekil 3: Bağımsız Denetimde Yapılan İşin Kalitesi ("Audit Quality", http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF)

Doğal yetenekler, tecrübeler ve eğitimlerde öğrenilenler çalışanların yeterlik düzeyini belirlemektedir. Değerler, kendine güven ve danışma, ödüller ve cezalar motivasyon faktörlerini oluşturmaktadır.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA DEĞERLER

Şekil 4'de, dünyadaki dört büyük bağımsız denetim kuruluşundan biri olan KPMG bağımsız denetim kuruluşuna ait kültür çerçevesi örneği yer almaktadır.



Şekil 4: Bağımsız Denetimde Kültür Çerçevesi: KPMG Örneği (Thornbury, 1999)

Denetim kuruluşunda görünen yerleşmiş değerlerin en belirgin özelliği, kolayca gözlemlenebilir olmalarıdır. Davranışlar, daha derinde yer almaktadır. Davranışlar, yerleşmiş değerlerden daha zor gözlemlenebilirler. Genellikle yazılı olmayan, günlük çalışma şekilleri, işlerin yapılış biçimleri, davranışları oluşturmaktadır. Destekleyici değerler, işle ilgili bir ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak, kuruluşta yer almaktadırlar. Destekleyici değerler, kuruluşun kültürünün yerleşmiş bir unsuru olmadığı için, çok iyi teşvik edilmeleri gerekmektedir. Çekirdekte yer alan, temel değerler, kuruluştaki diğer bütün değerleri destekleyen unsurlardır. Temel değerler, zaman içerisinde değişmeyen, kılavuzluk eden değerlerdir. Çok az kuruluşta yazılı olarak ifade edilen bu değerler kolayca görülmezler. Bağımsız denetim kuruluşunda kişisel ve kuruluş değerleri şöyle tanımlanmaktadır (Thornbury, 1999):

i. Kişisel Değerler: Denetçilerin sürekli doğru, kaliteli yargılara ulaşması için, bağımsız denetim yapılan şirket ve yönetiminden, bağımsız olmaları gerekir. Kuruluşun kültürü, liderleri, düzenlemeleri, mesleki kuralları, denetçinin doğru değerleri uygulamasını ve bağımsızlığını sağlamasına yönelik olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşları için, öncelikli olarak, doğru değerlere

sahip kişileri işe almak önemlidir. Daha sonra denetim kuruluşu, eğitimler, öğrenme ve iş başında koçluk, yoluyla bu değerlerin sürekliliğini sağlamalıdır.

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

4. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNDA ÖDÜLLER VE MOTİVASYON

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

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

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

Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik motivasyonun en önemli unsurları, finansal tablolar hakkında doğru yargıyı oluşturma isteği ve gayretidir. Bu davranış, kuruluşun değerleri, liderlerin bu değerleri içeren davranışları sergilemesi ve doğru davranışların ödüllendirilmesi ile desteklenir. Kendine güvenen ve kendini değerli gören çalışanların motive edilmesi ve performanslarının artırılması daha kolaydır. Çalışanların güvenlik, kendini geliştirme, kendini kanıtlama ve sosyal ihtiyaçlarının yanı sıra, organizasyonel kültürün motivasyon üzerinde etkisi bulunmaktadır (Peşkirçioğlu, 1995).

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

IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim kuruluşu çalışanları, yapılan denetimlerin kalitesi ve müşteri memnuniyetinin sağlanmasında belirleyici role sahiptirler. Uluslararası düzenleyici kuruluşlar tarafından yayınlanan standartlar ve ülkemizdeki yasal düzenlemeler kapsamında, bağımsız denetçilerin yeterliği ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız denetçi olmak için, mesleki eğitim, staj ve iş tecrübesi gibi koşulların sağlanması gerekmektedir. Denetim kuruluşundaki çalışanların kalitesi ve performansı, bu kişilerin yeterlikleri ve motivasyonlarına bağlıdır. Gerekli yeterliklere sahip olmayan çalışanlar, doğru işleri yapmak için motive olsalar dahi, başarıya ulaşamazlar. Diğer taraftan gerekli yeterliklere sahip kişilerin motivasyonu yoksa, yine başarıya ulaşamazlar. Bağımsız denetim kuruluşu, bu yeterlikler çerçevesinde işe aldığı çalışanlarının yeterliklerinin geliştirilmesi ve motivasyonlarının sağlanmasına yönelik programlar hazırlamalıdır. Bu programlar oryantasyon, performans izleme ve değerlendirme, öz değerlendirme, eğitimler ve sınavları kapsamalıdır. Bağımsız denetim kuruluşunda konsültasyon bir zayıflık olarak değil, yapılan işin kalitesini artırıcı mesleki destek olarak görülmelidir. Denetim ekip yöneticisi, proje yönetim becerileri ile, ekibe, kısıtlı bir zaman diliminde kaliteli bağımsız denetim yapabilmesi için gerekli motivasyonu ve desteği sağlamalıdır. Çalışanlar görev tanımlarını bilmeli ve bu görevleri yerine getirmek için gereken niteliklere sahip olmalıdırlar. Bağımsız denetim kuruluşunda değerler, ödüller ve motivasyon çalışanların verimliliğini arttırmaktadır. Sonuç olarak, mesleki bilginin en üst düzeyde kullanıldığı hizmet sektörü olan bağımsız denetimde insan kaynakları ile ilgili öğrenme ve motivasyona dayalı, sürekliliği olan politika ve süreçler uygulanmalıdır.

KAYNAKLAR

AAMODOT, Micheal G. (2010), "Industrial and Organizational Psychology", *Wadsworth Cengage Learning*, USA, 2010.

AICPA, "Quality Control Section 10, A Firm's System of Quality Control <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx> (Erişim Tarihi: 17.01.2010)

AKAL, Zühal (1995), "Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri", *Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Yönetimi Özel Yayını*, Ankara, s. 83-108

BEATTIE, V., FEARNLEY, S. (1995), "The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies" *Accounting and Business Research*. Vol. 25. No. 100, p. 227-239

BEAUMONT, P.B. AND HUNTER, L.C., PHAYRE, R.M. (1994), “Human Resources and total Quality Management” *Training for Quality*, Volume 2, No.1, p. 7-13.

CAN, Halil, KAVUNCUBAŞI, Şahin (2005), “İnsan Kaynakları Yönetimi”, *Siyasal Kitabevi*, Ankara.

DUFF, Angus, “Dimensions of Audit Quality”
www.icas.org.uk/site/cms/contentviewArticle.asp?article=313, (Erişim Tarihi 20.04.2009)

EFFRON, M, GANDOSSY, R. (2003), *Human Resources in the 21st Century*, John Wiley & Sons, New Jersey.

GARVIN, David, A. (1994), “Building a Learning Organization” *Business Credit*, Volume 96/1, p. 19 – 28

GÖĞER, Tuğba (2006), *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

HILL, M. Francis (1997), “En Route to TQM: Organizational Learning through Quality Circles”, *Training for Quality*, Volume 5, Number 2, p. 84-87

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), “Audit Quality”, Audit Quality Publications
http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, (Erişim Tarihi: 04.08.2009)

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), “International Standard on Quality Control 1 – ISQC 1”
<http://web.ifac.org/clarity-center/isa- isqc1>, (Erişim Tarihi: 10.04.2011)

İSMMM, “2008/6 No’lu Genelge”
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/3568/Genelge2008_6.pdf (Erişim Tarihi 15.10.2011)

KAVUT, Lerzan (2001), “ Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan firmaların aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri”, *Yönetim*, Yıl 12, Sayı 40, s. 7-18

KAVUT, Lerzan (2002), “Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, *Yönetim*, Yıl 13, Sayı 41, s. 7-21

KEPEKÇİ, Celal (2004), *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul.

LASHLEY, C. (1998), “Matching the Management of Human Resources to Service Operations”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10/1, p. 24-33

PEŞKİRCİOĞLU, Nurettin (1995), “Toplam Kalite Yönetimi ve Katılımcılık”, *Verimlilik Dergisi*, *Toplam Kalite Yönetimi Özel Yayını*, Ankara, s. 31-40

PORTER, B., SIMON, J, HATHERLY, D (2009), *Principles of External Auditing*, Third Edition, Wiley, England.

PRICE, Alan (2007), “Human Resource Management in a Business Context”, *South Western Cengage Learning*, Third Edition, Singapore.

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No: 22 <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> (Erişim Tarihi: 20.02.2011)

THORNBURY, Jan (1999), “KPMG: Revitalising Culture Through Values”, *Business Strategy Review*, Volume: 10, Issue 4, p. 1-15

TÜRMOB, “3568 Sayılı Kanun”, http://www.alomaliye.com/smmm_kanunu.htm (Erişim Tarihi: 15.08.2011)