

**FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETİM
KURULUŞU BAĞLAMINDA KALİTE YÖNETİMİ (BAĞIMSIZ DENETİM
STANDARDI 220) VE SOSYAL SORUMLULUK İLİŐKİŐİ**

Dr. Öğr. Üyesi Mehtap BULUT DENİZ¹

ÖZET

İşletmelerin yayınladıkları finansal tablolardaki bilgilere ihtiyaç duyan finansal tablo kullanıcılarının istedikleri bilgilerin güvenilirliği aşınsından en kritik rol bağımsız denetime düşmektedir. Bağımsız denetçiler çeşitli amaçlarla finansal tablolardan yararlanmak isteyen kişi ya da kurumların bu ihtiyaçlarını giderebilmek amacıyla kaliteli bir bağımsız denetim gerçekteştirme yükümlülüğünü üstlenmiş olmaktadırlar. Denetçi aşınsından kaliteli bir bağımsız denetim gerçekteştirmek, denetim faaliyeti esnasında sosyal sorumluluk bilinci ile hareket ederek gerekli kontrolleri sağlamakla mümkün olmaktadır. Denetçi, içinde bulunduğu toplumun ve işletmenin yayınladığı finansal bilgilere ihtiyaç duyan tüm çıkar gruplarının çıkarlarını gözeterek sosyal sorumluluk ilkesi ile faaliyetlerini sürdürmelidir.

Bu çalışmada bağımsız denetim standartlarından Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Standardı (BDS 220) incelenmiş ve bu standardın muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramı üzerine etkisi değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite Yönetimi, Sosyal Sorumluluk.

¹ İnönü Üniversitesi, Mülkiyet Koruma ve Güvenlik Bölümü Sosyal Güvenlik Programı, mehtap.deniz@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6826-5502

THE RELATIONSHIP BETWEEN QUALITY MANAGEMENT (INDEPENDENT AUDITING STANDARD 220) AND SOCIAL RESPONSIBILITY IN THE CONTEXT OF THE INDEPENDENT AUDITING FIRM IN THE INDEPENDENT AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

The most critical role in terms of the reliability of the information requested by financial statement users who need the information in the financial statements published by businesses falls on independent auditing. Independent auditors undertake the obligation to perform a quality independent audit in order to meet the needs of individuals or institutions that want to benefit from financial statements for various purposes. For the auditor, a quality independent audit firm is possible by acting with social responsibility awareness and providing the necessary controls during the audit activity. The auditor must continue her activities with the principle of social responsibility, taking into account the interests of her society and all interest groups that need the financial information published by the business.

In this study, one of the independent auditing standards, Quality Control Standard in Independent Audit of Financial Statements (IAS 220), was examined and the effect of this standard on the concept of social responsibility, one of the basic concepts of accounting, was evaluated.

Keywords: Independent Audit, Quality Management, Social Responsibility.

GİRİŞ

Denetim, ekonomik faaliyetlerle ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığını araştırmak ve araştırma sonucunda elde edilen bilgileri ilgi duyan kullanıcılara bildirmek maksadıyla tarafsız bir biçimde kanıt toplama ve bu kanıtları sistemli bir şekilde değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2005: 3). Bağımsız denetimde serbest meslek sahibi olarak kendi adına ya da herhangi bir denetim şirketine bağlı bir şekilde çalışan kişi, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetlemektedir (Göğer, 2006: 5). Bağımsız denetim, şirketlerin ekonomik varlıkları ve faaliyet sonuçları ile ilgili verilerin güvenilirliğinin incelenmesi sürecidir (Baki, 2021: 36). Mali tablo denetimi, işletme tarafından yayımlanan mali tablolarının önemli yanlış beyanlar içermediğine dair makul güvence sağlayarak bilgi asimetrisini azaltmaya ve çeşitli paydaşların çıkarlarını korumaya yardımcı olan bir izleme mekanizmasıdır (Aledwan, Yaseen ve Alkubisi, 2015: 138).

Karar alma aşaması ve sonrası için bilginin güvenilir olması önemli bir unsurdur. Güvenilir bilgiye ulaşmak ise yalnızca bağımsız denetim faaliyeti aracılığıyla mümkündür. Denetimin ve denetçinin asli görevi, finansal bilgilere ihtiyaç duyan kullanıcılara sunulan mali ve yıllık raporların güvenilir ve doğru bilgi içerdiğine yönelik güvence vermektir.

Bu açıdan bağımsız denetim, karar alıcılara doğru ve güvenilir bilgi sunarak onların doğru karar almalarını sağlayan bir kavram olarak anılmaktadır. Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçiler, bu faaliyetlerini yerine getirirken başka birtakım sorumluklar da üstlenmiş olurlar (Köse ve Ertan, 2016: 305)

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve büyümesi, küreselleşmenin etkisiyle işletmeler arası ticari ilişkilerin artması ve karar alıcılarla bilgiyi sunan kaynaklar arasında meydana gelebilecek olan çıkar çatışmaları sebebiyle finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin tam, doğru anlaşılabilirliği ve de güvenilirliği azalmaktadır. Finansal bilgilerin güvenilirliği karar vericilerin doğru karar vermelerini sağlamalarının yanı sıra ülkenin ekonomik düzeninin sağlıklı işleyişi açısından da önem arz etmektedir. Bağımsız denetçiler işletmeler tarafından üretilen finansal veri ve bilgiler konusunda görüş bildirme görevini üstlenerek, sahip oldukları sorumluluk gereği kaliteli bir denetim faaliyeti yürütmekle yükümlü olurlar (Kavut, 2002:7). İşletmenin faaliyetlerinin denetlenmesi ve iş ortamının doğru ve şeffaf bir şekilde bilgilendirilmesi güven ortamını da beraberinde getirecektir (Baki, 2021: 37).

Finansal tablolarının güvenilirliği nitelikli bir bağımsız denetim faaliyetiyle raporlanarak, bu bilgilere ihtiyaç duyan kişi ya da kurumların doğru bir biçimde aydınlatılması ve sermaye piyasalarına yatırım yapanların ya da yapacak olanların mevcut haklarının korunması sermaye piyasalarının başarısını artıracaktır. Bu da ancak kaliteli bir bağımsız denetim faaliyeti ile sağlanmaktadır. Kaliteli bir bağımsız denetim faaliyeti, denetim faaliyeti yapan tarafın umulan faydalarından olan rekabet gücünü artırarak pazar payının ve dolayısıyla karlılığının artmasını sağlamasının yanı sıra, bu denetim faaliyetinin raporlarından yararlanmak isteyen kişi ya da kişilere karşı olan sorumluluk yükümlülüğünün yerine getirilmesini de sağlamış olmaktadır. (Dibi, 2010: 38).

Toplumun büyük bir bölümünü etkisi altına alan meslekler açısından sosyal sorumluluk kavramı daha fazla önemli hale gelmiştir. Bu meslek gruplarından biri olan muhasebe mesleğinde, meslek mensuplarının sosyal sorumluluk bilinci ile faaliyetlerine devam etmeleri mecburi hal almıştır. İşletmenin yaşamı ve ticari başarısı hakkındaki bilgiyi kayıt altına alarak ve raporlayarak ilgili kullanıcılara sunan muhasebe; yalnızca belli kişi ya da kişilerin değil tüm ilgi duyanların çıkarlarını göz önünde bulunduracak şekilde gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız bir şekilde davranarak sosyal sorumluluk bilincine katkı sunmaktadır (Özkol vd., 2005: 144).

Bu çalışmada, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Standardının (BDS 220) muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı üzerindeki etkisi teorik olarak incelenmiştir.

1. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ STANDARTININ KAPSAMI VE AMACI

Son dönemde yaşanan küresel finansal krizlerin dünya ekonomisine etkileri, güvenilir ve kaliteli bir finansal rapor sunmanın önemli olduğunu bir kez göstermiştir. Kaliteli finansal raporlamaya ulaşmak, müşteri işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetim firmaları tarafından kaliteli ve profesyonel bir şekilde incelenmesi ile mümkün olmaktadır. Denetim kalitesi, kamu yararına çalışan, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların önemli bir parçasıdır. Kamu sektöründeki iç ve dış kullanıcılar yatırım tercihlerini kaliteli finansal tablolar sayesinde yönlendirmektedir (Baki, 2021: 39).

Finansal tabloların denetiminde kalite yönetimi standardı, finansal tabloların denetiminde kalite yönetim prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarının neler olduğunu ve gerekli durumlarda denetimin kalitesini sorgulayacak olan kişinin sahip olduğu sorumlulukları düzenler (BDS 220, Paragraf 1).

Denetim faaliyetlerinin her aşamasında kaliteyi ön planda tutmayı ve denetçilerin mesleki şüphecilik ile hareket etmelerini ifade eden BDS 220 standardına göre denetçinin, görevli olduğu her bir denetim faaliyetiyle alakalı olmak üzere; denetimin mesleki standartlara ve yürürlükte olan mevzuata uygun olarak yerine getirildiğine ve denetim sonunda düzenlenen denetim raporunun denetçinin içinde bulunduğu duruma uygun olduğuna dair güvence veren kalite yönetim süreçlerini yerine getirmek gibi 2 temel amacı bulunmaktadır (BDS 220, Paragraf 2).

2. KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ VE DENETİM EKİPLERİNİN GÖREVLERİ

Denetim faaliyetlerini yürütmekle görevli olarak çalışan kişi; kalite yönetim sistemleri, prosedürleri ve kontrolleri yürütmekle sorumludur. Kalite Yönetim Standardı 1'e göre denetim şirketi (BDS 200, Paragraf 2):

- Denetim şirketinin ve sorumlu denetçi personelin, mesleki standartlara ve yürürlükte olan mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde denetim faaliyetini yürüttüğüne,
- Denetim faaliyeti sonrasında denetim şirketinin ya da denetçi personelinin hazırladığı raporların içinde bulunulan koşullara elverişli olduğuna dair güvenilir bir kalite yönetim sistemi kurmak ve bu sistemin sürekliliğini temin etmekle sorumludur.

Denetim ekipleri, denetim şirketi veya denetim ağına dahil olan şirket tarafından denetimle ilgili faaliyet ve süreçleri denetlemek ve değerlendirmek amacıyla görevlendirilen kişiler olarak tanımlanmaktadır (BDS 220, Paragraf 12.d). BDS 220'ye göre bu ekip, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığına ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamakla görevlidir. Ekip, bu görevi yerine getirebilmek amacıyla, denetim şirketinin istediği bilgileri ve belgeleri sunmakla yükümlüdür. Ayrıca, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerini de uygulamakla sorumludur.

Bağımsız denetim kalitesine ulaşabilmesi amacıyla kuruluşlar tarafından ekip içindeki bilgi ve iletişim paylaşımı teşvik edilmelidir. Genellikle denetim ekibinde görevlendirilen kişilerin yetenek ve tecrübe düzeyleri arttıkça onları kontrol etme faaliyetleri de azalmaktadır. Görev verilen kişinin verilen görevi daha iyi anlayabilmesi ve gereklerini yerine getirebilmesi için denetim ekibinde yer alan daha az tecrübe sahibi çalışanlara yardımcı olunması gerekmektedir (Esendemir, 2011: 132).

Denetim ekipleri, denetim şirketleri veya diğer taraflar tarafından sunulan bilgilerde farklılık olmadığı sürece aşağıda belirtilen konularda denetim şirketinin kalite yönetim sistemine güvenebilirler (BDS 220, Paragraf A6).

- Personelin yetkinliğinin arttırılabilmesi amacıyla işe alınması ve verilen eğitime yönelik prosedürlerin uygulanması,
- Toplanan bilgiler doğrultusunda bağımsızlığın korunduğu,
- Müşteri ilişkilerinin korunduğu ve devam ettirildiği,
- Mevzuat hükümlerine uygun bir izleme süreci faaliyetinin yerine getirildiği, konularında denetim şirketinin kalite yönetim sistemine güvenebilirler.

3. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE KALİTENİN YÖNETİLMESİ VE KALİTEYE ULAŞILMASINA İLİŞKİN BDS 220'DE YER ALAN İLKELER

3.1. Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Sorumlu denetçi, denetimden, denetimin yürütülmesi faaliyetinden ve denetim şirketi tarafından Kurumun onayı alınarak düzenlenen rapordan sorumlu olan denetim şirketi yöneticisi, şirketteki diğer bir denetçi ya da denetimi üstlenen bağımsız denetçi olarak tanımlanmaktadır (BDS 220, Paragraf 13). Denetim sürecinde kalite yönetiminin sağlanmasında en büyük sorumluluğa sahip olan sorumlu denetçi, denetim ekibi için kalite odaklı bir çalışma ortamı oluşturma sorumluluğunu üstlenerek, denetim sürecine yeterli ve uygun düzeyde katılmalıdır. Denetçinin bu sorumluluğu, denetim ekibi üyelerinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmelerini yönlendirmek ve onların etik kurallara uygun davranışlarda bulunmasını sağlamakla da ilgili olmaktadır (BDS220, paragraf 14).

Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kaliteye bağlı tutum sergilediğini gösteren net, tutarlı ve etkili adımlar atma sorumluluğunu da üstlenerek denetim ekibinin her bir üyesinin denetim sürecine katkıda bulunmasını ve kalite yönetimi konusundaki sorumluluklarının farkında olmasını sağlamaktadır. Sorumlu denetçi ayrıca, denetim ekibi için mesleki etik kurallar ile değer ve tutumların önemini vurgulayarak, açık ve sağlam bir iletişim kanalı ile ekip üyelerinin endişelerini korkusuzca dile getirebilmelerini sağlamalıdır (BDS220, paragraf 14).

Sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının kontrol edilmesi sorumluluğunu üstlenerek bu çalışmaların mesleki standartlar ve yürürlükte olan mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde planlanıp yürütüldüğünü kontrol etmelidir (BDS 220, Paragraf 29-30).

Bağımsız denetim kuruluşu hangi büyüklükte olursa olsun, kuruluşun amaçları ve stratejileri kuruluştaki liderlik kavramından hareket ettiği sürece denetim kalitesine ulaşılabilir. Bağımsız denetim kalitesi kolektif bir sorumluluk olması nedeniyle en tepedeki sorumlu kişiden başlamalı ve lider olan bu kişiler güvenilir olmalıdır (Esendemir, 2011: 99).

3.2. Etik Hükümler

Süreç gerektiren tüm faaliyetlerde olduğu gibi bağımsız denetim faaliyetinde de tüm tarafların güvenini karşılayabilmesi ve sosyal sorumluluk bilinciyle yerine getirilebilmesi amacıyla denetçinin uyması gereken etik ilkeler bulunmaktadır. BDS 220'ye göre denetçi; denetim süresince tüm toplumun çıkarlarını gözeterek dürüst davranmalı, tarafsız olmalı, mesleki yeterliliğe sahip olmalı ve özenli davranmalı, sır saklama yeteneğine sahip olmalı, ve mesleğe uygun bir davranış sergileme kabiliyetine sahip olmalıdır.

Sosyal sorumluluk, bir kuruluşun ya da bir bireyin kendi çıkarları kadar toplumun genel çıkarlarının faydasına hareket etmesi durumu olarak tanımlanmaktadır (https://tr.wikipedia.org/wiki/Sosyal_sorumluluk, Erişim Tarihi:13.12.2023). Sosyal sorumluluk bilinciyle ortaya konulan bu davranış, denetim sürecine objektif bir yaklaşım getirerek sorumlu denetçinin işini bağımsız ve özgür bir şekilde yürütmesini sağlamaktadır (Gasimzade, 2023: 30).

Standarda göre sorumlu denetçi, denetim ekibinin etik kurallara bağlı kalmasını sağlamakla yükümlüdür. Sorumlu denetçi, yürüttüğü denetim faaliyetinde denetim ekibinin bağımsızlık hükümlerine uygun olarak davranıp davranmadığı konusunda bir sonuca varmak amacıyla sürekli olarak bir gözetim yapmakta ve bağımsızlıkla ilgili olası muhtemel tehditleri tespit ederek bağımsızlık hükümlerinin korunmasını sağlamalıdır (BDS 220, Paragraf 17).

3.3. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Müşteri ile ilgili olarak edinilen bilgiler, denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında önemlidir. Sorumlu denetçi, denetim faaliyeti sırasında müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesinin kabul edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili gerekli prosedürlerin doğru uygulandığını kabul eder ve bu konuda ulaşılan sonuçların uygun olduğunu belirler (BDS 220, Paragraf 22).

Müşteri kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi sürecinde öğrenilen bilgiler, denetim ekibine denetim sırasında uygulanacak prosedürleri belirlemede yardımcı olmaktadır (BDS 220, Açıklayıcı Hükümler Paragraf A54).

Denetçi mevzuat ve etik hükümler gereği denetimi kabul etmeden, daha önce denetim faaliyetini yürüten denetçiden tüm bilgileri istemeyi zorunluluk olarak ileri sürebilir. Gerekli görülen bazı durumlarda önceki denetçinin tespit ettiği ya da şüphelendiği durumlarla ilgili olarak denetimden çekildiği durumları sorumlu denetçiye bildirmesi gerekebilir (BDS 220, Açıklayıcı Hükümler Paragraf A56).

Sorumlu denetçinin denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine yol açacak bir bilgiyi önceden öğrenmesi halinde, doğru yol izleyebilmek için tespit edilen durumu hemen denetim şirketine bildirmesi gerekmektedir (BDS 220, Paragraf 24).

3.4. Denetim Kaynakları

Denetim sürecinde yeterli ve uygun kaynakların bağımsız denetçi tarafından denetim ekibine zamanında ve etkili bir şekilde tahsis edilmesi, denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve sonlandırılması açısından önemli olmaktadır. Kaynakların yetersiz olması ya da uygun olmaması durumunda bu ihtiyacın uygun kişilere bildirilmesi sorumluluğunu bağımsız denetçi üstlenir (BDS 220, Paragraf 27).

BDS 220’de sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin ve dış uzmanların uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir (BDS 220, Paragraf 26). Ayrıca standartta, denetim ekibinin kullanımına tahsis edilen kaynakların denetimin niteliği ve şartları açısından uygun şekilde kullanılmasının kontrol edilmesi sorumluluğu da yine bağımsız denetçiye verilmiştir (BDS 220, Paragraf 28).

Denetim kaynağı olarak teknolojik araçların kullanılması, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmasına katkı sağlayabilir. Teknolojik araçlar, denetçinin mesleki şüpheciligi daha etkili bir şekilde kullanmasını sağlayarak, denetçinin büyük miktardaki verileri analiz etmesini, varsa olağan dışı durumları tespit etmesini ve böylece işletme ile ilgili daha kapsamlı değerlendirmeler yapabilmelerini sağlamaktadır. Teknolojik kaynaklar bu avantajlarının yanı sıra bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Denetçinin bu kaynaklara güvenmesi sonucu hatalı sonuçların ortaya çıkması, bu araçların kullanımının etik ihlallere sebep olması ve gizlilikle ilgili riskleri taşıması teknolojik kaynakların yol açabileceği olumsuz durumlardandır (BDS 220, Açıklayıcı Hükümler A64).

3.5. Denetimin Yürütülmesi

Denetçi, üstlenmiş olduğu denetim hizmeti çerçevesinde denetim hizmeti verdiği işletmenin bilgilerine ihtiyaç duyan kullanıcılara yönelik kaliteli bir denetim faaliyeti yürütme, doğru ve güvenilir bir görüş ortaya koyma gibi mesleki ve etik yükümlülükler üstlenmiş olmaktadır (Demir ve Çiftçi, 2016: 90).

Sorumlu denetçi, yürütmekte olduğu denetim faaliyetinin mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olarak icra edilmesini sağlayarak denetim sonucunda hazırlayacağı raporu içinde bulunulan duruma uygun bir biçimde düzenleme sorumluluğunu üstlenmektedir (BDS 220, Paragraf 29).

Denetim ekibinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi nitelik, zamanlama ve kapsam olarak sorumlu denetçi tarafından planlanmaktadır. Sorumlu denetçi, bu süreçlerin denetim şirketinin politika ve prosedürlerine, mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olarak planlanıp yürütüldüğünden emin olmalıdır. Denetçi ayrıca; denetimin niteliği, kaynakları ve denetim ekibinin yetkinliklerine göre denetim sürecini uyarlamalıdır (BDS 220, paragraf 30).

Ayrıca denetçi, denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve bilgilendirilmesi sorumluluğunu üstlenir. Denetçinin denetim ekibini yönlendirmesi ve bilgilendirmeler denetim şirketi düzeyindeki risklere karşı alınması gereken önlemlerdendir (BDS 220, Paragraf A82). Denetçi, denetim ekibinin kişisel davranışlarını ve eylemlerini kaliteye ulaşmada araç olarak kullanabilir. Kaliteli bir iletişim ağı oluşturulması, kalitenin denetimde sürdürülebilirliği açısından önemli olmaktadır. Denetçi denetimin yürütülmesi esnasında ayrıca, mesleki şüphecilikle hareket ederek denetim kanıtları toplayıp değerlendirerek kasti önyargılarının önüne geçebilir. Bunu yerine getirirken de denetim ekibinin etik hükümlere uyması konusunda gerekli tedbirleri alır. Denetim faaliyetinde birden fazla yöneticinin yer alması durumunda denetçi, yöneticilerin her birinin sahip olduğu sorumluluk alanlarının belirlenmesini sağlayarak tüm denetim ekibinin kaliteye ulaşma yönünde karşılaşacağı tehditleri öngörüp gerekli tedbirleri alır (BDS 220, Paragraf A85).

Sorumlu denetçi, denetim raporunun tamamlanması için rapor tarihinde veya öncesinde çalışma kağıtlarını inceleyerek ve denetim ekibiyle müzakereler yaparak gerekli kanıtların toplandığına ikna olmalıdır (BDS 220, Paragraf 32). Sorumlu denetçinin önemli konularda denetim şirketi içinden veya dışından istişare yaptığı kişilerin gerekli mesleki donanım ve kıdeme sahip olması gerekmektedir (BDS 220, Paragraf A100). Sorumlu denetçinin gözden geçirdiği faaliyetlere örnek olarak (BDS 220, Paragraf A88):

- Yürütülen denetim çalışmasının mevzuat hükümlerine ve mesleki standartlara uyacak bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin,
- Ek bir değerlendirmeye ihtiyaç duyulan önemli konuların meydana gelip gelmediğinin,
- Denetim ekipleri ile gerekli istişarelerin yapılması sonucunda elde edilen neticelerin belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu neticelerin gereğinin yerine getirilip getirilmediğinin,
- Yürütülen denetim faaliyeti nitelik, zamanlama ve kapsam açısından değerlendirildiğinde herhangi bir güncelleme ihtiyacının olup olmadığının,
- Yürütülen denetim çalışmasının ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
- Denetim raporunu destekleyici yeterli kanıtların olup olmadığının,
- Denetim prosedürleri sonucunda hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi konularında gözden geçirmeler yapılmalıdır.

BDS 220'ye göre; denetim esnasında ortaya çıkan ihtilafli konular, karşılaşılabilecek riskler ve denetçinin önemli olarak gördüğü diğer konular gibi bazı hususların sorumlu denetçi tarafından zamanında gözden geçirilmesi, meydana gelebilecek büyük sorunların denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çözüme kavuşmasını sağlayabilir.

BDS 220’de sorumlu denetçinin, denetim esnasında anlaşmazlık çıkabilecek veya karşılaşılabilecek zor durumlarda denetim ekibi ile gerekli istişareleri yapma yükümlülüğüne sahip olduğu belirtilmiştir. Karşılaşılan çeşitli konularda denetim ekipleri üyeleri arasında bu istişarelerin yapılması, deneyimli üyelerin daha az deneyimli üyelere tecrübelerini aktararak ekip içerisinde etkili bir iletişim ortamının oluşmasını sağlamaktadır.

Sorumlu denetçi, denetim yürütülmesi esnasında varsa önemli hususları, zor ve ihtilafli konularda veya görüş farklılıklarına yol açan durumlarda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ve ulaşılan neticeleri kontrol ederek çalışma kağıtlarını gözden geçirerek incelemelerde bulunur (BDS 220, Paragraf 31).

Standarda göre; denetim esnasında, sorumlu denetçi ya da istişare edilen kişiler ile denetim kalitesini gözden geçiren kişi ya da kişiler arasında herhangi bir görüş farklılığının olması halinde denetim ekibi, denetim şirketinin ortaya çıkan bu farklılıkları çözüme kavuşturmasına ilişkin prosedür ve politikaları uygulamalıdır.

Sorumlu denetçinin, denetim şirketine makul bir güvence sağlayabilmek için kalite yönetim sistemine ilişkin prosedür ve politikaların etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını izlemesi gerekmektedir. Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1) denetim şirketinin böyle bir izleme süreci oluşturmasını zorunlu kılmaktadır. Sorumlu denetçi bu izleme faaliyetini, denetim şirketi tarafından ortaya konulan bilgilerle izleme sürecinden elde edilen sonuçları karşılaştırmak, izleme faaliyeti sonucu elde edilen bilgilerin denetim sürecinin sonucunu etkileyip etkilemediğini incelemek, varsa ciddi risklerin önüne geçmek ve mevzuata yönelik aykırılıkları düzenlemek için yerine getirmelidir (BDS 220, Paragraf A99).

Sorumlu denetçi çalışma kağıtlarında aşağıda belirtilen konulara yer vermelidir (BDS 220, Paragraf 41):

- Etik hükümlere uyma konusunda karşılaşılan sorunların ve bu sorunların çözüm yöntemlerinin neler olduğuna,
- Yürütülen denetim faaliyetinde bağımsızlık hükümlerine uygun davranılıp davranılmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile bu konuda denetim şirketi ile yapılan müzakerelerin sonuçlarına ne kadar uyulduğuna,
- Denetim sürecinde denetim sözleşmesinin ve müşteri ilişkisinin kabul edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili ulaşılan sonuçların neler olduğuna,
- Denetim esnasında denetim ekibinin hem ekip içinde hem de işletme içinde veya dışında bulunan taraflarla yapılan istişarelerin kapsamı ve içeriği ile bu istişareler nihayetinde ortaya çıkan neticelerin neler olduğuna yer vermelidir.

Zor ve ihtilafli konularda diğer denetçi ya da uzmanlarla yapılan istişarelerin belgelendirilmesi sayesinde istişare edilen konunun ve sonucunun daha iyi anlaşılması sağlanır (BDS 220, Paragraf A99).

Denetim şirketinin yeterli ve uygun iç kaynaklara sahip olmaması halinde denetim ekibi istişare amacıyla denetim şirketlerinin, mesleki ve düzenleyici kuruluşların ya da ilgili kalite kontrol hizmeti sunan ticari kuruluşların sunmuş oldukları danışmanlık hizmetlerinden yararlanabilir (BDS 220, A101).

4. SOSYAL SORUMLULUK

Evrensel bir kavram olan sosyal sorumluluk, insanların bütün hareketlerine uygulanabilmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, kişi ya da kurumların topluma karşı olan sorumluluklarını belirtirken, üstlendiği iş dolayısıyla gerektiğinde hesaba çekilme durumunu ve mesuliyet duygusunu ifade etmektedir (Yılmaz ve Alkan, 2006: 730).

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirterek muhasebenin anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Bu kavram, muhasebe uygulamalarının devam ettirilmesinde belirli kişi ya da grupların çıkarlarının değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilerek tarafsız, gerçeğe uygun ve dürüst davranılması gerektiğini ifade etmektedir (Acar ve Tetik, 2013: 14). Yine bu kavram, muhasebe uygulamalarının kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde sosyal sorumluluk bilinciyle yapılması gerektiğini vurgulamaktadır (Kırılıoğlu ve Ülkü, 2012: 28).

Muhasebe, işletme ile ilgili bilgileri ilgili finansal tablolar aracılığıyla ilgili kişi ya da grupların yararına sunduğundan geniş bir çevre ile ilişki içinde olmak zorundadır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken yasal sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu ifade eden “sosyal sorumluluk” anlayışı ile hareket etmelidir. Bu anlayışla hareket eden işletmelerin finansal tabloları aracılığıyla verdiği bilgiler de gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst olabilir (Sevilengül, 2011: 17). İşletmelerin sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket etmeleri şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışının işletmede mevcut olduğunu göstererek ilgili taraflara sunulan muhasebe bilgilerinin kalitesinin de artacağı anlamına gelmektedir (Kaya ve Yazan, 2017: 17).

İşletme ile ilgili finansal nitelikte bilgileri üretilen raporlayan muhasebe, toplumun bütün kesimini ilgilendiren etkiler yaratan finansal sonuçlar sunmaktadır. Bu açıdan muhasebe, işletmenin finansal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini gösteren bilgileri üreterek, işletmenin faaliyetlerinin devam ettirilmesinde ve denetlenmesinde yöneticilerin ihtiyaç duyduğu yol gösterici bir bilim dalı olarak konumunu korumaktadır. İşletme yöneticilerinin alacağı kararların gerçeğe uygun olması, muhasebe tarafından üretilen verilerin gerçeği tam anlamıyla yansıtmasına bağlı olmaktadır (Özkol vd, 2005: 140).

Denetim sürecinde yapılan tüm işlemlerin ve alınan kararların uygun şekilde belgelendirilmesi denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmaktadır. BDS 230’a göre, denetim sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin belgelendirilmesi, denetimin standartlara uygun bir şekilde yürütüldüğünü göstermektedir (BDS 230, A7).

Denetimde kalitenin yönetilmesinden ve kaliteye ulaşılmasından genel olarak sorumlu olan denetçinin; denetim ekibinin çalışmalarını yönlendirmek, gözetmek ve önemli konularda gerekli denetim standartlarına uygun kararlar almak, denetim ekibinin yaptığı muhakemelerin, ulaşılan sonuçların ve denetim sırasında alınan kararların denetim faaliyetine uygun bir şekilde gerçekleştirildiğinden emin olmak ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. Sorumlu denetçi, denetim sırasında önemli kararların doğru ve mesleki şüphecilik ilkesi çerçevesinde alınıp alınmadığını sürekli gözden geçirerek yapılan tüm muhakemelerin uygunluğunu değerlendirerek kalite yönetiminin önemli bir adımını gerçekleştirmiş olmaktadır (BDS 220, Paragraf 40). Sorumlu denetçi, gerçekleştirdiği bu faaliyetlerin bütününde vereceği kararların toplumun tüm kesimini ilgilendirdiği gerçeğini göz önünde bulundurarak denetim süresince dürüstlük ve tarafsızlık ilkesine bağlı kalmalıdır.

Denetim faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan bulgular sadece işletmenin yöneticileri ve sahipleri için değil, tüm toplumun genel çıkarları için de anlam ifade etmektedir. Bunun bilincinde olan sorumlu denetçi, sosyal sorumluluk bilinci ile hareket ederek gerekli denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelidir. Sorumlu denetçi, işletmelerin faaliyetleri hakkında bilgi kullanıcılarına tam ve doğru bilgi sağlayarak işletmelerin topluma karşı sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerine katkı sağlamış olmaktadır.

SONUÇ

Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında ilgili kullanıcılara bilgi vermektedir. Yatırımcılar yatırım kararlarını genellikle yatırım yapmak istedikleri işletmelerin finansal tablolarına bakarak verirler. İşletmelerin yayınladıkları finansal tabloların, işletmenin faaliyet sonuçlarını doğru ve eksiksiz bir şekilde göstermesi bu tablolara ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar açısından oldukça önem arz etmektedir.

İşletmelerin finansal tabloları aracılığıyla verdiği bilgilere ihtiyaç duyan kişi ya da kişiler karar alırken bu bilgilerin güvenilir olmasını arzularlar. İşletmenin faaliyetleri hakkında bilgi veren finansal tabloların güvenilirliğini kontrol eden bağımsız denetçiler, bu bilgilere ihtiyaç duyan karar alıcıların istediği güvenilir bilgiyi sunma görevini üstlenerek gerekli denetim faaliyetini yerine getirirler. Denetledikleri işletmenin sosyal sorumluluk ilkesini gözeterek gerekli tabloları düzenlemesi, bağımsız denetçilerin ellerini güçlendirerek kaliteli bir denetim faaliyeti yerine getirmelerini sağlamaktadır. Sorumlu denetçi, işletmenin finansal tablolarının sosyal sorumluluk ilkesine uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini kontrol etmek amacıyla gerekli ve yeterli denetim kanıtları toplar. Bu konuda yeterli denetim kanıtına ulaşan denetçi raporunu yayınlayarak çıkar gruplarının ilgisine sunar.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetim Standardı, kaliteli bir denetim faaliyeti için denetçinin finansal tabloların denetiminde izlemesi gereken yolu göstermektedir. Kalite yönetim sistemi gereğince, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak denetim faaliyeti yürütülmelidir. Ayrıca, işletmeler tarafından yayınlanan finansal tabloların doğruluğunun araştırılması da yine denetim şirketinin sorumluluğunda olmaktadır.

Sorumlu denetçi, işletmeler tarafından yayınlanan finansal tabloları denetlerken, işletmelerin sosyal sorumluluk ilkesine uygun olarak hareket edip etmediğinin kontrollerini sağlar.

Bağımsız denetçiler, işletmeler tarafından yayımlanan finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir. Bağımsız denetçiler finansal tabloların kullanıcılarına karşı güven sorumluluğu taşıdığından, bu şekilde hareket etmeleri, bilgilerin güvenilirliği hakkında piyasadaki güvenilirliğin artmasını sağlar ve etik hükümlere uyulduğunu gösterir. Ayrıca, faaliyetlerini sosyal sorumluluk kavramını gözeterek devam ettiren bağımsız denetçinin yaptığı faaliyet, bağımsız denetim standartlarından Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetim Standardına göre de kaliteli bir denetim faaliyeti olarak nitelendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. & Tetik, N. (2013). *Genel muhasebe* (11.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aledwan, B.A., Yaseen, A.A.B. & Alkubisi, A.(2015). The Role Of Audit Quality On The Relationship Between Auditor's And Financial Performance Quality Of Selected Cement Firm In Jordan. *International Journal Of Business And Social Science*, Cilt 6(12), 138-146.
- Baki, A. (2021). Relationship With Independent Audit Quality And Financial Performance. *Quantrade Journal Of Complex Systems In Social Sciences*, Cilt 3(1), 36-44.
- Çaliyurt, K. & Tezgel Tunalıoğlu, D. (2005). Sigorta Şirketlerinde Finansal Tablo Suistimalleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Cilt 15(46), 33-52.
- Demir, E. & Çiftçi, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.
- Dibi, E. (2010). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Esendemir, E.(2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Gasimzade, N. (2023). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Aydın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Göğür, T. (2006). *Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*.(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaval, Hasan (2005). *Muhasebe Denetimi*. (2.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kavut, Lerzan (2002). Ulusal Ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları. *Yönetim Dergisi*, 13(41), 7-21.

- Kaya, U. & Yazan, Ö. (2017). Kurumsal Sosyal Sorumluluk- Kazanç Yönetimi Ve Finansal Performans İlişkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (51), 15-40.
- Kırlioğlu, H. & Ülkü, S. (2012). Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modeline Bir Bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 36, 25-34.
- Köse, Y. & Ertan, S. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16(Özel Sayı), 290-307.
- Özkol, A.E., Çelik, M. Ve Gönen, S. (2005). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve muhasebenin sosyal sorumluluğu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 127, 134-145.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. (16.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Türkiye Denetim Standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Bağımsız Denetim Standardı 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı, <https://www.kgk.gov.tr/> .
- Yılmaz, B. & Alkan, A.T. (2006). Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı açısından küçük ve orta ölçekli işletmelerde, kurumsal yönetim anlayışının algılanma biçimi üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 729-738.
https://tr.wikipedia.org/wiki/Sosyal_sorumluluk, Erişim Tarihi:13.12.2023.