

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK
GÜVENCE HİZMETLERİ (GDS 3402): TÜRKİYE'DE FİNANSAL SEKTÖRDEKİ
FARKINDALIĞIN ÖLÇÜMLENMESİ**

DOKTORA TEZİ

Esra ATABAY

HAZİRAN – 2016

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK
GÜVENCE HİZMETLERİ (GDS 3402): TÜRKİYE'DE FİNANSAL SEKTÖRDEKİ
FARKINDALIĞIN ÖLÇÜMLENMESİ**

DOKTORA TEZİ

Esra ATABAY

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Engin DİNÇ

HAZİRAN - 2016

TRABZON

ONAY

Esra ATABAY tarafından hazırlanan “Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçümlenmesi” adlı bu çalışma 15/06/2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Başkan)

Prof. Dr. Engin DİNÇ (Danışman)

Prof. Dr. Şaban UZAY (Üye)

Prof. Dr. Ganite KURT (Üye)

Prof. Dr. Yakup KÜÇÜKKALE (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım/.../....

Prof Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Esra ATABAY

..../.../2016

ÖNSÖZ

Destek hizmetler kavramı, kurumsal nitelik taşıyan işletmelerin ana faaliyetlerine odaklanarak yan faaliyetleri için dışarıdan hizmet almalarını ifade etmektedir. Destek hizmet alımı olarak nitelendirilen bu hizmet alımları, işletmelere maliyet avantajı sağlamaktadır. Bu avantajla birlikte ayrıca, alınan hizmetin etkinliğinin ve kontrol sistemlerinin denetlenmesini de gerekli kılmaktadır. Her ne kadar bir zorunluluk bulunmasa da alınan hizmetlere ilişkin üçüncü taraflara güvence sunmak hem hizmeti alan hem de hizmeti veren açısından avantaj yaratmaktadır. Genel olarak güvence hizmeti olarak ifade edilen bu yeni denetim türünün teorik dayanağını Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı (GDS 3402) oluşturmaktadır. Bu çalışmada, destek hizmetlere yönelik güvence denetim uygulama sürecinin nasıl olduğunun açıklanması ve Türkiye’de faaliyet gösteren destek hizmeti alan ve veren işletmelerin ve denetçilerin farkındalık düzeylerinin ve sistemin uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Öncelikle, doktora sürecimin başlangıcından tezin sonlandırılmasına kadarki süre zarfında yardım ve desteklerini esirgemeyen danışman hocam Sayın Prof. Dr. Engin DİNÇ’e teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca çalışmanın her aşamasına önerileriyle katkıda bulunan ve pozitif düşünceleriyle bana destek olan hocam, Sayın Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU’na, verilerin analizi sürecinde desteklerini esirgemeyen Sayın Doç. Dr. Gökhan DEMİRCİOĞLU’na, sürecin uygulanmasına ilişkin bilgi paylaşımları için Servet GÖZEL’e ve Karadeniz Teknik Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri birimine (BAP) sağladığı maddi destekler için teşekkür ederim.

Son olarak, bana olan sonsuz güvenleriyle ve maddi-manevi destekleriyle eğitim hayatımda bu noktaya ulaşmamı sağlayan anneme ve bu süreci tamamladığımı göremeyen babama ve bana katlanıp destek olan aileme teşekkür ederim.

Haziran, 2016

Esra ATABAY

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	XII
ABSTRACT	XIII
TABLOLAR LİSTESİ	XIV
ŞEKİLLER LİSTESİ	XVIII
GRAFİKLER LİSTESİ	XX
KISALTMALAR LİSTESİ	XXI
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİNE GENEL BAKIŞ.....	3-49
1.1. Genel Açıklama	3
1.2. Denetim ve Tarihsel Gelişimi	3
1.2.1. Denetimin Tanımı ve Unsurları	4
1.2.2. Denetim ve Denetçi Türleri	6
1.2.3. Denetime Duyulan Gereksinim ve Denetimin Tarihsel Süreci	11
1.3. Güvence Hizmetleri ve Gelişimi	21
1.3.1. Güvence Hizmetlerinin Tanımı ve Türleri	21
1.3.2. Güvence Hizmetlerinin Unsurları	25
1.3.2.1. Üç Taraflı İlişki	25
1.3.2.2. Konu	27
1.3.2.3. Ölçüt	27
1.3.2.4. Kanıt	28
1.3.2.5. Güvence Raporu	30
1.3.3. Güvence Hizmetlerinin Gelişiminde Pay Sahibi Olan Kuruluşlar.....	31

1.3.3.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modeline Sahip Amerika Birleşik Devletlerinde İlgili Kuruluşlar	32
1.3.3.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modeline Sahip Avrupa Birliği Ülkelerinde İlgili Kuruluşlar	35
1.4. Güvence Hizmetleri ile İlgili Düzenlemeler	37
1.4.1. Uluslararası Düzenlemeler	37
1.4.1.1. Anglo - Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan ABD Düzenlemeleri	37
1.4.1.1.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün (AICPA) Düzenlemeleri	38
1.4.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) Düzenlemeleri	41
1.4.1.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Düzenlemeler	43
1.4.2. Ulusal Düzenlemeler	45
1.4.2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumunun Düzenlemeleri	45
1.4.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) Düzenlemeleri	46
1.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Düzenlemeleri	47
1.4.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun İlgili Maddeleri	48
1.4.2.5. Diğer Düzenlemeler	48

İKİNCİ BÖLÜM

2. DESTEK HİZMETİ SUNAN KURULUŞLARDA İÇ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE STANDARTLARI	50-104
2.1. Genel Açıklama	50
2.2. Destek Hizmeti ile İlgili Genel Esaslar	50
2.2.1. Destek Hizmeti Kavramı	50
2.2.2. Destek Hizmetleri Kapsamına Giren Faaliyetler	51
2.2.3. Destek Hizmeti Alımını Etkileyen Faktörler	59
2.2.4. Destek Hizmeti Almanın Faydaları	62

2.2.5. Destek Hizmeti Almanın Yarattığı Riskler	63
2.3. Destek Hizmeti İle İlgili Uluslararası Kuruluşların Yaptıkları Düzenlemeler.....	67
2.3.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan Amerika Birleşik Devletlerindeki İlgili Yasal Düzenlemeler	67
2.3.1.1. Denetim Standartları Yönergesi No: 70 (The Statement on Auditing Standard (SAS) No: 70)	67
2.3.1.2. Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi No: 16 (Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE) No: 16)	68
2.3.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modelini Uygulayan Avrupa Ülkelerindeki İlgili Yasal Düzenlemeler	70
2.3.2.1. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402). 70	
2.3.2.2. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardı ile İlişkili Düzenlemeler	73
2.3.3. Denetim Standartları Yönergesi No: 70, Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Düzenlemelerinin Karşılaştırılması	74
2.4. Dünyada Destek Hizmeti Uygulamalarının Tabi Olduğu Düzenlemeler	78
2.4.1. Anglo - Sakson Muhasebe Modeline Sahip Ülkelerdeki Yasal Düzenlemeler	78
2.4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Yasal Düzenlemeler.....	79
2.4.1.2. Birleşik Krallık (İngiltere)'daki Yasal Düzenlemeler	82
2.4.1.3. Hollanda'daki Yasal Düzenlemeler.....	83
2.4.1.4. Avustralya'daki Yasal Düzenlemeler	84
2.4.1.5. İsveç'teki Yasal Düzenlemeler	85
2.4.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modeline Sahip Ülkelerdeki Yasal Düzenlemeler	86
2.4.2.1. Almanya'daki Yasal Düzenlemeler	87
2.4.2.2. Fransa'daki Yasal Düzenlemeler.....	91
2.4.2.3. İsviçre'deki Yasal Düzenlemeler	92

2.4.2.4. İtalya'daki Yasal Düzenlemeler	93
2.4.3. Türkiye'de Destek Hizmetleri İle İlgili Yasal Düzenlemeler	95
2.4.3.1. Türkiye'de Destek Hizmeti Alma Talebinde Bulunan Kuruluşlar ...	96
2.4.3.2. Türkiye'de Destek Hizmeti Alınan Faaliyetler	98
2.4.3.3. Türkiye'de Destek Hizmeti Vermeye Yetkili Kuruluşlar	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GHS 3402 HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE RAPORLARI STANDARDINA UYGUN GÜVENCE DENETİM SÜRECİ	105-219
3.1. Genel Açıklama.....	105
3.2. Güvence Hizmeti Verebilecek Kişi ve Kurumlar.....	105
3.3. Güvence Hizmetleri Modeli.....	107
3.4. Güvence Hizmetleri ile Bağımsız Denetim Arasındaki Farklar	113
3.5. Güvence Hizmetleri Sürecinin Oluşturulması İçin Gerekli Alt Yapı	115
3.5.1. Etik Kurallara Uygunluk	115
3.5.2. Kalite Kontrol Prosedürlerine Uygunluk	129
3.5.3. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı 3000'e Uygunluk	133
3.6. Güvence Hizmetleri Süreci	133
3.6.1. Güvence Hizmetleri Çalışmaları İçin Başlangıç Aşaması.....	135
3.6.1.1. Güvence Hizmeti Talebi.....	135
3.6.1.2. Denetim Firması veya Bireysel Denetçi Tarafından Güvence Hizmet Talebine Yönelik Bağımsızlık Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi .	136
3.6.1.3. Denetim Firmasının veya Bireysel Denetçinin Teklif Mektubu Hazırlaması	138
3.6.1.4. Güvence Sınırının Genel Olarak Belirlenmesi	141
3.6.1.5. Güvence Hizmet Talebinin ve Güvence Hizmet Sözleşmesinin Kabulü	149
3.6.1.6. Güvence Hizmetinin Yerine Getirileceği Destek Hizmeti Veren İşletmeden Beyan Mektubunun Alınması.....	150
3.6.1.7. Güvence Hizmetleri Sözleşmesinin Hazırlanması.....	153
3.6.2. Güvence Çalışmalarının Planlanması Aşaması	157

3.6.2.1. Güvence Kapsamının Net Olarak Belirlenmesi	157
3.6.2.2. Güvence Stratejisinin Belirlenmesi	161
3.6.2.3. Destek Hizmeti Veren İşletmenin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	166
3.6.2.4. Güvence Risklerinin Belirlenmesi	177
3.6.2.5. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	183
3.6.3. Güvence Çalışmalarının Yürütülmesi Aşaması.....	185
3.6.3.1. Destek Hizmeti Veren İşletmenin Sistem Tanımının Değerlendirilmesi	185
3.6.3.2. Kontrollerin Tasarımı ve İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi... 193	
3.6.4. Güvence Çalışmalarının Tamamlanması Aşaması	205
3.6.4.1. Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminden Beyan Mektuplarının Temin Edilmesi.....	205
3.6.4.2. Denetim Döneminden Sonraki Olayların Değerlendirilmesi.....	206
3.6.4.3. Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetimi ile Görüşme ve Nihai Görüşün Oluşturulması	206
3.6.4.4. Güvence Raporunun Hazırlanması ve Teslimi.....	207
3.6.4.5. Çalışma Kâğıtlarının Tamamlanması.....	215

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE DENETİM SİSTEMİNİN FİNANSAL SEKTÖRDEKİ FARKINDALIĞINI ÖLÇMEYE İLİŞKİN ARAŞTIRMA	220-315
4.1. Genel Açıklama.....	220
4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	221
4.3. Araştırma Konusu İle İlgili Literatür Özetleri	222
4.4. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları	225
4.5. Araştırmanın Metodolojisi	227
4.5.1. Araştırmanın Hazırlık Çalışmaları.....	227
4.5.2. Araştırma Soruları	228
4.5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Büyüklüğü.....	229
4.5.4. Araştırma Modeli.....	232

4.5.5. Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri	239
4.5.5.1. Genel Açıklamalar	239
4.5.5.2. Faktör Analizi (FA)	239
4.5.5.3. İki Kategorili (Binary) Lojistik Regresyon Analizi	241
4.5.6. Veri Toplama Araç ve Yöntemi	243
4.5.7. Kullanılan Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlikleri.....	244
4.5.8. Araştırma Bulguları	247
4.5.8.1. Katılımcıların Demografik ve Ait Oldukları İşletme Özelliklerine İlişkin Bulgular	248
4.5.8.2. Temel Araştırma Sorularına Yönelik Bulgular	252
4.5.8.2.1. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri	253
4.5.8.2.2. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerine İlişkin Bulgular	264
4.5.8.3. Yan Araştırma Sorularına Yönelik Bulgular	266
4.5.8.3.1. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörlere Yönelik Bulgular.....	266
4.5.8.3.2. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabileceğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Bulgular.....	278
4.5.8.3.3. Destek Hizmeti Alan ve Veren İşletmelerin Güvence Hizmet Taleplerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Bulgular	288
4.5.8.3.4. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikler Açısından Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular	294
4.5.8.3.5. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklara Yönelik Bulgular	300

4.5.8.3.6. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular	305
4.5.8.3.7. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular	308
4.5.8.3.8. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Güvence Hizmeti Gerçekleştirme Olasılıklarına İlişkin Bulgular	310

SONUÇ VE ÖNERİLER	315
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	324
EKLER	339
ÖZGEÇMİŞ	345

ÖZET

Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetleri, destek hizmeti alan ve veren işletmeler tarafından talep edilebilen ve uygulayıcı olarak denetçiler tarafından gerçekleştirilen yeni bir hizmet türüdür. Çalışmanın ana konusunu, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları standardı (GHS 3402) oluşturmaktadır.

Çalışmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki, GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliğini ayrıntılı şekilde irdelemek; ikincisi ise GHS 3402 nolu standardı ile ilgili farkındalık yaratabilmektir. İlk amaç için, destek hizmetlere yönelik güvence hizmeti veren uluslararası denetim firmalarından yardım alınmış ve bu denetim firmalarından elde edilen bilgi ve belgeler ışığında uygulama rehberi hazırlanmıştır. İkinci amaç için, Türkiye genelinde anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma, 352 denetçi ile 56 destek hizmeti alan işletme ve 80 destek hizmeti veren işletmede yönetici pozisyonundaki personel üzerinde gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler SPSS paket programı kullanılarak tanımlayıcı istatistikler, one-way ANOVA, ki-kare, faktör ve lojistik regresyon analizlerine tabi tutularak analiz edilmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetinin, risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama aşamalarından oluştuğu, söz konusu güvence hizmeti ile ilgili tarafların farkındalık düzeylerinin düşük olduğu fakat güvence hizmeti ile ilgili kısa bir bilgilendirme yapıldıktan sonra güvence hizmetinin ülkemizde uygulanabilir olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Destek hizmetleri, Güvence Hizmeti, GHS 3402

ABSTRACT

Assurance auditing on controls at a service organization is a new type of audit, which is requested by organization that renders or outsources service supports, and performed by auditors. Main subject of this study includes ISAE 3402 standard on Assurance Reports on Controls at a Services Organization, which focuses on controls at a service organization.

This study has two principal aims. First one of these aims is to issue a guideline for auditors on how ISAE 3402 standard will be implemented, and the second one is to create awareness on ISAE 3402 standard. Considering the first aim, support is obtained from international audit companies, which render assurance audit service for support services, and an implementation guideline is issued in the light of knowledge and document taken from those audit companies. For the second aim, a survey study is conducted in Turkey. This survey is conducted on 352 auditors, 56 enterprises, which outsource support services, and 80 personnel, who are at position of manager in enterprises, which render support services. Resultant data is analyzed with SPSS statistics software using definitive statistics, One-way ANOVA, chi-square, factor and logistic regression analyses.

Results of analyses showed that assurance report on controls at a service organization is comprised of risk appraisal, risk response control and reporting phases, awareness of relevant parties on assurance engagement is low, but assurance engagement can be put into practice after relevant parties are briefly informed about assurance engagement.

Key Words: Assurance Services, Assurance Engagement, ISAE 3402

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Denetim Türleri	10
2	Bilgisayar Destekli Denetim Uygulamaları Gelişim Süreci.....	14
3	Denetimin Tarihsel Süreci	16
4	IFAC'a Göre Güvence Hizmeti Türleri	25
5	IFAC Kapsamındaki Kurul ve Komiteler	36
6	AICPA'nın Güvence Hizmetleriyle İlgili Düzenlemeleri	41
7	IFAC'ın Güvence Hizmetleriyle İlgili Düzenlemeleri	45
8	Destek Hizmeti Alınan Alan ve Faaliyetler	52
9	Denetim Standartları Yönergesi (SAS) No 70 ve Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi (SSAE) No 16 Arasındaki Farklılıklar.....	70
10	Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No 3402'nin Gelişim Evreleri	71
11	Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No 3402 Arasındaki Farklılıklar	72
12	Denetim Standartları Yönergesi No 70/Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No 3402 Karşılaştırmasına Yönelik Özet Tablo.....	75
13	Denetim Standartları Beyanı No 70/Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No 3402 Karşılaştırması..	76
14	Anglo - Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Yasal Düzenlemeler.....	79
15	Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Yasal Düzenlemeler.....	87
16	Almanya'da Finansal Hizmetler Alanında Faaliyet Gösteren Firmalar	89
17	Türkiye'de Destek Hizmeti Alımı İle İlgili Yasal Düzenlemeler	95
18	Türkiye'de Destek Hizmeti Alınan Faaliyetler.....	101
19	Ülkemizde Yasa ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlak Kurallarının Dağılımı.....	119

20	Uygulayıcı Kuruluşlarda Uygulanması Gereken Etik Kurallar	129
21	Denetçinin Kontrol Ortamı İle İlgili Değerlendirmesi	169
22	Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Risk Değerlendirme Prosedürlerini Değerlendirmesi.....	171
23	Kontrol Faaliyetleri Uygulama Aşamaları.....	172
24	Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Kontrol Faaliyetlerini Değerlendirmesi.....	173
25	Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Bilgi ve İletişim Unsurunu Değerlendirmesi.....	174
26	Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin İzleme Faaliyetlerini Değerlendirmesi.....	176
27	İşletme Risklerinin Değerlendirilmesine İlişkin	179
28	Hile Riskinin Değerlendirilmesine İlişkin	180
29	Kontrollerin Tasarımına İlişkin Denetçi Değerlendirmesi	194
30	Kontrollerin İşleyiş Etkililiğine İlişkin Denetçi Değerlendirmesi.....	196
31	Güvenlik Derecelerine Karşılık Gelen Güvenlik Katsayıları	201
32	KMO değerleri ve Yorumları	241
33	Tüm Taraflar İçin Geçerli Olan Ölçeklerin Güvenilirlik Değer ve Düzeyleri .	246
34	Alfa Katsayısına Bağlı Ölçeklerin Güvenilirlik Düzeyleri.....	247
35	Araştırmaya Katılan Denetçilerin Demografik Özellikleri	248
36	Araştırmaya Katılan DHAİ'lerin Demografik Özellikleri.....	249
37	Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Demografik Özellikleri.....	251
38	Araştırmaya Katılan Denetçilerin Farkındalıkları	253
39	Denetçilerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama	254
40	Araştırmaya Katılan Denetçilerin Farkındalık Düzeyleri.....	256
41	Araştırmaya Katılan DHAİ'lerin Farkındalıkları	257
42	DHAİ'lerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama	258
43	Araştırmaya Katılan DHAİ'lerin Farkındalık Düzeyleri.....	259
44	Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Farkındalıkları	260
45	DHVİ'lerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama	261
46	Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Farkındalık Düzeyleri.....	262
47	Tarafların GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri.....	263

48	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri (Frekanslar Bazında)	264
49	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri (Ortalamalar Bazında)	265
50	Denetçilerin GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeylerine Etki Eden Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu	267
51	Denetçilerin GDS 3402 Standardına Yönelik Farkındalık Düzeylerine Etki Eden Faktörler	268
52	“Tanıtım ve Bilgilendirme” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	270
53	“Kontrol ve Rekabet” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	271
54	“Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	272
55	Denetçilerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörler	273
56	DHAİ'lerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Değişkenler	274
57	DHVİ'lerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Değişkenler	276
58	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörler	277
59	GDS 3402 Standardının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu.....	279
60	GDS 3402 Standardına Uygun Güvence Hizmetinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler	280
61	Standart İçeriği ve Yöneticilerin Bakış Açısı Faktörüne (F1) İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	282
62	Tanıtım ve Yeterlilik Faktörüne (F2) İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	283
63	Yasal Faktöre (F3) ilişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	284
64	Denetçilerin GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörler	284
65	DHAİ'lerin GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler.....	285
66	DHVİ'lerin GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler.....	287
67	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler	288

68	DHAİ'lerin Güvence Hizmeti Talep Etme Durumları	289
69	DHAİ'lerin Güvence Hizmetini Talep Ettikleri Taraflar	290
70	DHAİ'lerin Güvence Hizmet Taleplerini Etkileyen Değişkenler	291
71	DHVI'lerin Güvence Hizmeti Taleplerini Etkileyen Değişkenler	292
72	DHAİ ve DHVI'lerin Güvence Hizmeti Taleplerini Etkileyen Faktörler	293
73	Denetçilerin Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar	295
74	Destek Hizmeti Alan İşletme Katılımcılarının Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar	297
75	DHVI Katılımcılarının Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar	298
76	Tarafların Demografik Özellikleri Bakımından GDS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasında Farklılık Yaratın Değişkenler.....	299
77	Denetçilerin Demografik Özellikler Açısından GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar.....	301
78	DHAİ Yöneticilerinin Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar.....	302
79	DHAİ Yöneticilerinin Eğitim Durumları Açısından GDS'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri.....	303
80	DHVI Yöneticilerinin Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar.....	304
81	DHVI Yöneticilerinin Tecrübeleri Bakımından GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri.....	304
82	Varyans Analizi Tablosu	305
83	Çoklu Karşılaştırma Tablosu	306
84	Tarafların Farkındalık Düzeylerine İlişkin Ortalamaları.....	307
85	Varyans Analizi Tablosu	308
86	Çoklu Karşılaştırma Tablosu	309
87	Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları.....	310
88	Lojistik Regresyon Modelinin Uygunluğuna İlişkin Bulgular	312
89	Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Başarısı	312
90	Lojistik Regresyon Modeline İlişkin Değişkenler.....	313

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması	8
2	AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri.....	24
3	Güvence Hizmetlerinin Tarafları	27
4	Güvence Hizmetlerindeki Gelişimin Denetim Oranına Etkisi	34
5	Yazılım Destek Hizmeti Sözleşmesi Örneği.....	108
6	Güvence Hizmetleri Modeli Örneği -1 (Destek Hizmeti Alan İşletmenin Güvence Talebi-Daraltılmış Yöntem).....	111
7	Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-2 (Destek Hizmeti Veren İşletmenin Güvence Talebi-Daraltılmış Yöntem).....	111
8	Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-3 (Destek Hizmeti Alan İşletmenin Güvence Talebi - Kapsamlı Yöntem)	112
9	Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-4 (Destek Hizmeti Veren İşletmenin Güvence Talebi – Kapsamlı Yöntem).....	113
10	Güvence hizmetleri Süreci.....	134
11	Güvence Hizmeti Talep Mektubu	136
12	Bağımsızlık Kontrolü İle İlgili Çalışma Kâğıdı	137
13	Bağımsızlık Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi İle İlgili Süreç	139
14	Güvence Hizmeti Talep Kabul Anketi.....	142
15	Güvence Hizmet Talebinin Kabulüne İlişkin Risk Analizi.....	144
16	Güvence Sözleşmesi Kabul Anketi.....	146
17	Teklif Mektubu Örneği	149
18	Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminin Hizmet Tanımına İlişkin Beyanı.	151
19	Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminin Yazılı Beyanı.....	153
20	Güvence Hizmetleri Sözleşmesi.....	154
21	Güvence Çalışmasının Başlangıç Aşaması.....	156
22	Alt Yüklenici Kuruluş Kabul Mektubu Çalışma Kâğıdı	159
23	Güvence Hizmetleri Stratejisi Örnek Çalışma Kâğıdı.....	165

24	İç Kontrol Bileşenlerinin Birbiriyle İlişisini Gösteren COSO Piramidi.....	166
25	Güvence Hizmetleri Sürecinin Planlanma Aşaması	184
26	Yönetimin Uygun Ölçüt Kullanımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı Örneği	186
27	Destek Hizmeti Alan İşletmelerin Tamamlayıcı Kontrollerine İlişkin Örnek ..	188
28	Yönetimin Sistem Tanımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı	189
29	Kontrollerin Tasarımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı	190
30	Güvence Programına İlişkin Çalışma Kâğıdı	191
31	Güvence Hizmetleri Sürecinin Yürütme Aşaması (Sistem Testleri)	204
32	Tip 1 - Güvence Raporu Örneği	210
33	Tip 2 - Güvence Raporu Örneği	212
34	Güvence Hizmetleri Sürecinin Tamamlanma ve Raporlanma Aşaması	218
35	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalıklarına ve Farkındalık Düzeylerine İlişkin Araştırma Modeli.....	233
36	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerine İlişkin Araştırma Modeli	234
37	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma Modeli	234
38	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma	235
39	Destek Hizmeti Alan ve Veren İşletmelerin Güvence Hizmet Taleplerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma Modeli.....	236
40	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli	236
41	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından GDS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli.....	237
42	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli	237
43	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri Arasındaki Farklılığa İlişkin Araştırma Modeli	238
44	Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Güvence Hizmeti Gerçekleştirme Olasılıklarına İlişkin Araştırma Modeli.....	238

GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Grafik Nr.</u>	<u>Grafiğin Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	ABD ve Avrupa’da Alınan Destek Hizmetleri Karşılaştırması	55
2	Çeşitli Kuruluşlar Tarafından Alınan Destek Hizmeti Faaliyetleri.....	56
3	AB Bankalarının Destek Hizmeti Aldıkları Faaliyetler.....	58
4	AB Bankalarının Destek Hizmeti Alımını Teşvik Eden Sebepler	60
5	Çeşitli Şirketlere Göre Destek Hizmeti Alımının Nedenleri	61
6	AB Bankalarının Destek Hizmetine İlişkin Risk Değerlendirmesi	65
7	AB Bankalarının Risk Azaltmaya Yönelik Yöntemleri.....	66
8	Türkiye’de Bankaların Hizmet Grupları Bazında Destek Hizmetleri Kullanım Oranları.....	100

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACC	: Auditing Concepts Committee (Denetim Kavramları Komitesi)
AFM	: Netherlands Authority for the Financial Markets (Hollanda Finansal Piyasalar Kurumu)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği)
APRA	: The Australian Prudential Regulation Authority (Avustralya Sağduyululuk Düzenleme Kurumu)
ASB	: Auditing Standard Boards (Denetim Standartları Kurulu)
ASEC	: Assurance Services Executive Committee (Güvence Hizmetleri Yönetim Kurulu)
AUASB	: Auditing and Assurance Standards Board (Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
BaFin	: German Federal Supervisory Authority (Almanya Federal Gözetim Kurumu)
BCBS	: Basel Committee on Banking Supervision (Basel Bankacılık Gözetim Komitesi)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BDSG	: German Federal Data Protection Act (Almanya Federal Veri Koruma Yasası)
BGB	: German Civil Code (Bürgerliches Gesetzbuch (Almanya Medeni Kanunu))
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Mali Müşavirler Kurumu)
CONSOB	: İtalyan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu
COSO	: The Committee of Sponsoring Organisations (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

DHAİ	: Destek Hizmeti Alan İşletmeler
DHVI	: Destek Hizmeti Veren İşletmeler
DNB	: The Dutch National Bank (Hollanda Merkez Bankası)
EAR	: Export Administration Regulations (İhracat Dairesi Düzenlemeleri)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FA	: Faktör Analizi
FCA	: Financial Conduct Authority (Finansal Danışmanlık Kurumu)
FDIC	: The Federal Deposit Insurance Corporation (Federal Mevduat Sigorta Fonu)
FFIEC	: The Federal Financial Institutions Examination Council (Federal Finansal Kuruluşlar Değerleme Kurulu)
FINRA	: The Financial Industry Regulatory Authority (Finansal Sektör Düzenleme Kurumu)
FSA	: Financial Supervision Act (Finansal Gözetim Kanunu)
FSMA	: The Financial Services and Markets Act 2000 (Finansal Hizmetler ve Piyasalar Yasası)
GDS	: Güvence Denetim Standardı
GHS	: Güvence Hizmet Standardı
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAIS	: International Association of Insurance Supervisors (Uluslararası Sigorta Denetçileri Birliği)
IAPC	: International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Birliği)
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Sermaye Piyasası Düzenleyici Birliği)

ISAE/UGSS	: International Standard on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı)
ISRE	:International Standard on Review Engagements (Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları)
ISRS	: International Standard on Related Services (Uluslararası İlgili Hizmetler Standardı)
ISVAP	:The Supervisory Authority for Private Insurance Undertakings and Insurance Undertakings of Public Interest (İtalya Bireysel Sigorta Şirketleri ve Kamu Menfaati Sigorta Şirketleri Gözetim Kurumu)
KGK	: Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
KMO	: Kaiser-Mayer-Olkin
NBA	: Dutch Professional Accountants' Organisation (Hollanda Profesyonel Muhasebeciler Birliği)
NOREA	: Professional IT Auditors' Organisation (Profesyonel Bilgi Teknolojileri Denetçileri Birliği (Hollanda))
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu)
PRA	: Prudential Regulation Authority (Kamu Düzenleme Kurumu)
SAP	: Statement on Auditing Procedure (Denetim Prosedürleri Yönergesi)
SAS	: Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Yönergesi)
SAÜ	: Sakarya Üniversitesi
SFSA	: Swedish Financial Supervisory Authority (Finansinspektionen) (İsveç Finansal Gözetim Kurumu)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
SPTA	: Swedish Post and Telecom Agency (İsveç Postane ve Haberleşme Kurumu)
SSAE	: Statements on Standards for Attestation Engagements (Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi)
SYSC	: Senior Management Arrangements, Systems and Controls (Kıdemli Yönetim Anlaşmaları, Sistemler ve Kontroller)

TKG	: Telecommunications Act (Telekommunikationsgesetz (Almanya Haberleşme Yasası))
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSP	: Supervision of Technology Service Providers (Teknoloji Hizmet Tedarikçileri)
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UKKS	: Uluslararası Kalite Kontrolü Hakkındaki Standart
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
WpHG	: Securities Trading Act – Wertpapierhandelsgesetz (Almanya Menkul Kıymetler Ticaret Yasası)

GİRİŞ

İşletmelerin, ana faaliyetlerine odaklanarak, yan faaliyetleri için, uzmanlaşmış işletmelerden destek hizmeti alma eğilimi gittikçe artmaktadır. Destek hizmet alımları, işletmelerde maliyet azalışı yaratması nedeniyle hem kamu hem de özel sektör tarafından tercih edilmektedir. Alınan destek hizmetlerin kalitesine yönelik olarak, kontrol sistemlerinin etkinliklerinin denetlenmesi hem destek hizmeti veren hem de destek hizmeti alan işletmeler için önem arz etmektedir. Destek hizmet veren işletmelerin, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini denetleyerek rapor veren uzmanlar, hem destek hizmet veren işletmelere hemde destek hizmet alan işletmelere makul ölçüde güvence sunarlar. Dış kaynak kullanımına yönelik güvence hizmetleri, hizmet kuruluşlarındaki kontrollerin tasarımı, uygulaması ve işleyiş etkinliklerine ilişkin güvence sağlamak amacıyla konusunda uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Daha açık bir ifadeyle, sözkonusu güvence hizmeti, destek hizmeti veren işletmelerin iç kontrol yapılarının incelenmesi ve ilgili hizmete ilişkin iş akışının denetlenmesinden oluşan bir raporlama sürecidir.

Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporlarına ilişkin ilk yasal mevzuat 2009 yılı Aralık ayında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmıştır. 2010 yılından itibaren güvence hizmetleri konusu Türkiye’de akademik camianın gündemine girmiş ve tartışılmaya başlanmıştır. Güvence denetim türlerinin Türkiye’de daha iyi tanıtılması ve farkındalık yaratılması amacıyla 2013 yılında hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetleri (GHS 3402 nolu standart) konusu tez konusu olarak benimsenmiştir. Bu konu, Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından *GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı* adıyla 2015 Ocak ayında, resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe sokulmuştur. Ancak, bu standardın nasıl uygulanacağı konusunda büyük bir boşluk mevcuttur. Mevcut tez çalışması bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır.

Tez çalışmasında iki temel amaç üzerinde durulmuştur. Birinci amaç, GHS¹ 3402 standardına uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliğini ayrıntılı şekilde irdelemektir. İkinci amaç ise, GHS 3402 ile ilgili tarafların bu konudaki farkındalıklarını ortaya koymak ve tarafların bu yeni denetim türünün uygulanabilirliğine yönelik görüşlerini tespit etmektir. Bu yolla farkındalık yaratmak hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda çalışmamız beş bölümden oluşturulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda, denetim ve güvence hizmetlerinin tanımı ve tarihsel gelişimleri açıklanmış, güvence hizmetleriyle ilgili detaylı bilgiler sunulmuştur. Güvence hizmetleri konusunda gerek uluslararası düzenlemeler gerekse ulusal düzenlemeler kurumlar bazında ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, “destek hizmetler” kavramına değinilmiş ve destek hizmetler ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşlar ile ülke düzenlemelerine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, çalışmanın ana konusu olan Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına (GHS 3402) uygun güvence hizmetinin nasıl yapılacağı konusunda örnek oluşturulmaya çalışılmıştır. Sürecin daha iyi anlaşılabilmesinin sağlanması amacıyla örnek dokümanlar kullanılmıştır. Süreç kapsamında destek hizmetlere yönelik güvence hizmetinin başlangıcından tamamlanmasına kadar denetçi tarafından yapılması gereken işlemler izah edilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, destek hizmetlere yönelik güvence hizmeti ile ilgili taraflardan anket yoluyla edinilen veriler istatistik programı yardımıyla analiz edilmiş ve elde edilen bulgular tartışılmıştır. Gerçekleştirilen bu araştırmayla, tarafların GHS 3402’ye yönelik farkındalık düzeyleri ve ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri ortaya konmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise, çalışmanın temel amaçlarına yönelik sonuçları özetlenmiş ve GHS 3402’ye yönelik farkındalığın ve uygulanabilirliğinin artırılabilmesi için öneriler sunulmuş ve araştırmacılara yol göstermek amacıyla konu ile ilgili boşluklar irdelenmiştir.

¹ “Assurance Engagements” ifadesi KGK tarafından Güvence Denetimi olarak Türkçe’ye çevrildiğinden yasal mevzuatta GDS kısaltması kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada GDS yerine GHS kısaltmasının kullanılmasının daha uygun olacağına karar verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİNE GENEL BAKIŞ

1.1. Genel Açıklama

2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar başta olmak üzere, işletmelerin Uluslararası boyutlarda ticarete yönelmeleri neticesinde muhasebe işlemlerinde manipülasyonların ortaya çıkması, işletmelerin giderek büyümeleri sonucu ortaklık yapılarının değişmesi ve ortakların birbirlerine karşı güven duyma ihtiyaçlarında artış olması gibi birçok faktör bağımsız denetim ve güvence hizmeti kavramlarına duyulan ilgi ve gereksinimi daha da arttırmıştır. Bu bağlamda, temel iktisadi birimler olan işletmelerin hem kendi içyapılarında paydaşlar arasında duyulan güvenin hem dış kullanıcılara karşı sağlanan güvenin hem de finansal bilgileri kullanmak isteyen taraflara sunulan finansal bilgilerin şeffaf ve güvenilir olması son derece önemlidir.

Çalışmanın bu bölümünde denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili temel kavramlar üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda, öncelikle denetim ile ilgili genel esaslara değinilecek, ardından güvence hizmetleri ile ilgili genel bilgiler verilerek bu konudaki ulusal ve uluslararası boyuttaki düzenlemeler anlatılacaktır

1.2. Denetim ve Tarihsel Gelişimi

Bu başlık altında denetim konusunda genel açıklamalar yapılacak olup, denetimin tanımı, unsurları, türleri ve denetimin ortaya çıkış nedenleri ile denetimin dünyadaki ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi süzgeçten geçirilecektir.

1.2.1. Denetimin Tanımı ve Unsurları

Denetim kavramı pek çok alanda kullanılan geniş bir kavram olup, muhasebe denetimi denildiğinde kavram daraltılarak muhasebe konusunda, alanında uzman kişiler tarafından yapılan değerlendirme ve incelemeler ifade edilmektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde denetim karşılığı olarak kullanılan “auditing” kavramının kökeni Latince “audire” kelimesinden gelir. Bu kelime “işitmek, dinlemek” anlamlarında kullanılmaktadır (Karanfiloğlu, 1999: 28). Çünkü Eski Mısır ve Roma Uygarlıklarında her kurumda yapılan tahsilât ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek, yapılan tahsilât ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermekteydi (Bozkurt, 1998: 17). Mevcut dönemde, zamana bağlı gelişmelerin yaşanması sonucu tahsilât ve ödemelerin uzman tarafından dinlenerek doğruluğunun kontrol edilmesinin mümkün olmaması dolayısıyla, denetim faaliyeti iktisadi birimlerin sundukları bilgilerin belirlenmiş olan bir takım yazılı kriterlere uygunluğunu ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilen bir değerlendirme süreci haline gelmiştir.

Amerikan Muhasebe Kuruluşu (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts)’ne göre; denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgili kişilere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir (ACC, 1971). Bir başka tanıma göre, denetim, bilgi ve belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini raporlamak ve tanımlamak amacıyla bilgi hakkında kanıtın toplanması ve değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Arens ve Loebbecke, 1997’den aktaran: www.csun.edu/~vcact02q/CHEN.ppt).

Amerika Birleşik Devletlerinde kullanılan en geniş kapsamlı hukuk sözlüklerinden biri olan Black’s Hukuk Sözlüğünde, denetim kavramı, “muhasebe kayıtları üzerinde tahliller, çözümlenmeler ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir” şeklinde tanımlanmıştır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 10).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından çıkarılarak, 2007 yılından itibaren geçerli olan Uluslararası Denetim Standartları 200 temel alınarak Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 200 nolu Bağımsız Denetim Standardında denetimin amacı şöyle açıklanmıştır (BDS 200: paragraf: 3):

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar.

En genel tanımıyla muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Gürbüz, 1995: 5).

Yapılan tüm tanımlamalarda ortak olan bazı unsurlar vardır. Bu unsurlar denetim faaliyeti içerisinde mutlak olması gereken unsurlardır ve bu unsurlara denetimin bileşenleri adı verilir. Denetimin tanımından yola çıkarak bileşenleri detaylandırarak olursak (Kavut ve diğerleri, 2009: 16-17), denetim faaliyeti bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda oluşturduğu finansal tablolar baz alınarak gerçekleştirilir. O halde denetimin ilk unsuru, amacı kar etmek olsun veya olmasın ekonomik bir birime ait bilgileri kapsamasıdır. Denetimde amaç, ekonomik birime ait finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu ortaya koymaktır. Dolayısıyla, denetimin ikinci unsuru, amaca ulaşabilmek için mevcut finansal tabloların uygunluğunu tespit edecek önceden belirlenmiş yazılı kurallar bütünüdür. Bu kurallar veya ölçütler finansal tabloların oluşturulması aşamasında temel alınan ölçütler olabilir. Yine tanımdan hareketle, finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun değerlendirilebilmesi için uzman kişinin ispat niteliğindeki belgelere ve bilgilere ihtiyacı vardır. Bu dikkate alındığında, denetimin üçüncü bileşenini, uygunluğun değerlendirilebilmesi için gerekli kanıtın toplanması ve değerlendirilmesi süreci oluşturmaktadır. Denetimin mutlaka bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Denetim faaliyetinde olması gereken mutlak ve son husus ise, denetim faaliyetini gerçekleştiren uzman kişinin denetim çalışmalarını neticesinde bir görüş oluşturarak ilgili taraflara bu görüşü sunmasıdır.

1.2.2. Denetim ve Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerinin sınıflandırılması hususunda hemen her kaynak fikir birliği içerisinde olup genel kabul görmüş sınıflandırma denetçi statüsüne göre ve denetimin amaçlarına göre gruplandırılmasıdır.

Denetim, denetçi statüsüne göre iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak; denetimin amaçlarına göre finansal tablo denetimi (muhasabe denetimi), faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak ayrılmaktadır.

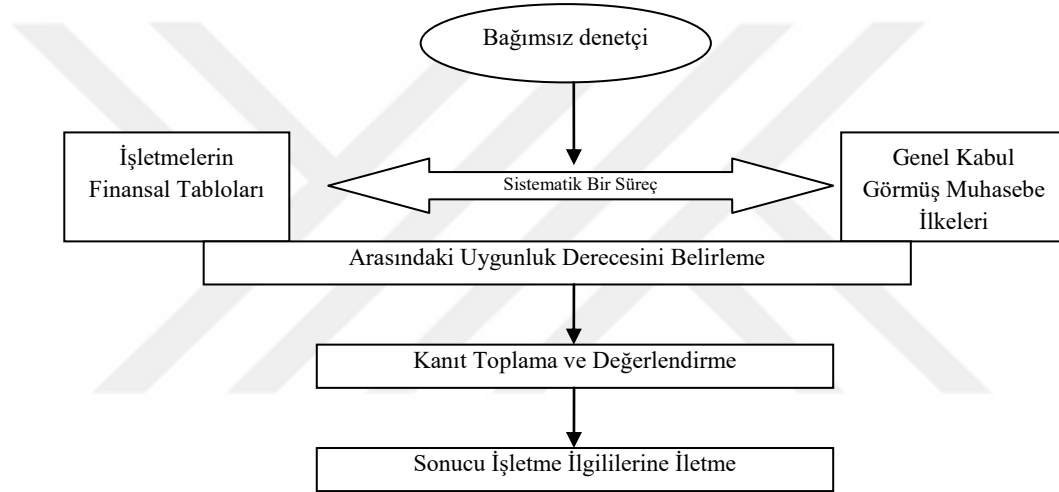
İç denetim, işletme içinden uzman kişiler tarafından yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünde iç denetçi adı verilen, iç denetimin uygulanması için hayati önem taşıyan bilgi, beceri ve gerekli diğer unsurlara sahip, organizasyonunun sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi, kabul edilebilir maliyetler ile kontrollerin tanımlanması, risk değerlendirme ile bu risklerin etkilerinin azaltılması yönünde alınacak önlemler konusunda önerilerde bulunmakla sorumlu olan ve söz konusu organizasyonun sürekli çalışması bulunan kişiler (Eşkazan, 2003) çeşitli amaçlara yönelik olarak denetim yapabilirler. Bu amaçlar içerisinde, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğine yönelik tespitler yapmak ve işletme çalışanlarının gerek işletme içi gerekse işletme dışı birimler tarafından belirlenmiş düzenlemelere uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek yer alır. Bahsedilen amaçları gerçekleştirmek için yapılan denetimlere sırasıyla *faaliyet denetimi* ve *uygunluk denetimi* adı verilir. *Faaliyet denetimi*, bir örgütün tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığıyla ilgilenen denetim türüdür (Yılandıcı, 2012: 5). Tanımda geçen etkinlik kavramı, belirlenen ölçüt ile elde edilen sonuç arasındaki uyumu, verimlilik ise, bu sonuca ulaşabilmek için katlanılan maliyet ile elde edilen sonuç arasındaki ilişkiyi açıklar (Yılandıcı, 2012: 5). Faaliyet denetiminde temel amaç, işletme içi kullanıcılara, işletmenin amaçlarına ulaşma derecesini ve bu amaca ulaşırken kaynaklarını ne derece verimli kullandığını göstermektir. Bu denetim türüne, en az girdi ile en fazla sonuç almak hedeflendiği için verimlilik denetimi, işletmelerde bu faaliyetleri gerçekleştirme için görevli birim olan yönetim kurullarının faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusu yapılması nedeniyle yönetimin denetimi veya yürütme denetimi de denilebilir (Kaval, 2008: 9). Günümüzde işletmelerin yoğun rekabet ortamından sıyrılabilmesi daha verimli çalışmalarını mümkün olacağından, iç denetçilerin zamanlarının büyük kısmını

faaliyet denetimi almaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 10). *Uygunluk denetimi* ise, uygulayıcıların işletme içinden (üst düzey yöneticiler) ya da dışından (kamu) bir üst organca konulmuş kurallara uyup uymadıklarını araştırmayı amaçlar (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 15). Uygunluk denetimi kullanıldığı yerlerin sayısı itibariyle en fazla olan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür (Kaval, 2008: 11). Bu denetim türü hem işletme içi hem de işletme dışı kişiler tarafından yapılabilir. İşletme içinde uygunluğu kontrol etmek amacıyla iç denetçi olarak müfettişler bulunmaktadır (Kaval, 2008: 11).

Dış Denetim (Bağımsız denetim), işletme dışından, alanında uzman kişiler tarafından yapılan denetim türüdür. Bu tür denetimde uzman kişilerin bağımsızlık özelliğine sahip olmaları gerekmektedir. Bağımsızlık kavramı, denetçinin denetlediği işletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisinin bulunmamasını, denetçinin işletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamasını, yine işletme ile herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişkisinin olmamasını ve herhangi bir borç-alacak ilişkisinin bulunmamasını ifade eder (Kavut ve diğerleri, 2009: 36). Dolayısıyla, bağımsız (dış) denetçiler, denetimini yaptıkları işletme ile herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmayan ve işletmelere denetim ve diğer hizmetler sunan kişilerdir (Bozkurt, 2012: 6). Dış denetim kapsamında, amaç, işletme dışı kullanıcılara yönelik *muhasebe denetimi* yapmak olsa da, dış (bağımsız) denetçiler gerek muhasebe denetiminin bir parçası olan işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi noktasında gerekse kontrol testlerinin yapılması noktasında uygunluk denetimi de gerçekleştirmiş olmaktadır. Ancak dış denetimde amaç, finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin ortaya konularak işletme dışı kullanıcılara bilgi vermektir (Kavut ve diğerleri, 2009: 40). Birçok kaynakta muhasebe denetimi yerine “finansal tablo denetimi” kavramının kullanıldığını görmekteyiz. *Finansal tablo denetimi*, işletmelerin finansal bilgilerinin sunulduğu mali tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesine engel teşkil edecek aykırılıkların tespit edilmesini ve bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına ve daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasını sağlayan denetim türüdür (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 15). Bu denetim türüne, mali tabloların inceleme konusu yapılması nedeniyle “mali tablolar denetimi” de denilmektedir (Kaval, 2008: 10). Sonuç itibariyle, dış denetim kavramıyla işletme dışındaki bağımsız denetçiler tarafından yapılan “bağımsız

denetim" kastedilmektedir. Bağımsız denetim, en kapsamlı şekilde, Selimoğlu ve diğerleri (2011: 5) tarafından, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinde değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır.

Şekil 1: Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması



Kaynak: Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 6

Kamu denetimi, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişiler tarafından yapılan denetim türüdür. Kamu denetimi yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Bu kişiler, çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş ve işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için, işletmelerin beyan ettikleri vergi ve yapmış oldukları kayıt ve işlemler üzerinde denetim yaparlar (Kavut ve diğerleri, 2009: 38). Kamu denetimine en güzel örnek vergi denetimidir. Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır. Vergi denetimi yapma hususunda Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim birimleri kurulmuştur (Vergi Denetimi Üzerine I-Giriş (2009), <http://isikali.blogcu.com/vergi-denetimi-nedir/7305904>).

Çeşitli Yasal Düzenlemelerde Denetim Türleri

Genel kabul görmüş denetim sınıflandırması haricinde çeşitli yasal düzenlemelerde farklı denetim türlerine rastlanmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun 2010 yılında Resmi Gazete'de yayımladığı "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik" kapsamında "Bilgi Sistemleri Denetimi" ve "Bankacılık Süreçleri Denetimi" olarak ayrılmakta, her iki denetim türünde de amaç, denetlenenin (bankanın) bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri ile bu süreçler üzerindeki iç kontrollerini, önemlilik kriterini esas alarak belirlenen kapsam dâhilinde uyumluluk, etkinlik ve yeterlilik açısından incelemektir (Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik, 2010: madde 24, 25).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X No: 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde" denetim üç başlık altında ele alınmıştır. Bunlar, Bağımsız denetim, İnceleme (Sınırlı Bağımsız Denetim) ve Özel Bağımsız Denetimdir. İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasına bağımsız denetim denmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, madde 4 (b)). Kurul, İnceleme'yi (sınırlı bağımsız denetim), ara dönem finansal tabloların Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlamaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, madde 4 (f)). Özel bağımsız denetim ile sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibarıyla düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetime

tabi tutulması kastedilmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, madde 6(1)). Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) yayınlamış olduğu yönetmelikte bağımsız denetimin üç şekilde yapılabileceğini ve bu şekillerin bağımsız denetim, inceleme ve özel denetim olduğunu beyan etmiştir. EPDK ve SPK’da bu anlamda aynı sınıflandırma görmekteyiz.

Denetim, 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda, “bağımsız denetim”, “işlem denetimi” ve “özel denetim” olarak ayrılmaktadır. İşlem denetimi ile anonim şirketlerin kuruluş, sermaye artırımını, azalışı, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul ihracı gibi önem taşıyan bazı işlemlerinin denetlenmesi ifade edilmektedir (Alsan, 2011: 5). Ancak mevcut durum itibariyle işlem denetimi bulunmamaktadır. Yeni TTK, md. 438 ile 444 arasında özel denetime ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu kapsamda, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde, bilgi alma ve inceleme hakkı daha önceden kullanılmış olmak kaydıyla, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan talep edebilir. Bunun için şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye ticaret mahkemesine başvurularak özel denetçi atanması talep edilir (Yanlı ve Akın, 2011: 72-73).

Yukarıda detaylarıyla anlatılan denetim türleri aşağıdaki tablo ile özetlenebilir.

Tablo 1: Denetim Türleri

DENETİM TÜRLERİ				
Denetçi Statüsüne Göre Denetim	Amaçlara Göre Denetim	Yasal Düzenlemelere Göre Denetim Türleri		
İç Denetim	Faaliyet Denetimi	<i>BDDK</i>	<i>SPK - EPDK</i>	<i>Yeni TTK</i>
	Uygunluk Denetimi	Bilgi Sistemleri denetimi	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetim
	Muhasebe Denetimi			
Dış (Bağımsız) Denetim	Muhasebe (Finansal Tablo) Denetimi	Bankacılık Süreçleri Denetimi	İnceleme (Sınırlı Denetim)	Özel Denetim
	Uygunluk Denetimi		Özel Bağımsız Denetim	
Kamu Denetimi	Faaliyet Denetimi			
	Uygunluk Denetimi			

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Denetim türleri altında denetçi türlerine de yer verilmiştir. Denetçi kavramı genel bir tanımlamayla, denetim faaliyetlerini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarına yeterli özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2012: 6). İlk denetim görevlilerinin, bir iktidar yetkisi olan vergi toplama yetkisini elinde bulunduran ve bu amaçla iktisadi yapıyı kontrol altında tutmak isteyen erken devlet biçimleri ile birlikte ortaya çıkmış olabileceği denetimin tarihsel süreci göz önünde bulundurulduğunda yanlış bir düşünce olmayacaktır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 13). Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır (Uzay ve diğerleri, 2008: 2). Denetçiliği bir meslek olarak ifa eden kişilerin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır (Saydam, 2013). Günümüzde denetçinin sahip olduğu unvan bakımından denetçiler, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri şeklinde sınıflandırılır. Denetçi türlerine ilave edilebilecek yeni bir denetçi türü de "hizmet denetçisi" olarak tanımlanan denetçilerdir. Hizmet denetçileri, mali beyanların denetimiyle ilişkili olması nedeniyle kullanıcı organizasyonun iç kontrolüyle ilgili olabilecek bir hizmet kuruluşunun kontrollerini rapor eden denetçilerdir (AU Section 324, prg.2).

1.2.3. Denetime Duyulan Gereksinim ve Denetimin Tarihsel Süreci

Denetimi ortaya çıkaran temel neden, işletmenin sunduğu bilgilere güven duyma arzusudur. Çeşitli taraflar, işletmelerin sunduğu gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri kullanarak kararlar alırlar veya aldıkları kararların doğruluğunu teyit ederler. Dolayısıyla da, sunulan bilgilerin güvenilir olması işletme tarafları açısından son derece önemlidir. Çünkü işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır (Bozkurt, 1999'dan aktaran: Erdoğan,2002: 61). Bunun bir sonucu olarak, tarafların, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duymaları, finansal tablo kullanıcıları ile finansal tablo sunan taraflar arasında çıkar çatışmalarının yaşanması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve bilgilerin çokluğu ve her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişmesinin mümkün olmaması gibi nedenlerle denetim gerekli hale gelmiştir (Kavut ve diğerleri, 2009: 13).

Tarihsel araştırmalar, denetime duyulan gereksinimin, MÖ 3000 yıllarında Ninova kentinde başladığını ortaya koymaktadır (Sharkansky, 1991'den aktaran: Bezirci ve

Karasioğlu, 2011: 573). Firavunlar döneminde Mısır'da alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiği, Milattan 300 yıl kadar önce Atina'da kamu maliyesinin bir denetleme organının bulunduğu, Roma İmparatorluğu'nun 5. Yüzyılda kontrolör, kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tuttuğu tarihi araştırmalardan elde edilen bilgilerdir (Arkun, t.y. aktaran: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 11).

Dünyadaki Gelişim

Mezopotamya uygarlığının kayıtlarında finansal işlemleri gösteren rakamların yanında bir doğrulama sistemi kullanıldığına delalet eden işaret ve noktalar bulunması, bir kişi tarafından hazırlanan kayıtların başka bir kişi tarafından doğrulanma işleminin günümüzden 5500 yıl önceye kadar uzandığını ortaya koymaktadır (Kiracı, 2010: 6). Ayrıca, ikibin yıl önceki döneme ait tabletlerden veya antik şehir kalıntılarındaki yazıtlarda Mısır, Roma ve Yunan medeniyetlerinde kamu harcamalarının denetiminin yapıldığına dair bulgulara rastlanmaktadır (Porter ve diğerleri,2008'den aktaran: Kavut ve diğerleri,2011: 43). Bilinen ilk denetim uygulamaları ilk çağda Mısır medeniyetinde Firavunların alacakları verginin tespit edilmesi için tarım ürünlerinin mabetlerde özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmesi işlemidir (Saydam, 2012). Ortaçağ diğer bütün bilim dallarında olduğu gibi ekonomik gelişme ve muhasebe yönünden de uzun bir durgunluk dönemi geçirmiştir. İslam uygarlığının geliştiği 7nci ve 13ncü yüzyıllar arasında İslam halifeleri ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri kurmuş ve devlet varlıklarından kamu görevlilerini sorumlu tutarak kaynakların uygun toplanması ve kullanılması görevlerini vermişlerdir (Khan, 1995: 15).

Denetimin gelişiminde İngiltere'deki geniş toprak sahiplerinin, hesaplarını tutan muhasebecilerin tuttukları kayıtların ne ölçüde güvenilir olduğuna yönelik yapılan çalışmalar önemli bir yer tutmuştur (Kavut ve diğerleri, 2009: 43). Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan sürede, şirket yapılarının değişmesi, yönetici ve işletme sahiplerinin ayrı kişiler haline dönüşmeleri, işletme faaliyetlerinin işletme sahiplerine yönelik olarak doğruluğunu ortaya koymak amacıyla uzman kişiler tarafından denetlenmesini gerekli kılmış ve bu dönemde denetimlerde, defterler ve defterlerin dayandıkları belgelerin incelenmesi yeterli kabul edilmiştir (Türedi, 2007: 16). Denetimin

ilk şekli olan bu denetimlere “belge denetimi” adı verilmiştir. Belge denetimi aşamasında amaç, işlemlerin tek tek doğru yapılıp yapılmadığının ortaya çıkarılarak, işletme sahiplerine bilgi verilmesidir.

Geçmiş çok eski dönemlere dayanmasına rağmen ticari alanda denetim faaliyetlerinin uygulanması çok eski değildir. Birçok kaynakta günümüzdeki denetim anlayışı “Sanayi devrimi” öncesi ve sonrası olarak ayrılmıştır. Sanayi devrimi öncesinde denetim faaliyeti sadece işletme sahipleri tarafından talep edilebilen, tahsilat ve ödemelerde yanılmaların bulunmasını amaçlayan ve %100'lük incelemeyi gerektiren bir faaliyet konumunda iken 1900'lü yıllardan itibaren denetim anlayışında değişiklikler yaşanmıştır (Güredin, 2007: 14). Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi devriminden sonra kavuşmuştur. İşletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi, ortaklık yapılarının değişmesi ve ortak sayılarının artması, üretim yöntemlerinin değişmesi, organizasyon yapılarında değişikliklerin ve genişlemelerin olması, profesyonel yönetici kavramının ortaya çıkması nedeniyle işletme sahiplerinin yöneticilikten uzaklaşmaları işletmelerde meydana gelen faaliyetleri kontrol etme isteklerinin doğması sonucunda denetime duyulan gereksinim de artmıştır (Bozkurt, 2012: 4).

Denetimin tarihi gelişiminde ikinci aşama, finansal tablo denetimi aşamasıdır. Bu aşama 1900-1930 yılları arasına denk gelmektedir. Bu dönemde, ortaklara, kredi kuruluşlarına ve devlete sunulmak üzere finansal tabloların doğruluğunun tespit edilmesi ihtiyacı doğmuştur. 1900'lü yılların başında tüm belge ve kayıtların incelenmesi yoluyla finansal tabloların doğruluğu tespit edilirken 1930'lu yıllara doğru klasik örnekleme teknikleri kullanılmaya başlamıştır (Yılancı, 2012: 8).

1930-1960 yılları arasında özel teşebbüslerin kurulmaya başlamasıyla birlikte aile şirketlerinin çoğalması ve bu şirketlerde sadece işletme içi bilgi üreten dar kapsamlı muhasebe sistemlerinin oluşturulması nedeniyle denetim faaliyeti sadece işletme içinden sağlanan bilgi ve belgelere dayanarak yapılmaktaydı (Uzay ve diğerleri ,2008: 3; Kavut ve diğerleri, 2011: 44). İşletme içi faaliyetlerin önem arz etmesi nedeniyle iç kontrol sistemlerinin önemi de artmıştır. Bu dönemde, işletmede faaliyetlerin tek tek kontrol edilmesi yerine, güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulmasıyla işletmedeki tüm faaliyetlerin sürekli kontrol edilmesi amaçlanmıştır (Türedi, 2007: 17). Bu dönemdeki

denetim anlayışına “sistemlere dayalı denetim” yaklaşımı adı verilmiştir. 1930-1960 yıllarındaki denetim İngiltere’den çok Amerika Birleşik Devletlerinde daha fazla ön plana çıkmıştır (Porter ve diğerleri ,2008’den aktaran: Kavut ve diğerleri, 2009: 49). ABD’de 1934 yılında yürürlüğe konulan Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak borsaya ve SPK(SEC)’ya iletmelerini zorunlu tutarak kamunun aydınlatılmasında bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır (Pirgaip, 2004: 10).

1960-1990 yılları arasında işlemlerin karmaşıklaşması ve Uluslararası niteliğe kavuşmaları sonucunda, işletmelerin vergi hâkimiyetleri zorlaşmış ve denetim kuruluşlarının hizmet grubuna vergi denetimi de ilave edilmiştir (Pirgaip, 2004: 16). Bu dönemde denetim sürecinde dış kaynaktan elde edilen kanıtlar kullanılmaya başlanmış, ilk ana bilgisayarların ortaya çıkmasıyla çok sayıda bilginin elektronik olarak saklanması mümkün hale gelmiş, ayrıca büyük dosyaların hızla incelenmesi sağlanmıştır. Bilgisayarların kullanımının artmasıyla istatistikî örnekleme yöntemiyle kanıt oluşturulması yaygınlaşmış ve denetimlerin finansal tabloların kredibilitelerine yönelik olarak yapılması yanında, özellikle 1970’li yıllardan sonra denetim firmalarının yönetim danışmanlığı gelirlerinin de artmış olması işletmelerin bu alanda ihtiyaçlarının doğduğunu göstermektedir (Kavut ve diğerleri, 2009: 50; Pirgaip, 2004: 16). 1960-1990 yılları arasındaki aşamada özellikle bilgisayar destekli denetim uygulamalarının arttığı gözlenmektedir. Bilgisayar destekli denetim uygulamalarının gelişim süreci Tablo 2’de özet olarak gösterilmektedir.

Tablo 2: Bilgisayar Destekli Denetim Uygulamaları Gelişim Süreci

TARİH	GELİŞME
1960-1970	Verilerin saklanması sağlandı, büyük dosyaların hızlıca incelenmesi olanaklı hale geldi, bir dosyanın güvenilirliğinin kanıtlanması amacıyla yararlanılmaya başlandı.
1970-1980	Veri transferi gelişti, denetlenen kuruluşun verilerini uzaktan inceleme olanağı doğdu.
1980-2000	Muhasebe amaçlı yazılımların gelişmesi sağlandı, muhasebe ile ilgili defterler elektronik olarak tutulabildi ve MS-DOS gibi işletim sistemlerinden yararlanan kişisel bilgisayarların uyumluluğu sayesinde denetçiler denetim dosyalarına daha kolay erişebildi.
2000-	Sistem üzerinden spesifik denetim yapılmasına olanak veren, denetçi tarafından da geliştirilmesi mümkün olan özel denetim yazılımları ve paketleri ile genel amaçlı yazılım programları geliştirildi.

Kaynak: <http://www.icdenetim.net/makaleler/68-bilgisayar-destekli-denetim>

1990 yılından 2000 yıllarına kadar geçen 10 yıllık süre zarfında “yönetim denetimi” yaklaşımı adı verilen bir denetim anlayışı hâkim olmuştur. Bu anlayışın özünde, bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmelerin işletmelerde faaliyet denetimini yaygınlaştırmaları yatmaktadır (Uzay ve diğerleri, 2008: 3).

2000’li yıllarda Enron, WorldCom gibi şirketlerde yaşanan finansal skandallar neticesinde denetim anlayışı tekrar değişiklik göstermiş ve günümüzde gelinen son nokta “Risk Odaklı Denetim Anlayışı” olmuştur. Bu anlayışa göre, inceleme yapılacak işletmelerin riskleri ayrıntılı olarak analiz edilir ve risk analizleri ile elde edilen veriler kullanılarak denetim yapılır (Kavut ve diğerleri, 2009: 52). Denetimde etkinliğin artırılmasında bu dönemde özellikle analitik inceleme tekniklerinin kullanılması ön plana çıkmıştır. Analitik inceleme prosedürleri AICPA tarafından 1988 yılında yayınlanan SAS No: 56 “Analitik Prosedürler” yönetmeliğinde, çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemleri olarak tanımlanmaktadır (SAS No: 56, prg: 2). Bu prosedürlerin uygulanmasındaki temel amaç, işletmenin denetçiye sunduğu veriler ile işletme dışından elde edilen karşılaştırma yapmaya yarayacak ilişkili verilerin çeşitli biçimlerde karşılaştırılarak ortaya konulan sonuçlar ile denetim çalışmalarına yön vermektir (Bozkurt, 2006’dan aktaran: Dönmez ve Ersoy, 2011: 123). Risk odaklı denetim yaklaşımına göre denetimde üç aşama söz konusudur. Bunlar; riskin değerlendirilmesi aşaması, riske karşılık verme aşaması ve raporlama aşamasıdır (Bozkurt, 2012: 12).

Tablo 3 Denetimin tarihsel gelişimine ilişkin süreci göstermektedir.

Tablo 3: Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tam Denetim Yaklaşımı	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü yıllar	Tam Denetim Yaklaşımı	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900-1930	İlk dönemlerde Tam denetim yaklaşım, 1930'lara doğru klasik örnekleme yöntemlerinin kullanımı	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930-1960	Sistemlere Dayalı Yaklaşım	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960-1990	Bilgisayar Destekli Denetim Yaklaşımı	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990-2000	Yönetim Denetimi Yaklaşımı	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
2000 sonrası	Risk Odaklı Denetim Anlayışı	İncelenecek işletmelerin verilerinin analitik inceleme prosedürleri kullanımı ile risk analizleri yapılarak finansal tablolarının doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Kavut ve diğerleri, 2009: 45'ten yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye'deki Gelişim

Türkiye'deki denetim süreci Cumhuriyet öncesi ve sonrası olarak ayrılabilir. Cumhuriyet öncesinde, Osmanlılarda her türlü ekonomik faaliyeti kontrol eden iyi bir maliye sistemi mevcuttu. Bu sistem içinde sadrazama karşı sorumlu olan defterdar bulunurdu. Maliye sistemindeki gelişmeler sonucunda maliye kalemleri ile defterdarların sayısında da artış gözlemlendi. Bu şekilde hem merkezde hem de fethedilen bölge ve taşralarda da defterdarlıkların oluşturulması gerekti (Öztürk, 2011: 212). Osmanlı devletindeki bu mali sistem eyalet ve işletmelerin merkezle olan bağlantısını muhasebe açısından da güçlendiriyordu (Erol ve diğerleri, 2008'den aktaran: Öztürk, 2011: 212). Bu şekilde merkez, devletin tüm iktisadi faaliyetini takip ederek tam anlamıyla bir denetim ve kontrol gerçekleştirmiş oluyordu. Bu dönemde gerçekleştirilen denetimin, devletin gelir ve giderlerinin kontrol edilmesi şeklinde yapılan bir denetim olduğu anlaşılmaktadır. Bunun

yanında Osmanlılarda sadece iktisadi faaliyetlerin denetimi yapılmamakta, ayrıca esnaf denetimi adı verilen ekonomide kalite kontrol ve standardizasyon ile fiyat istikrarını sağlayıcı, haksız rekabeti, aşırı üretimi ve işsiz kalmayı önleyici bir denetim anlayışı da bulunmaktaydı (Gündoğdu, 2011: 75). Esnaf birliklerinde *ihtisap* denilen piyasa denetim işlerinden sorumlu kişi olan *muhtesipler*, çarşıları dolaşır, alınan ve satılanları muayene eder ve usule uygun iş yapmayanlara ceza verirlerdi (Gündoğdu, 2011: 76). Osmanlıda yapılan bu tür denetimin günümüzde uygunluk denetimi olarak kullanıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Cumhuriyetten önceki dönemde gerçekleştirilen denetim faaliyeti, yukarıda da bahsedildiği üzere, devlet gelir ve giderlerinin kontrolüne yönelik olarak yapılan mali denetim ve ekonomide kalite kontrolün sağlanması, fiyat istikrarının oluşturulması ve haksız rekabetin önlenmesi amacıyla yapılan esnaf denetiminden oluşmaktaydı.

Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Türker, 2006’dan aktaran: Uzay ve diğerleri, 2008: 3).

Güvemli ve Özbirecikli (2011: 147-148)’ye göre; Türkiye’de bağımsız denetimin tarihsel gelişimi açısından beş yasal düzenleme bulunmakta olup, bu yasal düzenlemeler Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sigorta Denetleme Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir.

Türkiye’de denetimin ilk adımları 1938 tarihinde KİT’lerin denetim esaslarını belirleyen kanunla atılmıştır. 1961 Anayasası ile KİT’lerin denetimi TBMM’ye verilmiştir. 1982 Anayasası döneminde 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KİT’lerin TBMM tarafından denetlenmesine ilişkin kanun çıkarılmıştır. Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetim zaman zaman politik müdahalelere maruz kaldığından siyasi denetim olarak nitelendirilmiştir ve genellikle yüzeysel olarak yerine getirildiğinden gerçeklikten yoksundur (Baş ve Özer, 1996:37,38).

Temelinde Maliye Bakanlığının yer aldığı birçok düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerin ilki 1989 yılında 3568 sayılı yasanın kabul edilmesiyle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında oluşturulmuştur (Güvemli ve Çapuk, 2013: 140). Bu yasanın denetim ile bağdaşan genel gerekçesi, Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmektir (Güvemli, 2009: 7). 1989 yılında yürürlüğe giren meslek yasası bağımsız denetime ilişkin esasları doğrudan doğruya ele almamakla beraber denetçi olabileceklerin meslek mensubu olmaları gerektiğine vurgu yapmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında Resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ilk kez tekdüzen hesap planından bahsedilmekteydi. Söz konusu tebliğde bahsedilen Tekdüzen Hesap Planı Maliye Bakanlığınca 1994 yılında kabul edilmiş ve ülke genelinde belli bir tekdüzelik sağlanmıştır (Çankaya ve Dinç, 2013: 225). Tekdüzen hesap planının kabulüyle birlikte finansal tablolar karşılaştırılabilir hale gelmiştir. İşletmelerin aynı veya benzer işlemler için aynı şekilde muhasebe kayıtları yapmaları sağlanarak, denetim fonksiyonunun her işletme için ayrı gerçekleştirilmesinden ziyade her biri için aynı şekilde olması sağlanarak işletmelerde denetim faaliyetleri kolaylaştırılmıştır.

3568 sayılı meslek yasasının kabulüyle birlikte muhasebe ile ilgili standartların oluşturulması ve bunların tek elden çıkması ihtiyacı daha da artmış ve 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) TÜRMOB tarafından kurulmuştur. 07.03.2002 tarihinde ise, TMUDESK'in tüm görevleri ve yaptığı çalışmaları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na devredilmiştir (Başpınar, 2005: 50). Bu kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanarak uygulamaya konulan Uluslararası muhasebe standartlarını (UMS) temel almıştır. UMS temelinde kurul, standartların birebir Türkçe çevirisini yaparak ülkemiz için uygulanabilir hale getirmiştir. Kurul tarafından konulan standartlara 01.01.2013 tarihli Yeni Türk Ticaret Kanununda da atıf yapılmakta ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin muhasebe kayıtlarının bu standartlara uygun olarak tutulmasının zorunlu olduğu bildirilmektedir. TMSK, 02.11.2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte lağvedilmiş olup bu kurul yerine Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) kurulmuştur (Çankaya ve Dinç, 2013: 80). Bu kurul,

Uluslararası standartlarla uyumlu bilgi sistemleri denetimi de dâhil denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güven ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek amacıyla kurulmuştur (KGK, 2012: 27). KGK, şu ana kadar 36 adet bağımsız denetim standardını, bir adet sınırlı bağımsız denetim standardını, bir adet ilgili hizmet standardını ve bir adet güvence denetim standardını Türkçeye çevirerek Resmi Gazetede yayımlanmasını sağlamıştır (<http://kgk.gov.tr/standartlar.aspx>). Bununla birlikte, bir adet sınırlı bağımsız denetim standardını resmi gazetede yayımlanmak üzere göndermiş ve iki adet güvence denetim standardını kamuoyu görüşüne açmıştır.

KGK tarafından 26.12.2012 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile birlikte bağımsız denetime ilişkin kapsam, denetim ve denetçiye ilişkin belirlemeleri yapmak üzere tek yetkili kurumun KGK olarak kabul edilmesi beklenmekte iken, SPK, BDDK ve EPDK gibi kurum ve kuruluşlar kendi faaliyet alanlarındaki firmaların bağımsız denetimine ilişkin olarak sahip oldukları yetkiyi kullanmaya devam etmektedirler. Dikkat edilmesi gereken nokta, bağımsız denetime tabi olacak firmaların kapsamının Bakanlar Kurulu Kararı ile çizilmiş olması nedeniyle, söz konusu kuruluşlar bu kapsamın dışındaki firmaları kendi istekleri doğrultusunda bağımsız denetime tabi tutamayacaklardır (Öncü, 2013).

Bankacılık alanındaki denetim faaliyetlerinin yasal düzenlemesi ilk olarak, 1987 yılında getirilmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). Bankacılık alanında, bağımsız denetimin düzenlenmesi, bankaların öteden beri kamusal sorumluluğu bulunan işletmeler olarak değerlendirilmesi nedeniyle önem ve özellik arz etmektedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 164). TC Merkez Bankası 1987 yılında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yayımlayarak bankaların denetiminde uyulacak usul ve esasları belirlemiştir.

Aynı tarihte Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) bağlı ortaklıklarda da denetim zorunlu hale getirilmiştir. 1985 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası kurulmuş ve 1986-1987 yıllarında aktif hale gelmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 159). Bu konuda SPK yıllar itibariyle çeşitli tebliğler yayımlayarak denetim faaliyetinin esaslarını ortaya koymuştur. 1987 yılında Sermaye Piyasasında Dış Denetim Yönetmeliği yayınlanarak

yürürlüğe girmiştir. 1988 yılında borsaya pay senetlerini kote eden kuruluşlar bağımsız denetime tabi tutulmaya başlamıştır. 1987 yılında SPK tarafından çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Türkiye’de bağımsız muhasebe denetimine ait ilk düzenlemelerden biri olduğu için önem taşımaktadır. Söz konusu düzenleme incelendiğinde, bağımsız denetim esaslarının, 1987 yılındaki düşünce yapısına nazaran ileri düzeyde bir anlayışa sahip olduğu görülmektedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 160).

Türkiye’de özel sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak üzere 1963 yılında bugünkü adı Sigorta Denetleme Kurulu olan Sigorta Murakabe Kurulu kurulmuştur. Bu kurul 1994 yılına kadar düzenleme ve denetleme yapma yetkisine sahip Türkiye’de kurulan ilk özerk nitelikte üst kuruldur (Saraç, t.y.: 8). 1963 yılında kurulan kurul, 1994 yılında 4059 sayılı kanun ile Sigorta Denetleme Kurulu adı altında Hazine Müsteşarlığı merkez denetim birimleri arasına dâhil edilmiştir. Saraç (t.y.)’in çalışmasında belirttiği üzere, sigortacılık sektöründe denetimin amacı, sigorta hizmetlerinin en iyi şekilde yürütülmesini ve sigortacılık faaliyetinden azami faydanın sağlanmasını teminen verimli, adil, güvenli ve istikrarlı bir sigorta piyasası oluşturmak ve devamlılığını sağlamaktır. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetim yapılmasına ilişkin olarak 8 Eylül 2003 tarihinde bir yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile sigorta şirketlerinde bağımsız denetim yapabilecek kuruluşların nitelikleri, faaliyetleri, yetkilendirilmeleri, bu yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılmaları, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarına ilişkin yükümlülükler açığa kavuşturulmuştur (Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 2003: madde 1)

20.2.2001 tarih ve 4628 sayılı kanun ile Enerji piyasası performansının izlenmesi, performans standartlarının oluşturulması ve denetlenmesi, fiyatlarda enflasyon nedeniyle ihtiyaç duyulacak düzenlemelerin yapılması ve denetlenmesi, üretim, iletim ve dağıtım şirketleri için güvenlik standartları ve şartlarının tespit edilmesi ve bunların uygulanmasının sağlanması, piyasada faaliyet gösteren tüzel kişilerin eşitli ve şeffaflık standartlarına uymalarını sağlamak için faaliyetlerini, uygulamalarını ve ilgili lisans hüküm ve şartlarına uyup uymadıklarının denetlenmesi (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 2001: madde 4, 5(e), 5(i)) amacıyla Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurulu oluşturulmuştur.

1.3. Güvence Hizmetleri ve Gelişimi

Bu başlık altında güvence hizmetleri (assurance service) kavramının tanımına, türlerine, güvence hizmetlerini oluşturan unsurlara ve güvence hizmetlerinin gelişiminde pay sahibi olan kuruluşlara yer verilecektir.

1.3.1. Güvence Hizmetlerinin Tanımı ve Türleri

İngilizce karşılığı “*assurance*” olan güvence kelimesi, Türk Dil Kurumu’na göre “bir sözleşmede taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz, teminat” şekillerinde tanımlanmakta ve Fransızca “*garantie*” kelimesinden gelmektedir (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&view=karsilik&kategori1=karsilik_liste&ayn_1=bas&kelime1=garanti). Güvence hizmeti kavramı Bozkurt (2012:2)'a göre; karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini iyiye götürmek için verilen profesyonel bir hizmet olarak tanımlanmıştır.

Muhasebe alanındaki uygulamaların gelişiminde ülkelerin hukuk sistemlerinin önemli olduğu, bazı ülkelerde yasal düzenlemelere bağlı olarak muhasebe uygulamalarının değiştiği görülmektedir (Altıntaş, 2011: 41). Hukuk sistemi açısından ele alındığında, dünyadaki hukuk sistemlerini; Roma Hukuk Sistemi (Kıta Avrupa’sı veya Kara Avrupa’sı hukuk sistemi), Orta Hukuk Sistemi (Anglosakson Hukuk sistemi), İslam hukuk sistemi ve Sosyalist Hukuk Sistemi olarak dört grupta toplamak mümkündür (Dünya Hukuk Sistemleri (t.y.), <http://www.yasalhaklarim.com/dunya-hukuk-sistemleri.html>). Güvence hizmetleri kavramı bu hukuk sistemlerinden Kıta Avrupa’sı ve Anglosakson muhasebe modelini uygulayan ülkeler açısından ele alınarak tanımlanacaktır.

Anglosakson Hukuk sistemine tabi olup muhasebe uygulamalarında İngiliz-Amerikan modelini takip eden ve güvence hizmetlerinin dünyadaki gelişiminde ön ayak olan ülkelerin başında Amerika Birleşik Devletleri(ABD) gelmektedir (Altıntaş, 2011: 41). ABD’de, 1887 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants–AICPA) kurulmuştur (<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/History%20of%20the%20AICPA.aspx>). Bu kuruluşu göre,

güvence hizmetleri kapsamında tasdik hizmetleri ve denetim hizmetleri yer almaktadır ve her biri için ayrı standartlar belirlenmiştir (Madray, 2006'dan aktaran: Altıntaş, 2011: 18). AICPA tarafından oluşturulan Güvence Hizmetleri Özel Komitesi'ne göre (The AICPA Special Committee on Assurance Services) güvence hizmetleri, karar vericiler için bilginin veya onun içeriğinin kalitesini geliştirmek için bağımsız uzmanlar tarafından verilen hizmet olarak tanımlanmıştır (Elliott, 1998: 3). Güvence hizmetlerinin temel alt başlığı tasdik hizmetlerine ilişkin sözleşmelerdir (Whittington ve Pany, 2008). "Tasdik (attest)" terimi spesifik sözleşmelerin² bir çeşidini kapsar ve geniş bir kavramdır (Madray, 2006: 1.03). Geleneksel finansal tablo denetimi, diğer tarafların sorumluluğundaki bilgiler üzerinde güvence sağlayan, denetçi (uygulayıcı) görüşü gereğince gerçekleştirilen bir tasdik hizmetidir (Madray, 2006: 1.03). Tasdik sözleşmeleri, 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 sözleşmeleri* türündeki sözleşmelerdir (Altıntaş, 2011: 17). AICPA standartlarına göre denetim ve iç kontrolün etkinliğine ilişkin tasdik hizmetleri, güvence hizmetleri kapsamında verilen bir hizmettir.

Kıta Avrupa'sı Modeline sahip olan ülkelerde muhasebe uygulamaları temel olarak yasalara dayanmakta olup, uygulama büyük ölçüde muhafazakârdır (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07-%2060%20NA%C4%B0L%20SANLI.doc>). Kıta Avrupa'sı muhasebe modelini uygulayan ülkeler Avrupa Birliği (AB) direktiflerine uygun hareket etmektedirler. AB ülkeleri muhasebe ve denetim standartları konusunda 1977 yılında kurulmuş ve merkezi New York'ta bulunan (Köse,2008: 111) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) çalışmalarını dikkate almaktadırlar. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından hazırlanarak 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli kabul edilen "Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi" kapsamında güvence sözleşmesi, uygulayıcının ölçüt karşıtı bir konunun ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda ilgili sorumlu taraf dışındaki kullanıcıların güvenini arttırmak için tasarlanmış kararı açıkladığı sözleşme olarak tanımlanmaktadır (TÜDESK, 2008: 97). IFAC tarafından ele alınan güvence hizmetleri

² Spesifik sözleşme: finansal beyanların geleneksel derlemesi, gözden geçirilmesi ve denetimi dışındaki tüm sözleşmelerdir. Örneğin, üzerinde mutabık kalınan işlemler, finansal tahminler ve projeler vs.

kapsamında Tarihi Finansal Bilgilerin Denetim ve Gözden Geçirilmesi ile bunlar dışında kalan güvence sözleşmeleri yer almaktadır. Tarihi finansal bilgilerin denetim ve gözden geçirilmesi kapsamında Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (ISRE) oluşturulmuşken, tarihi finansal bilgilerin denetim ve gözden geçirilmesi dışında kalan güvence sözleşmeleri için Uluslararası Güvence Denetim Standartları (GHS) oluşturulmuştur (TÜDESK, 2008: 94).

AICPA ve IFAC açısından yapılan güvence hizmetleri kapsamı incelendiğinde AICPA'nın güvence hizmetleri olarak tasdik hizmetleri kavramını kullandığını, IFAC'ın ise, tasdik hizmetleri ve güvence hizmetleri için iki ayrı düzenleme yaptığını görmekteyiz.

Her iki muhasebe uygulama modeli açısından güvence hizmetlerinin türlerinde de değişiklik bulunmaktadır.

AICPA güvence hizmeti olarak tasdik hizmeti kavramını kullandığı için, güvence hizmetine ilişkin türler konusu altında tasdik hizmetinin türleri anlatılacaktır. Buna göre tasdik hizmetleri kapsamında üç tür sözleşme bulunmaktadır. Bunlar inceleme, gözden geçirme ve üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleridir. SSAE 10, pg.54'e göre inceleme türü sözleşmelerde uygulayıcının amacı, uygulayıcının mesleki hükmüne göre raporunda belirttiği yüksek güvence seviyesi ile uygun derecede, riski düşük seviye ile sınırlayacak yeterli kanıt toplamaktır. Gözden geçirme türündeki sözleşmelerde, amaç, tasdik riskini makul bir güvence seviyesinde sınırlayacak yeterli kanıt toplamaktır (SSAE 10, pg.55). Bir diğer tasdik hizmeti türü olan "üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmesinde" güvence sözleşmesinin konusuna ilişkin uygulanacak işlemler; meslek mensubu, beyanların sahibi olan sorumlu taraf ve hazırlanacak rapordan yararlanacak olan ilgili taraflarca belirlenir. Güvence seviyesi, uygulanacak işlemlere göre değişiklik gösterir (Altıntaş, 2011: 34).

Şekil 2: AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) çıkardığı standartları temel alan Avrupa Birliği ülkelerinin tabi olduğu Kıta Avrupa'sı muhasebe modelinde ise güvence hizmetleri iki açıdan ele alınmıştır. Bu gruptan biri güvence seviyeleri açısından güvence hizmeti türleri (GHS 3000 - Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri Standardı, paragraf 2), diğeri ise sözleşme türü açısından güvence hizmetleridir (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, paragraf 10). Güvence seviyeleri açısından güvence sözleşmeleri, “*makul güvence*” ve “*sınırlı güvence*” olarak ikiye ayrılmaktadır. Makul güvence sözleşmelerinde amaç, güvence sözleşmesi riskinin makul bir seviyeye incek şekilde azalmasını sağlamaktır. Sınırlı güvence sözleşmelerinde ise amaç, güvence sözleşmesi riskinin, sözleşme koşulları itibariyle kabul edilebilir, ancak olumsuz görüş bildirmeye esas alınması açısından makul güvence sözleşmesine göre daha yüksek olduğu bir seviyeye kadar incek şekilde azalmasını sağlamaktır (Uluslararası Denetim Standartları Terimler Sözlüğü, “assurance engagement”). IFAC tarafından yapılan ikinci bir sınıflandırma sözleşme türleri bakımından güvence hizmetleridir. Bu kategoride de iki tür güvence hizmetinden söz edilmektedir. Bunlar “*beyana dayalı güvence sözleşmeleri*” ve “*doğrudan raporlama sözleşmeleridir*”. Bazı güvence sözleşmelerinde, konunun değerlendirilmesi veya ölçümü sorumlu taraflarca yapılır. Konu ile ilgili bilgi sorumlu taraflarca yapılan, hedef kullanıcıların erişebileceği bir beyan şeklinde ise bu tür güvence sözleşmelerine *beyana dayalı (açıklama tabanlı) sözleşmeler* denmektedir. Bazı güvence sözleşmelerinde ise, uygulayıcı hem konunun değerlendirilmesini ve ölçülmesini yapar hem de

kullanıcıların ulaşamadığı değerlendirme ve ölçmeyi gerçekleştiren sorumlu taraftan bir beyan alır. Bu tür sözleşmelere ise *doğrudan raporlama sözleşmeleri* denmektedir (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, paragraf 10). IFAC'ın yaptığı güvence hizmetine ilişkin ayırım Tablo 4'de özetlenebilir.

Tablo 4: IFAC'a Göre Güvence Hizmeti Türleri

GÜVENCE HİZMETLERİ (SÖZLEŞMELERİ)	
Güvence Seviyeleri Bakımından	Sözleşme Türleri Bakımından
Makul Güvence Sözleşmeleri: Denetçinin kararını olumlu şekilde ifade ettiği sözleşmelerdir.	Beyana dayalı sözleşme: Güvence konusu ile ilgili bilgi, işletme yönetimi tarafından yapılan, hedef kullanıcıların ulaşabileceği bir beyan şeklinde gerçekleştirilen sözleşmelerdir.
Sınırlı Güvence Sözleşmeleri: Denetçinin kararını olumsuz şekilde ifade ettiği sözleşmelerdir.	Doğrudan Raporlama Sözleşmeleri: Denetçinin kararının esas konu ve kriter açısından direkt olarak ifade edildiği sözleşmelerdir.

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

1.3.2. Güvence Hizmetlerinin Unsurları

Yukarıda yapılan tanımlamalardan hareketle güvence hizmetlerini oluşturan beş temel unsur bulunmaktadır. Güvence hizmetlerinin unsurları bakımından AICPA ve IFAC arasında fark bulunmamaktadır.

AICPA ve IFAC açısından belirlenmiş olan unsurlar; a) uygulayıcı, sorumlu taraf ve kullanıcıları içeren üçlü taraf ilişkisi, b) konu, c) ölçüt, d)kanıt ve e) makul güvence sözleşmesine ya da sınırlı güvence sözleşmesine uygun biçimde olan yazılı güvence raporudur (TÜDESK, 2008: 102).

1.3.2.1. Üç Taraflı İlişki

Güvence kelimesinin sözlük anlamından yola çıkarak, güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üçayağın bulunduğunu söylemek mümkündür. Güvence, bir olay, kişi veya işlem için, söz konusu olay, kişi veya işlem ile ilgili bulunan bir tarafa, üçüncü bir kişi tarafından sunulan teminattır. Kavramda bahsi geçen üç taraf vardır: Güvenceyi

verecek olan uygulayıcılar, güvencenin alınacağı taraf olan sorumlu taraflar ve güvencenin sunulacağı taraf olan kullanıcılar.

Uygulayıcılar

Bu kavram Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve ISRE’de, sadece tarihi finansal bilgileri içeren sözleşmelerin incelenmesini ve denetimini yapan kişiler için kullanılan “denetçi” kavramından daha geniş bir anlama sahiptir (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, md. 23). Güvence hizmetleri denetçiler tarafından verilebileceği gibi diğer profesyoneller tarafından da verilebilir (Bozkurt, 2012: 2). Güvence kavramı birçok alanda kullanılan bir kavramdır ve her alanda denetçi unvanına sahip uzmanlar olmayabilir. Dolayısıyla, bu hizmet denetçi dışındaki diğer uzman kişiler tarafından da verilebilmektedir.

Sorumlu Taraf

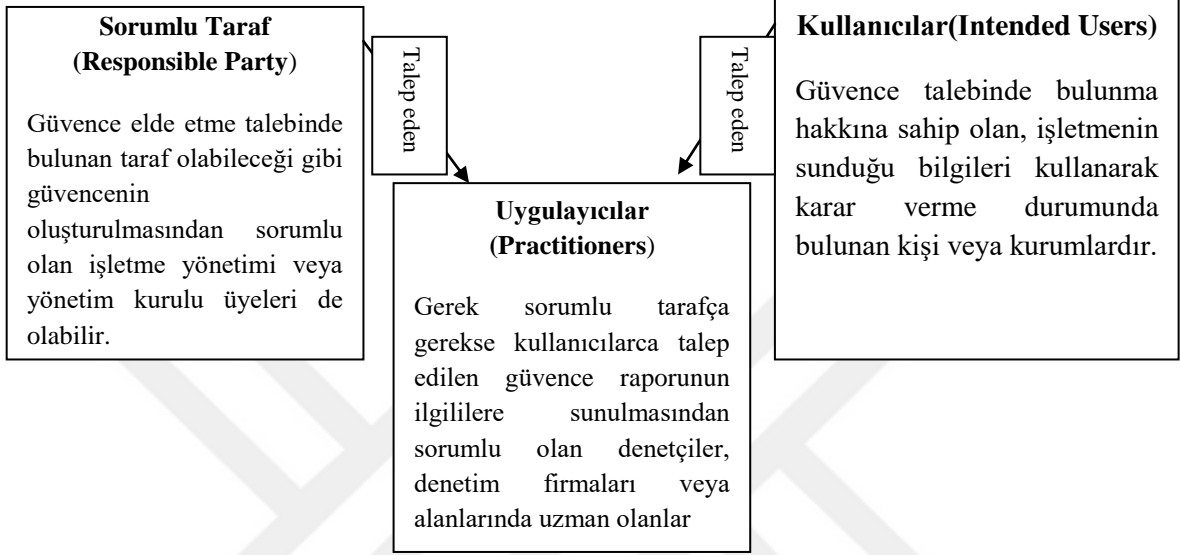
Güvence sözleşmelerindeki sorumlu taraflar, birey veya bir kuruluşun temsilcisi olarak dava konusundan sorumlu olan kişi veya kişilerdir. Örneğin, finansal beyanların hazırlanmasından veya iç kontrolün işlemesi ve yürütülmesinden yönetim sorumludur. Sorumlu taraf, üyeleri çalıştıran taraf olabilir de olmayabilir de. Üyeler, yönetim veya diğer taraflarca çalıştırılıyor olabilir (Standard on Assurance Engagements 100, 2004: 4).

Kullanıcılar

Uygulayıcının güvence raporu hazırladığı kişi, kişiler ya da bir grup kişidir. Bunlar işletmelerin sunduğu finansal veya finansal olmayan bilgileri kullanarak karar verecek olan tarafları oluşturur. Güvence raporunun hitap ettiği kitle tüm kullanıcılarıdır. Kullanıcılar, uygulayıcı ve sorumlu tarafı sözleşmenin şartlarını belirlemeye dahil edebilirler. Bazı durumlarda, kullanıcılar bir gereklilik koyabilir veya sorumlu taraftan, belirli bir amaç için güvence sözleşmesinin yapılmasını isteyebilirler (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, md.27-30).

Güvence sözleşmelerinde yer alan üç taraf aşağıdaki şekilde özetlenmeye çalışılmıştır:

Şekil 3: Güvence Hizmetlerinin Tarafları



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır

1.3.2.2. Konu

Güvence sözleşmelerinin konusu yönetim beyanları ve belgeler gibi birçok biçimde olabilir. Yönetim politikaları, performansı, sistem ve süreçleri, uyum durumu, uygunluk beyanı, veri performans belirteçleri ve yönetimin tüm raporları güvence konusu edilebilir (LBMA, 2013: 26). Konular değişik özelliklere sahip olabilirler, bu özelliklerle ilgili bilgi, nicele karşı nitel, öznel karşı nesnel, gelecekteki karşı tarihidir ve bir zamandaki bir noktaya işaret edebilir ya da bir dönemi kapsayabilir. Güvence hizmetinin konusu, belirlenmiş ölçüt karşısında tutarlı bir şekilde değerlendirilebilmeli ve saptanabilir olmalıdır.

1.3.2.3. Ölçüt

Ölçüt, güvence raporunun oluşturulması için uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Hangi konuya ilişkin güvence talep ediliyorsa, o konunun hazırlanmasında temel alınan kurallar ölçütlerdir. Örneğin, finansal bilgiler üzerine rapor

hazırlanması istenmişse, uygulayıcının temel alacağı kriter, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri veya Muhasebe Standartları olacaktır. Güvence raporlarının oluşturulmasında uygulayıcılar, mutlaka gerek otoriteler tarafından belirlenmiş gerekse yasa ve yönetmelikler tarafından düzenlenmiş ölçütleri kullanmak zorundadırlar. Ölçütün, güvence konusu ile uygun olması gereklidir. Eğer bir ölçüt, güvence hizmeti verilecek konu ile ilgili olarak, kullanıcılar tarafından karar alınmasının sağlanmasında yardımcı oluyorsa (*ilgililik-ilinti*), sözleşme koşulları çerçevesinde yeterli ve tam ise (*eksiksizlik*), güvence konusunun tutarlı şekilde ölçülmesini, değerlendirilmesini ve aynı koşullarda aynı özelliklere sahip uygulayıcı tarafından kullanıldığında ilgili sunum ve açıklamayı sağlıyorsa (*güvenilirlik*), ön yargıdan uzak kararların oluşturulmasına yardımcı oluyorsa (*tarafsızlık*), açık, kapsamlı ve farklı yorumlara tabi olmayan kararların alınmasında rol oynuyorsa (*anlaşılabilirlik*) bu ölçütler güvence konusuna uygun ölçütler olarak kabul edilir (IFAC Handbook Framework, paragraf 36). Ölçütler, yetkili kuruluşlarca belirlenerek kanun veya yönetmelik şeklinde sunulabilirler. Bunun dışında, meslek mensupları ile işletme yönetimi birlikte de ölçütleri belirleyebilir (Altıntaş, 2011: 25). Uygulayıcı (meslek mensubu) sözleşmenin kabulünden önce güvence konusunun ölçülmesi ve değerlendirilmesi için ölçütün uygunluğunu değerlendirmelidir (ISAE 3000, paragraf 19).

1.3.2.4. Kanıt

Kanıt, uygulayıcının güvence raporu oluşturulabilmesi için elde etmek zorunda olduğu ispat niteliği taşıyan belge ve bilgilerdir. Uygulayıcının elde edeceği kanıt, görüş oluşturmaya yetecek nicelik ve nitelikte olmalıdır. Yeterli nicelikteki kanıtın elde edilmesinde uygulayıcı mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır.

Kanıtların yeterli nicelikte olması, sayıca yeterli olmasını ifade eder. Kanıtın nicel olarak yeterli olması, incelenecek hesap kaleminin önemlilik ve risk unsurları ile kanıtın elde edilme maliyetine bağlıdır (Kavut ve diğerleri, 2011: 149; Bozkurt, 2012: 58). Denetçi, hangi faktörlerin, kullanıcıların kararlarını etkileyebileceğini dikkate alarak önemlilik derecesini belirler. Önemlilik derecesi, nitel önemlilik olarak ifade edilen, ölçülmeleri kolay olmayan fakat denetçilerin deneyimleri doğrultusunda sezgisel olarak tespit edebildikleri önemliliktedir (Erdoğan, 2006: 114). Örneğin, kasa hesabı niteliksel

olarak duran varlıklar grubuna göre daha fazla önem derecesine sahiptir. Önemlilik derecesi ile kanıt sayısı arasında doğru orantı bulunmaktadır. Önem derecesi az olan faktörlere ilişkin daha az kanıt toplanırken, önem derecesi arttıkça toplanacak kanıt sayısında da artış gözlenir. Önemlilik konusunda dikkate alınması gereken bir diğer husus nicel önemlilik olarak da ifade edilebilen önemlilik düzeyidir. Önemlilik düzeyi, denetçi tarafından kabul edilebilir hata düzeyini ifade eder. Önemlilik düzeyi sayısal bir karardır, yani rakamla ifade edilir. Önemlilik düzeyi ile kanıt sayısı arasında ise ters orantı mevcuttur. Denetçi, düşük tutarlı önemlilik düzeyi belirlediğinde incelenecek kütle büyüklüğü arttığından toplanacak kanıt sayısı da arttırılmalıdır. Denetim riski ile kanıt sayısı arasında da doğrusal bir ilişki söz konusudur. Denetçi, ne kadar riskli bir ortamda çalışıyorsa o kadar fazla kanıta ihtiyaç duyar (Usul, 2013: 134).

Güvence sözleşmeleri konusunun yanlış beyan edilmesi riskinin üç bileşeni bulunmaktadır. Bunlar, ilgili kontrollerin olmadığı varsayımı altında önemli yanlışlıkların ortaya çıkma olasılığını ifade eden *yapısal risk*, yanlış nitelikteki bir beyanın iç kontrollerle zamanında engellenememesi, fark edilememesi ve düzeltilememesi olasılığını ifade eden *kontrol riski* ve denetçinin mevcut olan bir yanlış beyanı bulamama olasılığı anlamına gelen *tespit (bulgu) riskidir*. Yapısal risk ve kontrol riski işletme yönetimi ile ilgili riskler olup, denetçinin müdahale edemediği risklerdir. Tespit riski ise, denetçiden kaynaklanan risktir.

Kanıtın niceliğini etkileyen bir diğer faktör kanıtın güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği arttıkça toplanacak kanıt sayısı azalacaktır. İncelenecek ana kütle büyüklüğü ile kanıt sayısı arasında doğru orantı mevcuttur. Toplanacak kanıt sayısı ile denetimin maliyet ve zamanı arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Kanıt sayısı ile zaman ve maliyet arasında doğrusal bir ilişki vardır. Şöyle ki, kanıt sayısı arttıkça, denetimin maliyeti ve katlanılan zaman artmaktadır (Bozkurt, 2012: 58). Denetçi toplayacağı kanıtın elde edilme maliyetini dikkate alarak kanıtlarını toplar. Elde edilecek kanıtın faydası ile maliyeti arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurarak maliyeti faydasına göre yüksek olan kanıtlar yerine daha düşük maliyetli kanıtlara yönelmesi gerekir. Denetçi mümkün olan en yüksek güvenilirlikle ve mümkün olan en az maliyetle denetim görüşüne ulaşmalıdır (Yıldız, 2012: 54).

Kanıtın yeterli nitelikte olması demek, kanıtın güvenilir olması anlamına gelir. Kanıtın güvenilirliğini etkileyen dört temel faktör bulunmaktadır. Bunlar, kanıtın ilgililiği, kaynağı, kanıtın toplanma zamanı ve kanıtın objektifliğidir (Yıldız, 2012: 54). İlgililik, kanıtın, denetçinin ulaşmak istediği amaçla ilişki içerisinde olması demektir. Kanıtın güvenilirliği üzerinde kanıtın elde edildiği kaynağın, kanıtın objektif olmasının ve zamanlı olmasının etkisi vardır. Kanıtın elde edildiği kaynağın bağımsız ve tarafsız olması kanıtın güvenilirliğini yükseltir. Kanıtın objektifliği, aynı kanıt için çeşitli denetçilerin aynı şekilde düşünceye sahip olmalarını ve aynı şekilde yorumlar yapmalarını ifade eder. Kanıtın zamanlı olması demek, kanıtın gerekli olduğu anda ve bilanço tarihine en yakın zamanda denetçinin elinde hazır bulunması demektir. Tespit edilmek istenen durum veya olayla ilgili tarihten (zamandan) uzaklaşıldıkça toplanan kanıtın güvenilirliği azalacaktır.

1.3.2.5. Güvence Raporu

Denetçi, güvence konusu ile ilgili değerlendirme ve incelemelerini tamamladığında güvence konusu hakkında bir sonuca varır. Elde ettiği bu sonuca göre yazılı olarak ilgili taraflara görüşünü beyan etmesi gerekir. Denetçinin güvence konusuna yönelik yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği görüşü açık şekilde beyan ettiği yazılı rapora “güvence raporu” denmektedir.

ISAE 3000’e göre güvence raporunun taşınması gereken bazı unsurlar vardır (IFAC, ISAE 3000, paragraf 49). Standarda göre, a) güvence raporunun bağımsız bir rapor olduğuna dair raporda başlık yer almalıdır (*Başlık*), b) Rapor, sunulduğu taraf ya da tarafların kimliğini ve ikametgâhını içermelidir (*Muhatap*), c) Sözleşme konusunun ilgili olduğu zaman veya dönem, uygun olduğunda, konunun bağlantılı olduğu şirket veya şirketin parçasının adı ve kanıtların inandırıcılığı etkileme derecesine yönelik açıklama (*temel sözleşme konu bilgisini ve uygunsa, konuyu tanımlama/saptama*) bilgilerine yer verilmelidir, d) Konunun değerlendirilmesinin ve ölçülmesinin dayandığı ölçütler belirlenmelidir, e) Uygun olduğu yerde, herhangi bir önemli ve ölçüte aykırı konunun değerlendirilmesi ve ölçülmesiyle ilgili önemli sınırlamaların raporda açıklanmalıdır, f) Güvence raporu belirli kullanıcı gruplarının isteği üzerine veya belirli bir amaca yönelik olarak hazırlanıyor ise, bu durum raporda belirtilmelidir, g) Sorumlu taraf ile denetçinin sorumluluklarına raporda yer verilmelidir, h) Güvence talebinde bulunan tarafa, yapılan iş

ile ilgili bilgi vermek amacıyla özet açıklama yapılmalıdır, 1) Denetçinin değerlendirmeleri sonucunda vardığı görüş raporda beyan edilmelidir. Varılan sonuç, makul güvence sözleşmesinde³ pozitif formda, sınırlı güvence sözleşmesinde⁴ negatif formda ifade edilmelidir, k) denetçinin hangi tarihe kadarki olayları göz önünde bulundurduğu bilgisinin kullanıcılara açıklayıcı olması mahiyetinde güvence raporunda tarih yer almalıdır ve son olarak l) güvence hizmetini sunan denetçi firmanın veya kişinin adı ve adresi raporda belirtilmelidir.

Denetçi güvence hizmeti sonucunda vardığı görüşü dört şekilde beyan edebilir. Bunlar; olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi, sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak veya doğrudan konu ve ölçüte dayanarak incelemeler gerçekleştirebilir. Güvence konusu, denetçinin temel aldığı ölçütle uyum sağlıyorsa beyanı *olumlu* olacaktır. Denetçinin, inceleme yapmasına yönetim tarafından herhangi bir engel veya sınırlama konulmuşsa ve bu sınırlama denetçinin görüş beyan etmesine engel teşkil etmiyorsa denetçi şartlı görüş beyan etmelidir. Güvence konusu, denetçinin belirlediği ölçütlere uygun değil ve bu uygunsuzluk denetçinin belirlediği önemlilik düzeyinde değilse yine denetçi *şartlı görüş* beyan edecektir. Şartlı görüşte denetçi, incelemiş olduğu güvence konusu hakkında genel olarak olumlu görüşe sahiptir ancak olumlu görüş beyan etmesine engel teşkil edecek bazı şartlı durumlar söz konusudur (Usul, 2013: 199). Denetçi, güvence konusu ile ilgili yeterli miktar ve nitelikte kanıt topladıktan sonra baz aldığı ölçütlere uygunsuzluk tespit ederse ve bu uygunsuzluk önemli düzeyde olup kullanıcıların kararları üzerinde etki yaratıyorsa *olumsuz görüş* beyan etmelidir. Eğer denetçi, görüş beyan edecek düzeyde yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplayamazsa veya görüşüne etki edecek önemli düzeydeki belirsizlikler sonradan ortaya çıkarsa *görüş bildirmekten kaçınacaktır*.

1.3.3. Güvence Hizmetlerinin Gelişiminde Pay Sahibi Olan Kuruluşlar

Güvence hizmetlerinin bugünkü standartlara kavuşmasında etkisi olan birtakım kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar daha önceki bölümlerde de ele alındığı üzere hem Amerika hem de Avrupa Birliği ülkeleri açısından değerlendirilecektir. Amerika Birleşik

³ 1.3.1. Güvence hizmetlerinin tanımı

⁴ 1.3.1. Güvence hizmetlerinin tanımı

Devletleri bu hizmetlerin dünyadaki gelişiminde büyük rol oynamakta olup Avrupa Birliği ülkeleri, Amerika'yı baz alarak kendi ülkelerinde bu hizmetlerin gelişimini sağlamıştır.

1.3.3.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modeline Sahip Amerika Birleşik Devletlerinde İlgili Kuruluşlar

Amerika Birleşik Devletlerinde güvence hizmetleri konusunda çalışmalar yapan iki kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşların başında AICPA gelmekle beraber 2003 yılından itibaren bu konuda çalışma yapmaya başlayan Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB kurulmuştur.

ABD'de güvence hizmetlerinin gelişimi konusunda AICPA Denetim Standartları Kurulu'nun (Auditing Standard Boards – ASB) önderliğinde güvence hizmetleri taleplerini karşılamakla ilişkili çalışmalara değinen dört profesyonel grup daha bulunmakta olup şöyle sıralanmaktadır (Holstrum ve James, 1998: 351):

- AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi, 1991-93)
- Santa Fe Güvence Vizyon Geliştirme Konferansı (1993)
- AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi, 1994-97) ve
- Amerikan Muhasebe Kuruluşunun (The American Accounting Association) Gelecek Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetleri Çalışma Ekibi (1994-97)

ASB, denetim ve tasdik raporlarının yayımlanması ve çalışmalarda uygulanabilecek kalite kontrol, tasdik ve denetim faaliyetleri için oluşturulmuş AICPA'nın kıdemli komitesidir(<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ASB/Pages/AuditingStandardsBoard.aspx>).

ASB'nin görevi, etkili ve yeterli biçimde, yüksek kalitede, tarafsız şekilde denetim ve tasdik hizmeti sağlamak amacıyla denetçilere rehberlik etmek ve standartların geliştirilmesi, güncellenmesi ve topluma tebliğ edilmesi yoluyla kamu yararına hizmet etmektir.

AICPA, 1991 yılında işletme raporlarının faydalılığı ve geçerliliği ile ilgili çalışmaları yürütmek üzere Finansal Raporlama Özel Komitesini kurmuştur. Komitenin

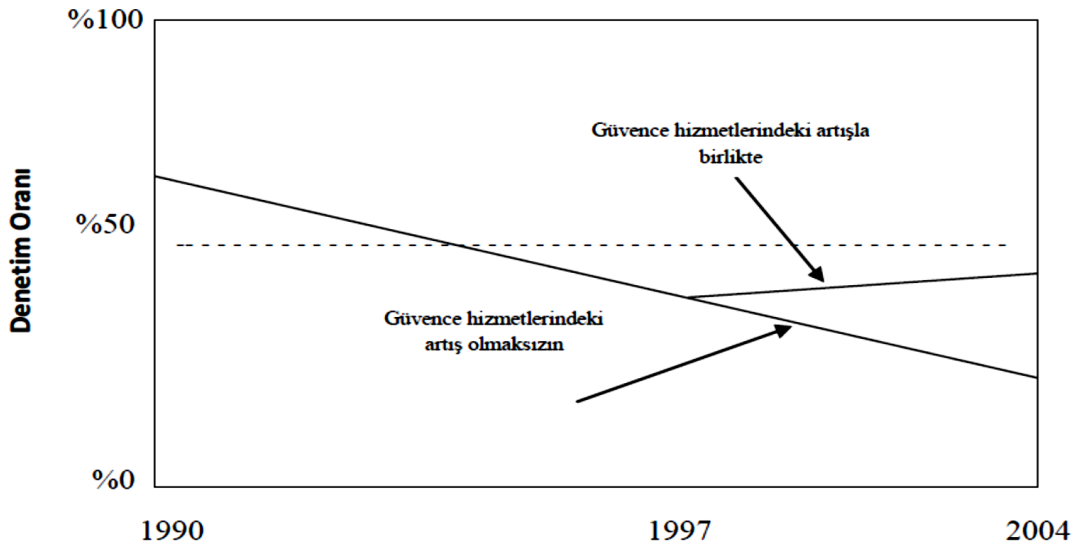
görevi, yöneticiler tarafından diğer taraflar için bilginin niteliğinin erişilebilir kılınmasını sağlayacak ve denetçilerin o bilgilerin çeşitli bileşenlerine yönelik verdikleri raporları genişletecek tavsiyelerde bulunmaktadır (Nusbaum ve Weiss, 2006: 131). Kurulun öncelikli amacı, işletme raporlarının faydasını arttırmak, hilenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasını sağlamak, bağımsız denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlığını güvence altına almak, denetim mesleğini disiplinli bir sisteme kavuşturmadır (AICPA, 1994).

Denetçilerin rollerini iyileştirmeye yönelik Jenkins Komitesinin tavsiye ve taleplerini takiben, 1993 yılında New Mexico eyaletinde Santa Fe şehrinde güvence hizmetlerinin vizyonunu geliştirmek amacıyla yuvarlak masa “vizyon geliştirme” konferansı düzenlenmiştir (Holstrum ve Hunton, 1998: 351). Konferansta, son yıllarda denetim ve diğer güvence hizmetlerine olan talep düşüklüğü ve bu hizmetlerden yararlananların adı geçen hizmetlerin kapsamını ve sağladığı faydayı yetersiz bulmaları hususu ele alınmıştır (Altıntaş, 2011: 44). Konferansta tamamlanan öngörü, AICPA bünyesinde kurulan ve Robert Elliott’un başkanlık yetkisinin verildiği Güvence Hizmetleri Özel Komitesine sunulmuştur.

Elliott Komitesi olarak da adlandırılan bu komite yeni güvence hizmetlerinin finansal beyan denetimi ile başlayacağına kanaat getirerek, firmaların itibarlarının yeni hizmetlerin tanıtımında başarılı olmak için gerekli olduğunu ve mükemmel denetim performansının bağımsızlık ve tarafsızlığa vurgu yaptığını söylemiştir. Komite, denetimin iyileştirilmesi ve devamlılığının sağlanması için önerilerde bulunmuştur. Hilenin, yasal olmayan hareketlerin ve finansal tehlikelerin önlenmesinde toplum güvenilirliğini sağlama ihtiyacına odaklanmıştır. Ayrıca, bilgi teknolojileri tarafından oluşturulan çevresel değişimler için denetim araçlarının geliştirilmesi ihtiyacı hususunda önerilerde bulunmuştur (Elliott, 1998: 2). Elliott Komitesi, yukarıda bahsedilen kuruluşlar içerisinde, muhasebe uzmanları tarafından teklif edilmiş ileri güvence hizmetlerinin niteliği üzerinde en büyük etkiye sahip kuruluştur (Holstrum ve Hunton, 1998: 351). Komiteye göre altı adet güvence hizmeti tanımlanmıştır. Bunlar, risk değerlendirme, performans ölçümü, sistem kalitesi, yaşlı bakımı, elektronik ticaret ve sağlık hizmetleridir (Elliott, 1997: 74). Denetim firmalarının verdiği geleneksel denetim hizmetinin yanı sıra danışmanlık hizmetinin de son birkaç yıldır önemli oranda gelişme göstermesi, denetçilerin geleneksel denetim anlayışıyla birlikte yeni güvence hizmetlerine de yönelmelerine yol açmıştır. Aşağıdaki şekil 1990 yılı

ile 2004 yılları arasında güvence hizmetlerindeki değişimin denetim ve muhasebe oranına etkisini göstermektedir. Şekil incelendiğinde, 1990 yılından 2004 yılına doğru büyük muhasebe firmalarında denetim teknolojisindeki ilerleme ve danışmanlık hizmetindeki ani büyümenin etkisiyle, muhasebe ve denetim mesleğinin giderek düşmekte olan bir orana sahip olduğu görülmektedir. 1997 yılından itibaren ise denetim firmalarındaki personelin güvence hizmetlerine yönelimlerinin sağlanmasıyla oranda dengeyi sağlayacak derecede bir artış gözlenmektedir.

Şekil 4: Güvence Hizmetlerindeki Gelişimin Denetim Oranına Etkisi



Kaynak: Elliortt, 1997: 74

Elliott Komitesi raporu yayınlandıktan sonra, AICPA tarafından görevi, karar alıcılar ve diğer kullanıcılar için gerekli olan bilginin ve içeriğinin kalitesine, ilgililiğine ve faydasına güvence vermek olan “Güvence Hizmetleri Yetkili Komitesi” (Assurance Services Executive Committee-ASEC) kurulmuştur. ASEC 2013 yılında “A White Paper For Providers and Users of Business Information” adlı tanıtım belgesi hazırlamıştır. Bu belgenin hazırlanış amacı, işletme bilgi kullanıcı ve tedarikçilerinin eğitimine yardımcı olmak ve raporlanmış bilgilerdeki güvenilirliği arttırmak için üçüncü taraflara güvence hizmeti vermektir (AICPA, 2013). ASEC Yeni Geliştirilen Güvence Teknolojileri Çalışma Grubu (ASEC Emerging Assurance Technologies Task Force), kavramsal çerçeve geliştirmek ve hem iç hem de dış raporlamayı kapsayan, işletme bilgisi tedarik zincirini

etkileyen yeni geliştirilmiş teknolojilerden faydalanmaya rehberlik etmekten sorumludur. Grup, halen eş zamanlı olarak “Sürekli Güvence Çalışma Grubu (Continuous Assurance Working Group)” ve “Denetim Veri Standart Çalışma Grubu (Audit Data Standard Working Group)” adında iki proje yürütmektedir (<http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/Pages/ASEC.aspx>). Bu çalışma grubu altında kurulan *Sürekli Güvence Çalışma Grubu* 2012 yılı Ekim ayında *Sürekli Denetim ve Sürekli İzlemenin Mevcut Durumu* başlıklı bir rapor ve Kasım 2012’de *Denetimin Gelişimi: Geleneksel Yaklaşımdan Gelecek Denetime* başlıklı ikinci bir raporu yayınlamıştır. Bu raporlar, *1999 Kanada Mali Müşavirler Kurumu (CICA) ve AICPA Sürekli Denetim Geliştirme Raporunun (Research Report on Continuous Auditing)* güncellenmesi amacıyla plan kapsamına alınmıştır. <http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/Pages/ContinuousAssuranceWorkingGroup.aspx>)

Amerika Birleşik Devletlerinde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasasından sonra yatırımcıların menfaatini korumak, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasını kolaylaştırmak amacıyla halka açık şirketlerin denetimini kontrol etmek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) kurulmuştur (<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>). PCAOB’nin başkan dahil beş üyesi Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (Securities and Exchange Commission – SEC) tarafından Federal Rezerv Sistemi Yöneticiler Kurulu Başkanı (Chairman of the Board of Governors of the Federal Reserve System) ve Hazine Bakanının (Secretary of Treasury) görüşmelerinden sonra, aşamalı şekilde beş yıllık dönemler için atanırlar. Kurul, denetim, etik ve bağımsızlık, kalite kontrol ile tasdik konularına ilişkin geçici standartlar belirlemiştir (<http://pcaobus.org/Standards/Pages/default.aspx>).

1.3.3.2. Kıta Avrupa’sı Muhasebe Modeline Sahip Avrupa Birliği Ülkelerinde İlgili Kuruluşlar

Kıta Avrupa’sı hukuk sistemine sahip ülkelerde bağımsız denetim dışı güvence hizmetleri 2003 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun düzenlemeleriyle gelişme göstermeye başlamıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ekim 1977 tarihinde, Almanya’nın Münih Şehrinde, 11nci Muhasebeciler Kongresinde toplumda

muhasebe mesleğinin yaygınlığını genişletmek için kurulmuştur (<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>). Başlangıçtan itibaren, IFAC'ın genel merkezi New York şehrinde dir (http://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants). IFAC, 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlamış olup, IFAC bugün itibariyle 129 ülkeden dernek ve 173 üyeye sahip bulunmaktadır. Federasyon, Uluslararası standartlar geliştirmek ve mesleğin özel sektörleri üzerinde odaklanarak rehberlik yapmak amacıyla kurulmuş komitelere sahiptir. Bu komiteler ve kuruluş tarihleri itibariyle Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: IFAC Kapsamındaki Kurul ve Komiteler

Kurul / Komite	Kuruluş Tarihi
Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (önceden Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)	Ekim 1977
Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (önceden Eğitim Komitesi)	Ekim 1977
Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (önceden Etik Komitesi)	Ekim 1977
Professional Accountants in Business Committee (önceden Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi ve orijinal olarak Yönetim Muhasebesi Komitesi olarak kuruldu)	Ekim 1977
Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (önceden Kamu Sektörü Komitesi)	Mayıs 1987
Uluslar Ötesi Denetçiler Komitesi	Mayıs 2000
Uygunluk Öneri Niteliğinde Panel (Compliance Advisory Panel)	Kasım 2003
Professional Accountancy Organization Development Committee (önceden Gelişen Ulus Komitesi)	Kasım 2005
Küçük ve Orta Uygulama Komitesi	Kasım 2005

Kaynak: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

IFAC'ın resmi web sitesinden edinilen bilgiye göre, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu adını Mart 1978 tarihinde almıştır. Kurulun daha önceki adı Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesidir (International Auditing Practices Committee-IAPC). Komitenin ilk işi finansal beyanların ve sözleşme mektuplarının denetlenmesi ile genel denetim rehberinin kapsam ve amacı üzerinde odaklanmak olmuştur. 1991 yılında, IAPC'nin önerileri Uluslararası Denetim Standartları (ISA) olarak tanınmıştır. 2001'de IAPC kapsamlı bir gözden geçirmeye tabi tutulmuş ve 2002'de IAPC Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and

Assurance Standards Board - IAASB) olarak yeniden inşa edilmiştir. 2003 yılında, IFAC tasarlanmış bir dizi standart serisini onaylamış ve 2004'te IAASB Açıklık Projesi başlamıştır. Bu proje, ISA'ların açıklığının artırılması için başlatılmış kapsamlı bir programdır. Günümüzde de halen, söz konusu kurul görevini devam ettirmektedir (<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>).

1.4. Güvence Hizmetleri ile İlgili Düzenlemeler

Dünyada güvence hizmetlerinin gelişiminde Amerika Birleşik Devletleri öncülük görevi görerek temel standartlar oluşturmuştur. Bu temel standartlardan yola çıkarak Avrupa Birliği ülkeleri kendi ülkeleri için güvence hizmetleri ile ilgili standartlar belirlemişlerdir. Tezimizin ilerleyen bölümlerinde ülkemiz açısından önemli olan Avrupa Birliği düzenlemeleri temel alınacağından bu bölümde, öncelikle uluslararası boyuttaki düzenlemelerden Anglo-Sakson modelini uygulayan Amerika Birleşik Devletlerinin bu konuda yaptığı düzenlemelere yer verilecek ve ardından Kıta Avrupa'sı modelini uygulayan ülkelerde ilgili düzenlemeleri gerçekleştiren kuruluş olan IFAC'ın yaptığı düzenlemeler anlatılacaktır. Bölümün son kısmında ise konu ile ilgili kısmi anlamda yapılan ulusal düzenlemelere yer verilecektir.

1.4.1. Uluslararası Düzenlemeler

Güvence hizmetleri konusunda uluslararası boyutta yapılan düzenlemeler yukarıda da bahsedildiği üzere Anglo-Sakson modelini uygulayan Amerika Birleşik Devletlerindeki ilgili kuruluşlar tarafından ve Kıta Avrupa'sı modelini uygulayan Avrupa Birliği ülkelerinin izini sürdüğü kuruluş olan IFAC tarafından yapılan düzenlemeler şeklinde iki başlık altında incelenecektir.

1.4.1.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan ABD Düzenlemeleri

Amerika Birleşik Devletlerinde denetim ve güvence hizmetleri konusunda çalışmalar yürüten iki kuruluş bulunmaktadır. 2003 yılına kadar tüm şirketlerin bağımsız denetimi ile ilgili hususlar AICPA'nın kontrolü altında iken Sarbanes-Oxley yasasından sonra halka açık şirketlerin denetimi ile ilgili hususların kontrolü PCAOB'ye geçmiştir. Bu

nedenle, bu başlık altında öncelikle AICPA'nın düzenlemelerine ve ardından PCAOB'nin düzenlemelerine yer verilecektir.

1.4.1.1.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün (AICPA) Düzenlemeleri

AICPA kapsamında güvence hizmetleri ile ilgili çalışmalar yürüten kuruluş bugünkü adıyla AICPA Güvence Hizmetleri Yetkili Komitesidir. Komitenin bugüne ulaşmasında etkisi olan ilk kurul, Denetim Standartları Kurulu (ASB) olup daha sonra güvence hizmetleri konusunda görev yapmak üzere AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi) kurulmuştur. Bahsi geçen kurullar ve komiteler ile ilgili bilgi çalışmanın "1.3.3. Güvence Hizmetlerinin Gelişiminde Pay Sahibi Olan Kuruluşlar" başlığı altında aktarılmıştır.

1986 yılında yayınlanan ilk tasdik standartlarının amacı, tasdik sözleşmelerinin raporlanması ve gerçekleştirilmesi için rehberlik sağlamaktır (Madray, 2006: 1.03). Bununla birlikte, iş çevresinde yaşanan değişimler sonucu uygulanmakta olan standartlarda birtakım sorunlar meydana gelmeye başladı. Bunun üzerine, 1 Haziran 2001'den itibaren geçerli olmak üzere SSAE 10: Tasdik Sözleşmeleri Standardı yayımlandı (AT Section 101). Bu Standart, tasdik sözleşmelerinin bir çerçevesi ile inceleme ve gözden geçirme raporlarının örneklerini de kapsayan genel tasdik standartlarının içeriğini oluşturmaktadır (<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx>). SSAE 10 tasdik sözleşmelerine ilişkin genel çerçevenin yanı sıra yine bu standardın temel kabul edildiği AT Section 201-Üzerinde Mutabık Kalınan İşlem Sözleşmeleri Standardı, AT Section 301- Finansal Tahminler ve Tasarılar Standardı, AT Section 401 – Proforma Finansal Bilgilerin Raporlanması Standardı, AT Section 601 – Uygunluk Tasdiki Standardı ve AT Section 701-Yönetimin Tartışma ve İncelemeleri Standardı yayımlanmıştır (<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx>).

Tüm tasdik sözleşmelerinde geçerli olacak genel kabul görmüş standartlar AT Section 101 paragraf 19-78 ve AT Section 50 paragraf 2'de açıklanmıştır. Bu paragraflara göre tasdik sözleşmelerinin *genel standartları* beş adet olup şöyle sıralanmaktadır: 1) Denetçi, tasdik sözleşmelerini gerçekleştirecek yeterli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip

olmalıdır, 2) Denetçi, konu ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmalıdır, 3) Denetçi, tasdik edilecek konunun, kullanıcılar için uygun ve mevcut ölçütlere göre değerlendirebilir olduğuna inanacak nedene sahip olmalıdır, 4) Denetçi, sözleşmeyle ilişkili tüm olaylarda mental davranışlarında bağımsızlığını sürdürmelidir 5) Denetçi, sözleşmenin planlanmasında, yürütülmesinde ve raporun hazırlanmasında mesleki özen göstermelidir. AT Section 101, paragraf 42-62’de çalışma alanı standartlarına yer verilmiştir. Buna göre, *çalışma alanı standartları* iki adettir: 1) Denetçi, işi yeterince planlamalı ve yardımcılar uygun şekilde gözetlenmelidir, 2) Denetçi, raporda beyan edilecek sonuca temel oluşturacak yeterli kanıt elde etmelidir. Aynı standardın 62-78nci paragrafları arasında *raporlama standartlarına* yer verilmiştir. Buna göre raporlama standartları: 1) Denetçi, raporunda tasdik veya denetim konusunu tanımlamalı ve sözleşmenin niteliğini bildirmelidir, 2) Denetçi, raporda değerlendirilen konuya uygun ölçütle ilişkili olan tasdik ve denetim konusu hakkında görüşünü beyan etmelidir, 3) Denetçi, konuyla, sözleşmeyle ve varsa ilişkili durumlarla ilgili önemli koşulların tamamını raporda beyan etmelidir, 4) Denetçi, bazı koşulların varlığı durumunda raporun belli tarafların bilgisi ve kullanımı için sınırlı olduğunu raporda bildirmelidir. Tüm bu standartlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında belirtilen standartlarla uyum göstermektedir.

AICPA tarafından tasdik sözleşmeleri ile ilgili olarak SSAE 10 haricinde, SSAE 11: “Tasdik Dokümantasyonu” Standardı, SSAE 12: “SSAE 10’a Yönelik Düzeltme: Tasdik Standartları: Revizyon ve Yeniden Kodlama” Standardı, SSAE 13: “SSAE’deki Mesleki Gereksinimlerin Tanımlanması” Standardı (Defining Professional Requirements in Statements on Standards for Attestation Engagements), SSAE 14: “SSAE Hiyerarşisi” Standardı, SSAE 15: “Finansal Tabloların Denetimi Kapsamında Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün İncelenmesi” Standardı, SSAE 16: “Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Raporlama” Standardı ve SSAE 17: “Uygulayıcının Bağımsızlığı Zedelendiğinde ileriye dönük finansal beyanların raporlanması (Reporting on Complied Prospective Financial Statements When the Practitioner’s Independence is Impaired)” standardı yayınlanmıştır (<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx>).

SSAE 11 ve 12 temelini AT Section 101’in oluşturduğu standartlardır. SSAE 13, Aralık 2005’ten itibaren geçerli olmak üzere Tasdik Sözleşmesi Standartlarında kullanılan

mesleki gereksinimlerle ilgili terimlerin açıklanması amacıyla yayınlanmıştır. SSAE 14, uygulayıcının tasdik sözleşmelerinden haberdar olmalarını sağlamak veya tasdik sözleşmeleriyle bağdaşan ihtiyaçları için diğer tasdik rehberlerinin yanı sıra AICPA tarafından piyasaya sürülen tasdik standartlarını tanımlamak üzere 15 Aralık 2006'dan itibaren geçerli olmak kaydıyla yayınlanmıştır. SSAE 15, finansal beyanların denetimiyle birlikte, kuruluşun iç kontrolü üzerinde etkisi olan finansal raporların tasarım ve yürütme etkinliğinin incelenmesinde denetçiye uygulanabilir rehberlik sağlar. Söz konusu standart, AT Section 501 olarak 15 Ekim 2008 tarihinde yayınlanmıştır. SSAE 16, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetleriyle ilgili olmak üzere hizmet denetçisi tarafından yapılan inceleme sözleşmelerine değinir. Bu standarda, çalışmanın temelini oluşturan standart olması nedeniyle çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı şekilde yer verilecektir. SSAE 17, AT Section 301'in 23ncü paragrafıyla ilgili olarak, muhasebecinin ileriye dönük finansal beyanların raporlanmasında bağımsızlığın zedelenmesi hususunu ifşa ederse zorunlu olmamak kaydıyla uygulayıcının değiştirilmesine izin vermek üzere hazırlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler özet şeklinde Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: AICPA'nın Güvence Hizmetleriyle İlgili Düzenlemeleri

Orijinal Standart No	Düzenleme Adı	Mesleki Standartlardaki Bölüm	Yürürlük Tarihi
SSAE 10 (SSAE No 11,12 ve 14 tarafından değiştirilmiştir)	Tasdik Sözleşmeleri	AT Section 101	01.06.2001
SSAE 10 (SSAE No 11 tarafından değiştirilmiştir)	Üzerinde Mutabık Kalınan Sözleşmeler	AT Section 201	01.06.2001
SSAE 10 (SSAE 11 ve 17 tarafından değiştirilmiştir)	Finansal Tahminler ve Tasarımlar	AT Section 301	01.06.2001
SSAE 10	Proforma Finansal Bilgilerin Raporlanması	AT Section 401	01.06.2001
	Uygunluk Tasdiki	AT Section 601	01.06.2001
	Yönetimin Tartışma ve İncelemeleri	AT Section 701	01.06.2001
SSAE 11	Tasdik Dokümantasyonu	AT Section 101	
SSAE 12	SSAE 10'a Yönelik Düzeltme: Tasdik Standartları: Revizyon ve Yeniden Kodlama	AT Section 101	
SSAE 13	SSAE'deki Mesleki Gereksinimlerin Tanımlanması	AT Section 20	Aralık 2005
SSAE 14	SSAE Hiyerarşisi	AT Section 50	15 Aralık 2006
SSAE 15	Finansal Tabloların Denetimi Kapsamında Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün İncelenmesi	AT Section 501	15 Aralık 2008
SSAE 16	Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Raporlama	AT Section 801	15 Haziran 2011
SSAE 17	Uygulayıcının Bağımsızlığı Zedelendiğinde ileriye dönük finansal beyanların raporlanması	AT Section 301	

Kaynak: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx>

1.4.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) Düzenlemeleri⁵

PCAOB 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Yasasının harekete geçirilmesiyle kurulmuştur. Kurulun genel merkezi Washington'da bulunmaktadır. Ayrıca, Kurulun New York, Atlanta, Charlotte, Chicago, Dallas, Denver, Orange County ve San

⁵ Bu başlık kapsamındaki bilgiler PCAOB'nin resmi internet sitesinden edinilerek derlenmiştir (27.11.2013)

Francisco olmak üzere sekiz ayrı bölgede ofisi bulunmaktadır. PCAOB, yatırımcıların menfaatini korumak, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasını kolaylaştırmak amacıyla halka açık şirketlerin denetimini kontrol etmek amacıyla oluşturulmuştur.

PCAOB, 16 Nisan 2003 tarihi itibarıyla AICPA standartlarını geçici denetim standartları olarak hayata geçirmiştir. 6 Mayıs 2003 tarihinde, denetim firmalarının kayıt kurallarını kabul ve tasdik etmiştir. 30 Haziran 2003'te danışma gruplarının yanı sıra denetimle ve profesyonel uygulama standartları ile ilgili kuralları uygulamaya geçirmiştir. 17 Aralık 2003 tarihinde ilk olarak Denetim Standardı (Auditing Standard - AS) No. 1: "PCAOB Standartlarına göre Denetçilerin Raporlarındaki Referanslar" (*References in Auditors' Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board*) başlıklı denetim standardını kabul etmiştir. Böylece kendi adıyla ilk standart yayınlanmıştır. AS No. 2 Finansal Tabloların Denetimi Kapsamında Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontrolün İncelenmesi başlıklı standart 9 Mart 2004 tarihinde yayınlanarak SSAE 15 (AT Section 501) yürürlükten kaldırılmıştır. AS No 2 yürürlüğe girdiğinden beri, PCAOB, halka açık firmaların istekleri kapsamında hareket edip etmediğini gözetlemektedir. Bu gözetim, tescilli halka açık muhasebe firmalarının denetimleri esnasında toplanan bilgileri kapsamaktadır. Bu gözetimin bir sonucu olarak, iki temel sonuç ortaya çıkmaktadır. Birincisi, iç kontrol üzerinde etkisi olan finansal raporların denetimi kurumsal yönetim, kontroller ve yüksek kalite finansal raporlamaya odaklanmayı da içeren önemli faydalar sağlaması, ikincisi, bu faydaların beklenenden daha büyük maliyetler getirmesidir (PCAOB, 2007: 2). Kurul, 19 Aralık 2006 tarihinde AS No. 2'yi kaldırmaya karar vermiştir. Ortaya çıkan savlarla ilgili 175 adet Kurula yorum gönderilmiş ve bu yorumlar 22 Şubat 2007 tarihinde Daimi Danışma Grubu ile birlikte tartışılmıştır. Yapılan görüşmeler sonrasında 24 Mayıs 2007 tarihinde AS No. 2'nin yerine AS No.5 kabul edilmiştir (PCAOB, 2007: 3-5). AS No. 5, denetçilerin iç kontrole ilişkin raporlama yükümlülüklerini, en önemli hususlara odaklanmaları ve PCAOB'nin iç kontrolün etkin denetimi için gerekli olmadığına inandığı prosedürleri elemeleri yoluyla kolaylaştırmak amacıyla oluşturulmuştur (Altıntaş, 2011: 73).

AICPA tarafından oluşturulan Tasdik Sözleşmeleri Standartlarından AT Section 501 yerine oluşturulan AS No. 5 dışında, PCAOB tarafından henüz yeni standartlar

oluşturulmadığı için geçici standartlar olarak AICPA'nın standartları halen yürürlükte bulunmaktadır.

1.4.1.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Düzenlemeler⁶

Kıta Avrupa'sı muhasebe modelini uygulayan Avrupa Birliği ülkeleri ve ülkemiz, güvence hizmetleriyle ilgili olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun düzenlemelerini takip etmektedirler. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında muhasebecilik mesleğinin yayılmasını arttırmak için Almanya'da kurulmuştur. Federasyonun görevleri, yüksek kaliteli standartların gelişimine katkı sağlayarak, yüksek kaliteli standartların yürürlüğe geçirilmesi ve benimsenmesini kolaylaştırarak, güçlü muhasebecilik kuruluşları ve muhasebe firmalarının gelişimine katkı sağlayarak, muhasebecilik mesleğinin yaygınlaştırılmasını destekleyerek hizmet sunmaktır. IFAC kapsamında denetim ve güvence hizmetleriyle ilgili çalışmalar yapan kuruluş Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB)'dur. Kurul, Mart 1978 tarihinde kurulmuştur. Kurulun daha önceki adı Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee – IAPC)'dir. Komite 2002 yılında IAASB olarak yeniden oluşturulmuştur.

IAASB, denetim, güvence sözleşmeleri, gözden geçirme sözleşmeleri, ilgili hizmetler ve kalite kontrole ilişkin ayrı standart setleri oluşturmuştur. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları, denetim firmalarının uluslararası denetim standartlarına uygun denetim gerçekleştirebilmeleri için sahip olmaları gereken kalite standartlarını açıklamaktadır. IFAC, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesini, “Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi” ile “Tarihi Finansal Bilgilerin Gözden Geçirilmesi ve Denetimi Dışında Kalan Güvence Sözleşmeleri” şeklinde ayırmaktadır (IFAC, 2013: Volume 1: 5). Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Standartları kapsamında ISAs (Uluslararası Denetim Standartları) ve ISREs (Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri) bulunmaktadır. Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri kapsamında “Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAEs)” yer almaktadır. “Uluslararası İlgili Hizmetler

⁶ Bu başlık altında aktarılan bilgiler IFAC'ın resmi internet sitesinden edinilerek derlenmiştir (27.11.2013)

Standartları (ISRSs)” ise ayrı bir grup olarak Uluslararası Kalite Kontrol Standartları kapsamında bulunmaktadır.

Çalışmada ele alınan temel konunun “güvence sözleşmeleri” olması dolayısıyla bu bölüm altında IFAC tarafından yürürlüğe konulan ISAE’lerle ilgili düzenlemeler anlatılacaktır.

IFAC, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla *ISAE 3000*’i yayınlamıştır. Bu standardın yayınlanmasındaki amaç, Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları kapsamına giren Tarihi Finansal Bilgilerin Gözden Geçirilmesi ve Denetimi Dışındaki Güvence Sözleşmelerinin hazırlanması için uygulayıcıya rehberlik sağlamak, temel ilke ve yöntemleri saptamaktır (IFAC, 2013: Volume II: 88). Daha önce ISA 810 kodlu denetim standardı yerini ISAE 3400’e bırakmıştır. Şu an yürürlükte geçerli kabul edilen standart *ISAE 3400*’dür. Bu standardın amacı, en iyi tahmin ve varsayımlar için inceleme yöntemlerini kapsayan ileriye yönelik finansal bilgilerin raporlanması ve incelenmesi için sözleşmelere rehberlik sağlamak ve standartlar oluşturmaktır. IFAC tarafından çıkarılan bir başka güvence hizmet standardı *ISAE 3402*’dir. Söz konusu standart 15 Haziran 2011 tarihinden itibaren yürürlüktedir. Bu standart, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik olarak kullanıcı işletmeler ve onların denetçileri aracılığıyla, kullanıcıya hitaben bir rapor sağlamak için piyasada faaliyet gösteren uzman muhasebeciler tarafından üstlenilmiş güvence sözleşmeleriyle ilgilidir (IFAC, 2013: Volume II: 119). 30 Kasım 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere IFAC tarafından *ISAE 3410 – Sera Gazı Beyanlarına Yönelik Güvence Sözleşmeleri (Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements)* standardını yayınlamıştır. Bu standart, işletmelerin sera gazı beyanlarına yönelik raporlarıyla ilgili güvence sözleşmelerini konu alır (IFAC, 2013: Volume II: 168). Proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafların derlemesine yönelik raporları için bir uygulayıcı tarafından üstlenilmiş makul güvence sözleşmeleriyle ilgili olmak üzere “*ISAE 3420 – Assurance Engagements To Report On The Compilation of Proforma Financial Information Included in a Prospectus*” adlı standart yayınlanmıştır. Söz konusu standart 31 Mart 2013 tarihinden itibaren yürürlükte bulunmaktadır (IFAC, 2013: 259).

Yukarıda bahsedilen düzenlemelere ilişkin özet tablo aşağıda sunulmuştur:

Tablo 7: IFAC'ın Güvence Hizmetleriyle İlgili Düzenlemeleri

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi				
Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi		Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri		
Uluslararası Denetim Standartları (ISA)	Uluslararası Gözden Geçirme Standartları (ISRE)	Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE)		
		Stnd.No	Stnd. Adı	Yürürlük Tarihi
		ISAE 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri	01 Ocak 2005
		ISAE 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (ilk olarak ISA 810)	25 Aralık 2009
		ISAE 3402	Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları	15 Haziran 2011
		ISAE 3410	Sera Gazı Beyanlarına Yönelik Güvence Sözleşmeleri	30 Eylül 2013
		ISAE 3420	İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Toplanmasına Yönelik Raporlama Amaçlı Güvence Sözleşmeleri	31 Mart 2013

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

1.4.2. Ulusal Düzenlemeler

Bu başlık altında Türkiye’de güvence hizmetleri ile ilgili yapılmış düzenlemelere yer verilmiştir. Bu doğrultuda, ülkemizde KGK, BDDK ve SPK tarafından yayımlanan düzenlemelerin çeşitli kısımlarında güvence hizmetleri kavramına değinilmiştir. Ayrıca, 6102 sayılı yeni TTK’nın bazı maddelerinde güvence hizmetleri kapsamına alınabilecek denetim türlerinden bahsedilmiştir.

1.4.2.1.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Düzenlemeleri

Ülkemizde bugüne kadar muhasebe ve denetim ile ilgili standartları oluşturma, düzenleme ve değiştirme yetkisine sahip kuruluşlar tarafından Bağımsız Denetim Standartları dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili ayrı bir standart seti oluşturulmamış olup bugün itibariyle de bulunmamaktadır. 1994 yılından 2008 yılına kadar geçen süre zarfında

Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TÜRMOB) özellikle muhasebe standartları konusunda önemli gelişmeler gerçekleştirmişlerdir. TÜRMOB kapsamında ilk olarak 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur (Koç Yalkın,1995: 260). Bu kurul 19 standart yayınlamış ancak bu standartların hukuki bir bağlayıcılığı olmamıştır. Daha sonra Türkiye’de standart hazırlama konusundaki karmaşıklığı ortadan kaldırmak için 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulması kabul edilmiş ve 4487 sayılı kanun ile kurulan TMSK 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir (Kocamaz, 2010: 111). Kurul, Türkiye’nin uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına uyumu hususunda çalışmalar yapmıştır. 20 Şubat 2003 tarihinde kuruluşu veya çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) TÜRMOB bünyesinde kurulmuş ve 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir (Karakaş, 2008: 23). Kurul, 2004 yılında IFAC kapsamında bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun yayınladığı “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarının” Türkçeye çevirisini yaparak 2008 yılı itibariyle TÜRMOB Yayınları arasında bulunmasını sağlamıştır. Ancak bu standartların da herhangi bir hukuki bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Türkiye’de 13 Ocak 2011 tarihinde yayınlanan 6102 nolu yasa ile muhasebe konusunda kural koyma ve düzenleme yapma yetkisinin verildiği TMSK, 02.11.2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte lağvedilmiş olup (Çankaya ve Dinç, 2013: 79) yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kurum, hali hazırda Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevrilmesini sağlayarak Bağımsız Denetim Standartları oluşturmakta olup henüz *güvence hizmetleri* hususunda bir standart seti yayınlamamıştır.

1.4.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) Düzenlemeleri

Türkiye’de güvence hizmetleri ile ilişkili olarak, sektöre özgü olmak üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından bir adet yönetmelik yayınlanmıştır. “Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin” yönetmelik 5 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak kabul edilmiştir. Söz konusu yönetmeliğin amacı, bankalarca destek hizmeti alımına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (Bankaların

Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md. 1). Yönetmelikte, Destek Hizmeti kuruluşlarının denetiminin BDDK adına meslek personeli tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Ancak denetimi yapacak meslek personelinin kurum içerisinde bir uzman mı olacağı veya kurum dışındaki bağımsız denetim firmaları veya bağımsız denetçiler mi olacağı konusunda herhangi bir açıklayıcı madde bulunmamaktadır. Oysaki söz konusu destek hizmeti kuruluşlarının, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun yayınladığı GHS 3402 – Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları başlıklı güvence sözleşmesi standardına göre denetime tabi tutulması gerekmektedir. Bu standart hükümlerine göre denetim Bağımsız Denetim Firmaları tarafından gerçekleştirilmelidir. Uluslararası boyutta bu kuruluşlara ilişkin bir standart yayınlanmasına rağmen, ülkemizde resmi anlamda sadece bankaların yararlanabildiği destek hizmeti kuruluşlarının denetimi ilgili olarak bir kısım bankalar kendi iç denetim komiteleri yoluyla ilgili kuruluşların denetimini gerçekleştirmekte, bir kısım bankalar ise söz konusu uluslararası standarda göre denetim faaliyetini bağımsız denetim firmalarına yaptırmaktadır. Dolayısıyla, BDDK tarafından da yayınlanmış uygulamada genel bir standart bulunmamaktadır.

1.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu, 12.06.2006 tarihinde “Seri: X, No: 22: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlamıştır. Tebliğ, 35 kısımdan oluşmakta olup her bir kısma ilişkin Uluslararası Denetim Standardı mevcuttur (SPK, Seri: X, No: 22: 147). “Ara Dönem Finansal Tabloların İncelenmesi” başlıklı 34ncü kısım, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış bulunan ISRE 2410’a karşılık gelmektedir. Ancak IFAC, ISRE’leri “Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi” standartları altında ele almaktadır. Çalışma kapsamında sadece *Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri* ele alındığından SPK tarafından da henüz yayınlanmış bir Uluslararası Güvence Sözleşmesi standardı bulunmamaktadır.

1.4.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun İlgili Maddeleri

13.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu denetime yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu kanun kapsamında şirketin iş ve işlemlerinden yasada sayılan bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olarak denetim ve raporlama faaliyeti gerçekleştirilebilir. Bu tür denetim faaliyetine özel denetim denmektedir (<http://www.samsunsmmmo.org.tr>). Denetçi, bağlı şirketlerin birbirleriyle olan ilişkilerinde hilenin varlığından bahsetmişse (6102 sayılı TTK: md: 207), şirket yönetim kurulu, topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını beyan etmişse (6102 sayılı TTK: md. 406) veya pay sahipleri kendi şirket içerisindeki hakları doğrultusunda talepte bulunmuşsa (6102 sayılı TTK: md. 438) mahkeme tarafından özel denetçi tayin edilebilir. Aslında Kanunda belirtilen özel denetim isteği, bir nevi güvence hizmeti olarak kabul edilebilir. Çünkü şirketler topluluğu içerisindeki herhangi bir şirket veya paydaşlar içerisindeki herhangi bir paydaş diğerlerine karşı kendisine güvence yaratmak amacıyla özel denetim talebinde bulunmaktadır. GHS 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları başlıklı standart kapsamı gereği oldukça geniştir. Bu nedenle, 6102 sayılı TTK’da açıklanan bu denetim türünün Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun yayınladığı “Uluslararası Güvence Sözleşmeleri” standartlarından GHS 3402’ye uygun yapılması mümkün olabilir. Ancak bu sadece bir varsayımdır. Özel denetçinin denetimini gerçekleştirmesi hususunda GHS 3402’ye atıfta bulunulmamaktadır. Dolayısıyla, bu konuda da yayınlanmış ve kabul edilmiş herhangi bir mevcut düzenleme bulunmamaktadır.

1.4.2.5. Diğer Düzenlemeler

Ülkemizde Bağımsız Denetim konusunda şu ana kadar tebliğler ve yönetmelikler yayınlayan diğer kuruluşlar içerisinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Sigorta Denetleme Kurulu bulunmaktadır. Ancak bu iki sektörün düzenleyici kurumları tarafından da henüz yayınlanmış bir güvence sözleşmesi standardı mevcut değildir.

Yukarıda sayılan düzenlemeler haricinde ülkemizde mevcut olan bilirkişilik müessesesi de bir nevi güvence hizmeti sunmaktadır. Bilirkişilik görevi ile ilgili 2016 yılı Mart ayı içinde Kanun Tasarısı TBMM’ne sunulmuştur. Kanun, bilirkişilerin

nitelikleri, seçimi ve denetimine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi ile bilirkişilik için etkin ve verimli bir kurumsal yapı oluşturmayı amaçlamaktadır.

Sonuç olarak, çalışmanın bu bölümünde, denetim ve güvence hizmetleri kavramlarına genel bir bakış açısıyla yaklaşmıştır. Denetim ve güvence hizmetleri kavramlarının tanımına, tarihsel gelişimine ve unsurlarına değinilmiştir. Güvence hizmetleri ile ilgili gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde yapılmış düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeler Kıta Avrupa'sı muhasebe modelini uygulayan ve Anglosakson Muhasebe modelini uygulayan ülkeler açısından ayrı ayrı ele alınıp açıklanmıştır. Ülkemizde bu doğrultuda güvence hizmetleri konusuna değinilen veya vurgu yapılan çeşitli düzenlemelerin olduğu görülmüştür.

İKİNCİ BÖLÜM

2. DESTEK HİZMETİ SUNAN KURULUŞLARDA İÇ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE STANDARTLARI

2.1. Genel Açıklama

İşletmelerin giderek artan düzeyde kendi temel faaliyetlerine daha fazla önem vermeleri neticesinde, işletmeler uzmanlık alanları olmayan işler için alanında uzman olan diğer kuruluşlardan hizmet satın almaktadırlar. Böylece, hem faaliyet alanları dışındaki hizmetler için zaman tasarrufu sağlamakta hem de gereksiz maliyetlerden kaçınılmaktadırlar. Dışarıdan hizmet satın alan ve dışarıya hizmet satan işletmeler için, alınan ve verilen hizmetlerin kontrollerinin yapılması ve bu hizmetlere ilişkin üçüncü kişilere güvence sunulması son derece önemlidir.

2.2. Destek Hizmeti ile İlgili Genel Esaslar

Çalışmanın bu bölümünde, “destek hizmeti” kavramı ile ilgili genel bilgiler aktarılarak bu konuda çeşitli ülkelerdeki düzenlemeler ve ülkemizde bu konuya yönelik ulusal boyuttaki düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Destek Hizmeti Kavramı

Destek hizmeti, şirketlerin daha etkin, verimli ve karlı faaliyetler gerçekleştirmek amacıyla kendi asli faaliyet konularına odaklanarak, rekabetçi avantaj sağlayabilecek alanlarda dışarıdan temin ettikleri diğer hizmetler olarak tanımlanabilir (İsmayilov ve Gözel, 2012: 20). Şirketlerin faaliyetlerini daha etkin, verimli ve karlı şekilde gerçekleştirerek kendi asli faaliyetlerine odaklanmak istemeleri nedeniyle birçok şirket günümüzde dışarıdan hizmet satın alarak ana faaliyetleri dışındaki hizmetleri müşteri hizmetine sunmaktadırlar. Dışarıdan destek hizmeti satın alan en önemli kuruluşlar

bankalardır. Bu nedenle, destek hizmetlerinin tanımı ve kapsamı konusunda bilgi vermek amacıyla hazırlanan en önemli çalışmalardan biri, üç ayrı düzenleyici topluluk olan Basel Bankacılık Gözetim Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision, BCBS), Uluslararası Sermaye Piyasası Düzenleyicileri Birliği (International Organization of Securities Commissions, IOSCO) ve Uluslararası Sigorta Denetçileri Birliği (International Association of Insurance Supervisors, IAIS) tarafından hazırlanan “Ortak Çalışma Forumu (Joint Forum)”’dur. Bu çalışmada, destek hizmeti (outsourcing) dış kaynak kullanımı olarak ifade edilmekte olup, denetim altındaki bir kuruluş tarafından, şimdi veya gelecekte üstlenilmesi gereken faaliyetlerin sürekli şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla söz konusu kuruluşun bir üçüncü tarafı kullanması olarak tanımlanmaktadır (BCBS, 2005: 4). “Ortak çalışma forumuna” göre, bir faaliyetin destek hizmetleri kapsamında değerlendirilebilmesi ile ilgili dört temel ilke bulunmaktadır. Bu ilkeler şöyle açıklanmaktadır (Şengül, 2007: 23):

- a. Kamu otoritelerinin sürekli denetim alanları dışında kalan faaliyetleri destek hizmeti olarak kabul edilmez.
- b. Bankaların olağan iş şartlarında sürekli yapmaları beklenen faaliyetler destek hizmeti kapsamına girer.
- c. İşletmelerin mal ve hizmet satın alma süreçleri, müşteriler ve faaliyetler hakkında özel ve gizli bilgiler verilmediği sürece bu kapsamda değerlendirilmemelidir
- d. Destek hizmeti kayda değer ve önemli olmalıdır. Önemlilik, bankacılık faaliyetinin uzantısı veya tamamlayıcısı niteliğinde olması veya olmaması olarak ifade edilmektedir.

2.2.2. Destek Hizmetleri Kapsamına Giren Faaliyetler

Destek hizmeti ile ilgili faaliyetler, ilk zamanlarda belirli faaliyetlere yönelik olarak kısmen ve sistematik olmayan bir şekilde yerine getirilmekteyken, son yıllarda destek hizmeti faaliyetlerinde önemli ve hızlı gelişmeler yaşanmaktadır (BCBS, 2005: 4).

Destek alınabilecek hizmetler konusunda birçok kurum ve kuruluş araştırmalar yapmışlardır. Bu kurum/kuruluşların çalışmalarından edinilen bilgilere göre işletmeler genel

olarak *bilgi teknolojileri, yönetim, dağıtım/lojistik, taşımacılık, finans, insan kaynakları, üretim, iletişim/çağrı merkezi, satış/pazarlama, yazılım/donanım* alanlarında destek hizmeti satın almaktadırlar (BCBS, 2005: 6). Söz konusu hizmetlere ilişkin özet bilgiler Tablo 8’de gösterilmekte olup, alınan bu hizmetlere yönelik açıklayıcı olması açısından genel bilgiler tablonun devamında yer almaktadır.

Tablo 8: Destek Hizmeti Alınan Alan ve Faaliyetler

Bilgi Teknolojileri	<ul style="list-style-type: none"> • Yazılım/yazılım bakım ve güncelleme hizmeti ihtiyaçları • İnternet üzerinden çeşitli kredi ürünlerinin pazarlanması • Bilgi güvenliğinin sağlanması için sızma testlerinin yaptırılması • Çağrı merkezlerinden edinilen bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılmaları
Yönetim	<ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe • Denetim • Bordro oluşturma: Çeşitli kanun ve mevzuatlara (SGK, İş kanunu vb.) uygun şirket maliyetlerinin bordrolanması ve raporlanması ile çalışanın biriken kıdem ve ihbar tazminatlarının düzenli olarak şirket yönetimine raporlanması • İnsan kaynakları • Raporlama • Hukuk da • Kuruluşun yönetimi (tesis yönetimi) konusunda alınan danışmanlık hizmeti
Dağıtım/lojistik/ taşımacılık	<ul style="list-style-type: none"> • Bankaların nakit taşıma amacıyla anlaşma yaptıkları güvenlik firmalarından araç desteği satın almaları • Ürünlerin dağıtımı ve taşınması için kuryelerle (kargo şirketleriyle) yapılan anlaşmalar
Üretim	<ul style="list-style-type: none"> • Giriş kalite kontrol • Paketleme • Sevkiyat öncesi son kontrol • Sevkiyata hazırlık • Sevkiyat öncesi temizlik gibi müşterinin ana imalat faaliyetini destekleyen hizmetler
Çağrı merkezi	<ul style="list-style-type: none"> • Hatırlatma aramaları • Teknik destek ve yardım masası • Gecikmiş borç bildirimleri • Müşteriye hesap bilgilerinin verilmesi • Müşterilerin kişisel bilgilerinin güncellenmesi hizmetleri • Kredi kartı iptali, kapatılması, aktivasyonu, limit artış ya da azalışı • Bankacılık faaliyetlerine ilişkin müşteri taleplerinin bankaya aktarılması
Satış/pazarlama	<ul style="list-style-type: none"> • Bireysel ürün ve hizmetlerinin pazarlanması • Bankalarda bu hizmete ilave olarak kredi kartlarının pazarlanması
Güvenlik Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none"> • Her türlü nakit ve kıymetli evrakın güvenli şekilde toplanması, sayılması, dağıtılması ve teslimini içeren hizmetler • ATM’lerin güvenli şekilde açılmaları, kapatılmaları ve tekrar hizmete sokulmaları gibi hizmetler
Yemek/Ulaşım/ Temizlik Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none"> • Hem personel hem de araç-gereç, makine ve ekipman tedariki

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Bilgi Teknolojileri: İnternetin ve bilgisayarların giderek kullanımının yaygın hale gelmiş olması, bilgisayar tabanlı hizmetleri de arttırmıştır. Bilgisayar üzerinden müşterilere sağlanan hizmetlerin güvenilirliği son derece önemli hale gelmiştir. Gerek finans kuruluşları (bankalar vb.) gerekse ticaret, üretim veya hizmet işletmeleri, müşterilerinin kişisel bilgilerinin gizlenmesi ve kötüye kullanımının engellenmesi için güvenilir hizmet sağlama konusunda bilgi teknolojileri alanında uzman kuruluşlardan hizmet satın almaya başlamışlardır. Ayrıca, bilgi teknolojileri kapsamında kuruluşların yazılım/yazılım bakım ve güncelleme hizmeti ihtiyaçları, internet üzerinden çeşitli kredi ürünlerinin pazarlanması, bilgi güvenliğinin sağlanması için sızma testlerinin yaptırılması, çağrı merkezlerinden edinilen bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılmaları gibi konularda destek hizmeti alınması söz konusu olabilmektedir (Garanti Bankası 2013 Faaliyet Raporu, “Destek Hizmeti Alınan Faaliyetler” bölümü).

Yönetim: Yönetimin sorumluluğunda bulunan, ancak ana faaliyet konusu dışında olması nedeniyle uzman kişilerin çözümüne ve görüşlerine bırakılan muhasebe, denetim, bordro oluşturma, insan kaynakları, raporlama ve hukuk gibi alanlarda alınan destek hizmetleri bu kapsamda değerlendirilebilmektedir. Bordro oluşturma hizmetine örnek olarak, çeşitli kanun ve mevzuatlara (SGK, İş kanunu vb.) uygun, şirket maliyetlerinin bordrolanması ve raporlanması gösterilebilir. Ayrıca, çalışanın biriken kıdem ve ihbar tazminatlarının düzenli olarak şirket yönetimine raporlanması da bordro oluşturma hizmeti altında bulunmaktadır (<http://www.dalfin.com.tr/eng/content/yonetim-destek-hizmetleri>). Şirket yönetimiyle ilgili alınan danışmanlık hizmeti de yönetim kapsamında tutulmaktadır.

Dağıtım/Lojistik/Taşımacılık: İşletmeler, lojistik/dağıtım ve taşımacılık için ayırdıkları bütçe ve zamanı minimize etmek amacıyla bu alanda uzman firmalardan hizmet satın alabilmektedirler. Örneğin, bankaların nakit taşıma amacıyla, anlaşma yaptıkları güvenlik firmalarından araç desteği satın almaları bu grupta gösterilebilir.

Üretim: İşletmeler gerek üretim gerekse üretim sonrası hizmetler (montaj vb.) için ihtiyaç duyulan iş gücünü, dönemsel ya da uzun süreli olarak bu konuda uzmanlaşmış firmalardan talep edebilirler. Söz konusu uzmanlaşmış firmalar, kendi bünyelerindeki işçilik gücünü ihtiyaç duyulan dönemlerde ihtiyaç duyan firmalara aktararak destek hizmeti sağlamaktadırlar. Bu destek personel tedariki şeklinde olabileceği gibi, giriş kalite

kontrol, paketleme, sevkiyat öncesi son kontrol, sevkiyata hazırlık, sevkiyat öncesi temizlik gibi müşterinin ana imalat faaliyetini destekleyen hizmetler şeklinde de olabilmektedir (<http://www.ekol-tbul.com/productionsupport.php>).

Çağrı merkezi: Gerek finans kuruluşları tarafından, gerekse kamu veya özel işletmeler tarafından, müşterilerine 7 gün 24 saat hizmet sunmak amacıyla son yıllarda oldukça yaygın şekilde kullanılmaya başlanan çağrı merkezleri (444'lü telefon numaraları), işletmelerin kendi bünyelerinde oluşturdukları gibi, dışarıdan destek hizmeti olarak da satın alınabilmektedir. Dışarıdan satın alınabilen bu hizmetlere, bankalar tarafından, hatırlatma aramaları, teknik destek ve yardım masası, gecikmiş borç bildirimleri, müşteriye hesap bilgilerinin verilmesi, müşterilerin kişisel bilgilerinin güncellenmesi hizmetleri ile kredi kartı iptali, kapatılması, aktivasyonu, limit artış ya da azalışı ile bankacılık faaliyetlerine ilişkin müşteri taleplerinin bankaya aktarılması gibi hizmetler örnek olarak verilebilir. (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md.4(5)).

Satış/pazarlama: İşletmeler satışa koydukları hizmet ve ürünlerin tanıtımı ve dağıtımını konusunda, bu alanlarda uzmanlaşmış işletmelere başvurarak hizmet desteği alma şansına sahiptirler. Örneğin, kredi kartı gibi bankacılık ürünlerinin satışı konusunda, bankalar bu tür firmalardan destek sağlayarak ürünlerin satışını veya tanıtımını gerçekleştirebilirler. Tüm işletmeler açısından ele alındığında işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin pazarlanması bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir.

Güvenlik hizmetleri: İşletmeler, güvenliği sağlamak üzere dışarıdan personel istihdam ederek bu alandaki verimi arttırıp, maliyeti düşürme yoluna gitmek isteyebilir. Bu tür hizmetlere, her türlü nakit ve kıymetli evrakın güvenli şekilde toplanması, sayılması, dağıtılması ve teslimini içeren hizmetler ile ATM'lerin güvenli şekilde açılmaları, kapatılmaları ve tekrar hizmete sokulmaları gibi hizmetler örnek olarak gösterilebilir (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md.4(4)).

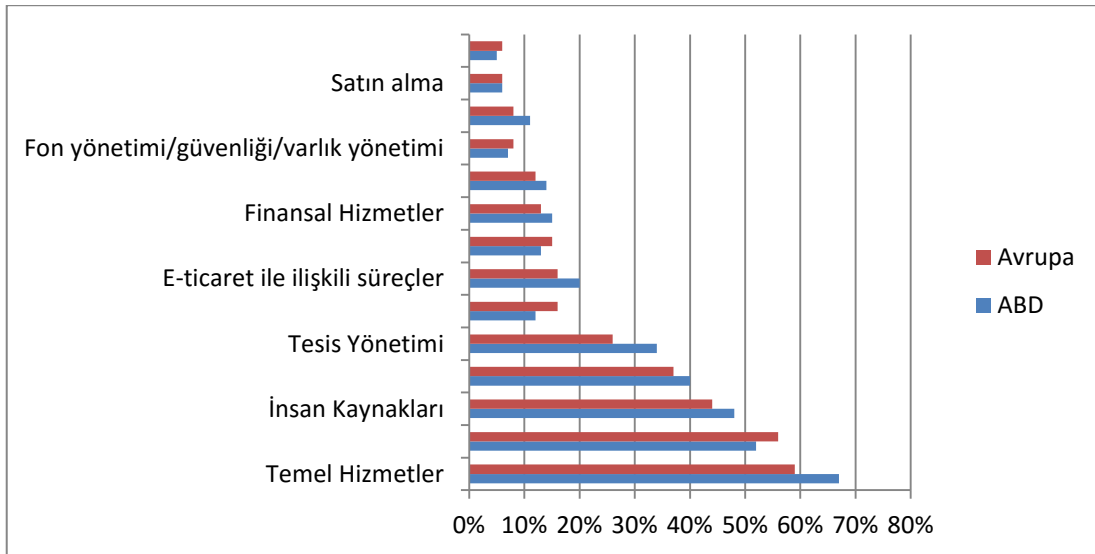
Yemek, ulaşım ve temizlik hizmetleri: Kuruluşlar, gerek personel gerekse araç-gereç, makine ve ekipman ihtiyaçlarını dışarıdan tedarik etme kararı alabilmektedirler. İşletme çalışanları için yemekhane ve servis hizmetlerinin karşılanmasına yönelik araç, ekipman ve

personel tedarik edilmesi ile işletmenin dışarıdan bir temizlik firması tarafından temizlik hizmetinin yerine getirilmesi örnek olarak verilebilir.

Yukarıda özetlenen faaliyetlerin kurumlar tarafından hangi oranlarda kullanıldıkları konusunda çeşitli araştırmalar mevcuttur. Araştırmalara ilişkin çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Kakabadse ve Kakabadse (2002), 2001 Haziran ayında, ABD ve Avrupa şirketlerindeki en popüler dış kaynak (destek hizmeti) kullanımına yönelik faaliyetleri, bunların nedenlerini ve önemini ortaya koymak üzere bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Bu araştırmaya göre hem ABD’de hem de Avrupa ülkelerinde destek hizmeti alınan en önemli faaliyetler ana hizmetlere yönelik faaliyetlerdir. Araştırmaya göre, ABD’deki işletmeler, Avrupa’daki işletmelere göre ana hizmetlere yönelik daha fazla destek hizmeti almaktadır. En az destek hizmeti ise bilişim/bilgi yönetimine yönelik faaliyetlerdir. Araştırmaya göre, Avrupa’daki işletmeler, ABD’deki işletmelere göre bilişim/bilgi yönetimi alanında daha fazla hizmet satın almaktadır. Grafik 1, alınan destek hizmetlere yönelik Avrupa ve ABD karşılaştırmasını göstermektedir.

Grafik 1: ABD ve Avrupa’da Alınan Destek Hizmetleri Karşılaştırması

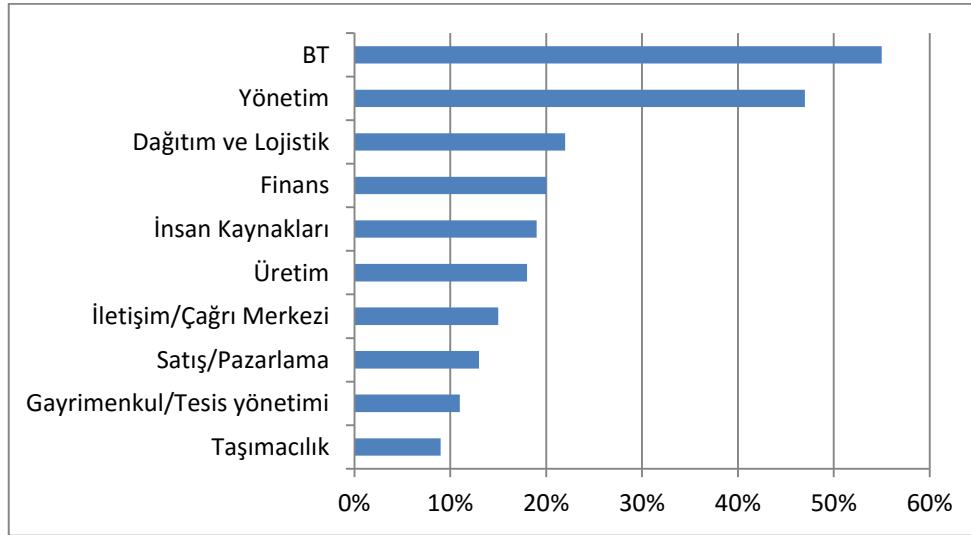


Kaynak: Kakabadse ve Kakabadse, 2002: 193

Grafik 1'e göre, hem ABD'nin hem de Avrupa şirketlerinin dışarıdan tedarik ettiği hizmetlerin başında şirketlerin temel hizmetleri gelmektedir. İkinci sırada ise bilgi teknolojileri hizmetidir. Temel hizmetlerde ABD'deki işletmeler önde iken, bilgi teknolojileri konusunda Avrupa'daki şirketler daha fazla destek hizmeti almaktadır. Grafik 1'e göre, işletmeler en fazla, bilgi teknolojileri hizmetleri, insan kaynakları, iletişim ve tesis yönetimi alanlarında dışarıdan destek hizmeti satın aldıkları görülmektedir. En az talebin ise, bilişim ve bilgi yönetim sistemleri konusunda olduğu gözlemlenmektedir.

Bu konuda yapılan bir başka araştırma, Destek Hizmeti Enstitüsü (The Outsourcing Institute), tarafından yapılmıştır. Destek Hizmeti Enstitüsü, çeşitli kuruluş ve organizasyonların dışarıdan kaynak kullanımı uygulamalarına ilişkin çeşitli anketler (araştırmalar) yürütmektedir. Enstitünün 5. Yıllık Destek Hizmeti Endeksi 2002'ye göre, en fazla destek hizmeti, bilgi teknolojileri alanında satın alınırken, en az talebin taşımacılık faaliyetleri alanında gerçekleştiği belirlenmiştir. Yapılan araştırmada elde edilen sonuçlar Grafik 2'de gösterilmiştir.

Grafik 2: Çeşitli Kuruluşlar Tarafından Alınan Destek Hizmeti Faaliyetleri



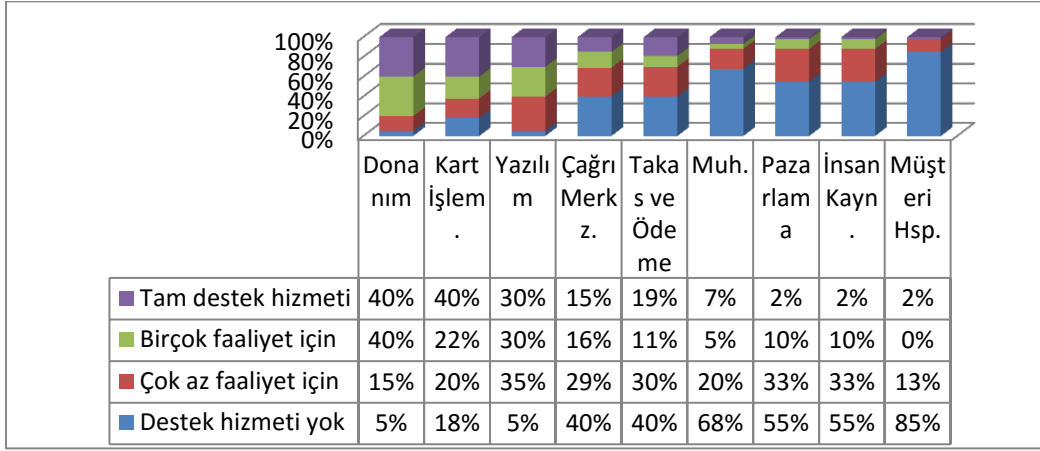
Kaynak: The Outsourcing Institute 5th Annual Outsourcing Index, 2002'den aktaran: Basel Committee on Banking Supervision, 2005: 6

Grafik 2'ye göre, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin en fazla destek hizmeti aldıkları alan bilgi teknolojileri hizmetidir. Bilişim sektörü, dinamik yapısı

nedeniyle dış kaynak yönetiminin sıklıkla ve başarıyla uygulandığı bir sektör konumundadır. Kurumlar, faaliyetlerini daha iyi yürütebilmek için yazılım/donanım, iletişim altyapısı, bilgi güvenliği gibi alanlarda dış kaynaklara ihtiyaç duyabilirler (<http://www.bdh.com.tr/tr/hizmetler/dis-kaynak-kullanim-hizmetleri>). Bu durumda, alanında uzmanlaşmış firmalardan bu ihtiyaçlar karşılanmakta ve destek alan firma büyük bir maliyet yükünden kurtulmaktadır. Bilgi teknolojilerinden sonra en fazla talep gören destek hizmeti, yönetim alanında alınan destek hizmetleridir. İşletmeler, gerek muhasebe, denetim, bordrolama gibi finansal hizmetlerde gerekse hukuk, danışmanlık ve insan kaynakları gibi yönetsel alanlarda dışarıdan hizmet tedarikine yönelebilmektedirler. Araştırmaya göre, işletmelerin en az talep ettiği hizmet, taşımacılık faaliyetleridir.

Dış kaynaktan tedarik edilen işlemlere yönelik üçüncü araştırma, *Avrupa Birliği*, Bankacılık Denetim Komitesinde temsil edilen otoriteler tarafından Mart – Nisan 2004 tarihinde 19 Avrupa Birliği ülkesinden 82 bankayı kapsayan araştırmadır. Bu araştırmaya bir ülke cevap vermemiş, her üye ülkede azami beş bankanın araştırmaya katılmasına izin verilmiştir. Araştırma, Avrupa Merkez Bankasının “Report on EU Banking Restructure, November 2004” başlıklı raporunda yer almaktadır (Avrupa Merkez Bankası, 2004: 75). Söz konusu rapora göre bankalar faaliyetlerinin yüzde 40 veya daha fazlası için destek hizmeti almaktadırlar. Yine bankaların %80’inde hazine operasyonları, risk veya aktif yönetimi gibi temel faaliyetler için ya çok sınırlı destek hizmeti alınmakta ya da böyle bir uygulama bulunmamaktadır. Araştırmaya katılan bankalar donanım kurulumu ve bakımı, yazılım gelişimi ve kart işlemleri gibi bilgi işlem fonksiyonları için ve telefon hizmetleri için destek hizmeti satın almaktadırlar. Genel itibariyle alınan destek hizmetleri daha çok arka ofis hizmetlerini içermektedir (Avrupa Merkez Bankası, 2004: 77). Grafik 3, AB bankalarının destek hizmeti aldıkları faaliyetleri ve hangi oranda destek hizmeti aldıklarını göstermektedir.

Grafik 3: AB Bankalarının Destek Hizmeti Aldıkları Faaliyetler



Kaynak: Avrupa Merkez Bankası (2004), **Report on EU Banking Structure**, ss: 26

Grafik 3'e göre, AB bankaları, yaklaşık %40 oranında donanım ve kart işlemleri ile ilgili olarak tam destek hizmeti satın almaktadırlar. Bu iki hizmeti "yazılım" takip etmekte ve en az destek talebinin müşteri hesapları, insan kaynakları ve pazarlama konusunda olduğu görülmektedir. Donanım ve yazılım faaliyetleri konusunda alınan destek hizmetinin "tam destek hizmeti" şeklinde alımı oransal olarak yüksektir. Tersini durum incelendiğinde bu alanlarda destek hizmeti alınmayan kısım yaklaşık %5 olarak dikkat çekmektedir.

Yukarıdaki üç çalışma ABD ve Avrupa açısından çeşitli kuruluşların destek hizmeti alma oranlarını genel olarak ele almaktadır. 1998 yılında Amerika'da bankacılık sektöründe bilgi teknolojilerinin destek hizmeti satın alınarak kullanımı üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaya göre, kapasite yönetimi ve üretim programlama gibi operasyonel alanlarda oldukça yüksek dış kaynak tedarikine gidildiği sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle kapasite yönetimi konusunda en yüksek oranda destek hizmeti satın alındığı, bunu üretim programlamasının takip ettiği ve en az destek hizmetinin kişisel bilgisayar yönetimi alanında olduğu ortaya konulmuştur (Ang ve Straub, 1998: 542).

Hira ve Hira (2008)'nin yaptığı çalışmada, Amerika'da, çağrı merkezi operatörleri, bilgi teknolojisi, muhasebe, mimarlık, gazete haberciliği, tıbbi hizmetler ve yüksek düzey mühendislik tasarımlarını içeren birçok faaliyetin yurt dışından alındığı belirtilmektedir. Yine Hira ve Hira'nın (2008: 3) çalışmasına göre, ABD'de bankacılık ve menkul kıymetler

sektöründe 2,3 milyon işlemin yurtdışından temin edildiği ileri sürülmektedir. 2008 yılı itibariyle 700.000 müşteri hizmeti ve kurumsal arka ofis işinin ABD'den Hindistan'a aktarıldığını öngören ayrı bir çalışmanın varlığından da Hira ve Hira (2008: 3) çalışmalarında söz etmektedirler.

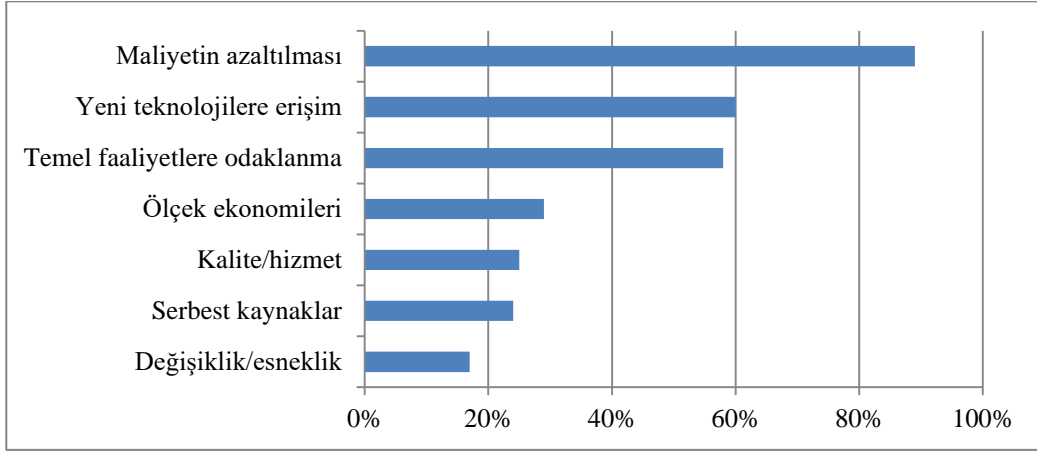
Bu çalışmanın birinci bölümünde Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modeli ve Anglo-Sakson Muhasebe Modeli ayrımı yapılarak ilgili bilgiler aktarılmış olup bu ayrım dikkate alınarak bu bölüm için Avrupa firmalarının destek hizmeti satın alarak kazanç ekonomisi üzerine daha fazla odaklandıkları buna karşılık ABD şirketlerinin daha fazla katma değer sağlayan kaynak bulma stratejilerini kullandıkları tespit edilmiştir (Kakabadse ve Kakabadse, 2002: 189). Yine yukarıda bahsedilen çalışmaların bütününden yararlanarak, ABD ve Avrupa açısından destek hizmeti alınan hizmet grupları arasında çok büyük farklılığın olmadığını, genel itibariyle, destek hizmetinin alındığı en büyük faaliyet alanının bilgi teknolojileri alanı olduğunu söylemek mümkündür.

2.2.3. Destek Hizmeti Alımını Etkileyen Faktörler

Şirketler temel faaliyetleri dışında kalan ancak temel faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli bulunan diğer faaliyetlerini gittikçe artan oranda dışarıdan temin etme yoluna başvurumaktadırlar. Bu şekilde kendi temel faaliyetlerine odaklanarak verimliliklerinin artırılması sağlanmaktadır. Ayrıca, yan faaliyetler için gerekli olan maliyete katlanmayarak söz konusu hizmetleri daha kaliteli şekilde uzmanlarından almaktadırlar.

Avrupa Merkez bankası 2004 yılında bankaların destek hizmeti alma nedenlerini ortaya koymak üzere bir araştırma yapmıştır. Bu çalışmaya göre bankaların %90'ı maliyetleri azaltmak amacıyla, %60'ı yeni teknolojilere erişim amacıyla destek hizmeti satın almaktadırlar. Destek hizmeti satın alımına neden olan en az etkiye sahip faktör kuruluş içindeki değişim ya da daha fazla esneklik sağlanmasıdır. Yapılan araştırma sonucu elde edilen etkenlere ilişkin grafik aşağıda yer almaktadır:

Grafik 4: AB Bankalarının Destek Hizmeti Alımını Teşvik Eden Sebepler



Kaynak: Avrupa Merkez Bankası (2004), **Report on EU Banking Structure**, ss: 28.

Grafik 4 incelendiğinde, bankalar maliyetlerini azaltmak, yeni teknolojilere erişim sağlayabilmek ve temel faaliyetlerine odaklanmak amacıyla dışarıdan kaynak tedarikine yönelmektedirler. Ayrıca, bankaların ürünlerini çeşitlendirmek yerine söz konusu ürünün hizmetini arttırmak suretiyle maliyetlerini düşürdükleri ve bunu dışarıdan hizmet satın alarak yerine getirdikleri görülmektedir (ölçek ekonomisi).

2005 yılında Destek Hizmeti Enstitüsü tarafından gerçekleştirilen 8. Yıllık Destek Hizmeti Endeksine göre şirketlerin destek hizmeti alma nedenleri Grafik 5'te gösterilmiştir. Grafiğe göre, çeşitli şirketlerin destek hizmeti alımlarını etkileyen en önemli faktörlerin işletim maliyetlerinin denetlenmesi ve azaltılması ile şirketlerin ana faaliyetlerine odaklanmalarının sağlanması olduğu görülmektedir. Nakit akışı sağlama ve varlık transferi sağlama düşüncesiyle dışarıdan destek tedariki oldukça düşük düzeyde bulunmaktadır.

Grafik 5: Çeşitli Şirketlere Göre Destek Hizmeti Alımının Nedenleri



Kaynak: Outsourcing Essentials, 8th Annual Index (<http://www.outsourcing.com/content.asp?page=01b/other/oe/q405/moneymatters.html>)

Destek Hizmeti Enstitüsü tarafından firmaların destek hizmeti alımlarına neden olan “*Top 10 Reasons Companies Outsource*” (Firmaların Destek Hizmeti Alımlarının İlk On Nedeni) listesi yayınlamıştır (http://www.outsourcing.com/content.asp?page=01b/articles/intelligence/oi_top_ten_survey.html). Bu listeye göre, nedenleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- İşletme maliyetlerinin denetlenmesi ve azaltılması
- Şirketin ana faaliyetlerine odaklanmasının sağlanarak verimin artırılması
- Dünya çapında olanaklara erişimin sağlanması
- Diğer amaçlar için iç kaynakların serbest bırakılması
- İşletme içinden edinilemeyen kaynaklara sahip olunması
- Yeniden yapılanma sürecinin hızlandırılması
- Denetim dışı kalmış/idaresi zor olan işlerle başa çıkılması
- Sermaye fonlarının oluşturulması
- Riskin paylaşılması
- Nakit akışının sağlanması

Tüm bu araştırma sonuçları birlikte yorumlandığında, üst sırada maliyetleri kontrol etme ve azaltma isteği gelmektedir. Bunu, işletmenin ana faaliyetlerine odaklanma isteği ve temel faaliyetlerinin geliştirilmesi ile yeni teknolojilere erişim imkânı takip etmektedir. Beraberinde gelen nedenler ise dünya çapında olanaklara erişim, iç kaynakları başka etkinlikler için serbest bırakma, işletme içinde sahip olunamayan kaynaklara sahip olma, yeniden yapılanma sürecini hızlandırma, denetim dışı kalmış ya da idaresi zor olan işlevler ile başa çıkabilme, sermaye fonları oluşturma, riski paylaşma ve nakit akışı sağlama etkenleri takip etmektedir. Gerek, tüm kuruluşlar açısından destek hizmeti almanın nedeni gerekse özele indirgeyip bankaların destek hizmeti almalarındaki etken faktörleri incelediğimizde her iki grupta da temel etkenin maliyetlerin azaltılması olduğu görülmektedir.

2.2.4. Destek Hizmeti Almanın Faydaları

Şirketler, yukarıda bahsedilen etkenlere bağlı olarak, ana faaliyetlerinin gerçekleşmesi için gerekli olan yan faaliyetleri dışarıdan tedarik yoluna gidebilirler. İşletmeler gerek duydukları yan faaliyetleri dışarıdan satın almakla bazı avantajlar elde ederler. Dış kaynak tedariki (*Outsourcing*), işletmelere avantajlar sağlayabilir ve yakın finansal dönemde maliyetleri azaltabilir. Kısa dönem maliyet kontrolünün sağlanmasının ardında birçok fayda mevcuttur. Örneğin, işletmelerin temel faaliyetlerine odaklanması sağlanabilir. Ayrıca literatürde, stratejik yönetim, faaliyet yönetimi, satın alma ve tedarik ile yenilikçilik (inovasyon) üzerine birçok faydanın bulunduğu bilgisi de elde edilmektedir (Harland ve diğerleri, 2005: 833-834).

Destek hizmeti almanın, işletmelere sağladığı faydalar sıralanacak olursa, birinci sırada işletmeler tarafından maliyetlerin kontrol edilebilmesi ve azaltılmasının sağlanması gelmektedir. İşletmeler dışarıdan kaynak tedarik ederek, değişken maliyetlerini sabit maliyetlere dönüştürürler ve etkin bir bütçe hazırlanması olanağına sahip olurlar. İkinci sırada gelen fayda, işgücü maliyetinin azaltılmasıdır. Dışarıdan destek alınmadığı durumlarda, işletmeler işgücünü kendi bünyelerinde istihdam etmek zorundadırlar. Alanında uzman olan bir kişinin işe alınması veya eğitimi oldukça pahalı olabilir ve geçici işçiler hiçbir zaman istenilen tecrübeye erişemezler. İşgücünün destek hizmeti olarak dışarıdan temin edilmesi, ihtiyaç duyulduğunda şirketin insan kaynaklarına odaklanmasına

olanak tanımaktadır. Özellikle bilgi teknolojileri alanında destek hizmeti alındığında, eğitimler ve sertifikalar için ödenmesi gereken masraflar azaltılmış olmaktadır. Ayrıca, etkinlik ve rekabet gücünün artması, yeni teknolojilere uyumun hızlı olması, işletmenin temel faaliyetlerine odaklanmasının sağlanması, riskin azaltılması, herkese eşit fırsat tanınması ile uyum ve güvenlik problemlerinin çözülmesi şeklinde sıralanan faydaları da bulunmaktadır (<http://www.essent.com/News/Blog/The-Top-10-Benefits-of-Outsourcing-IT-through-Managed-Services-284-24.htm>).

2.2.5. Destek Hizmeti Almanın Yarattığı Riskler

Destek hizmeti alma finansal hizmet sektörü açısından faydalar sağlamakla beraber, etkili şekilde yönetilmesi gereken birçok sayıda risk unsuru da mevcuttur. İsmayilov ve Gözel (2012: 22)'in çalışmalarında belirttikleri üzere, bankaların destek hizmet kuruluşlarıyla kurdukları ilişkiler, bankanın finansal olarak olumsuz etkilenmesi riskini (*finansal risk*), iş süreçlerinin, sistemlerinin ve çalışanlarının dolayısıyla ticari faaliyetlerinin olumsuz etkilenmesi riskini (*operasyonel risk*), kanunlarla, düzenlemelerle, etik standartlarla ve mevzuatla uyum kurallarının ihlal edilmesi riskini (*uyum riski*), ticari faaliyetler ile süreç ve operasyonların sürekli olarak sunulmaması ve kesintiye uğraması riskini (*iş sürekliliği riski*) ve organizasyonda bilgiye ve bilgi sistemlerine erişim veya kullanım hata yada hileleri şeklinde kendini gösteren *teknoloji ve bilgi güvenliği risklerini* doğurabilir. Sonuç olarak, destek hizmetlerinin, genel olarak işletmelerin operasyonel risklerini artırdığı gözlemlenmiştir. (ABD Kamu Otoriteleri, 2006: 264).

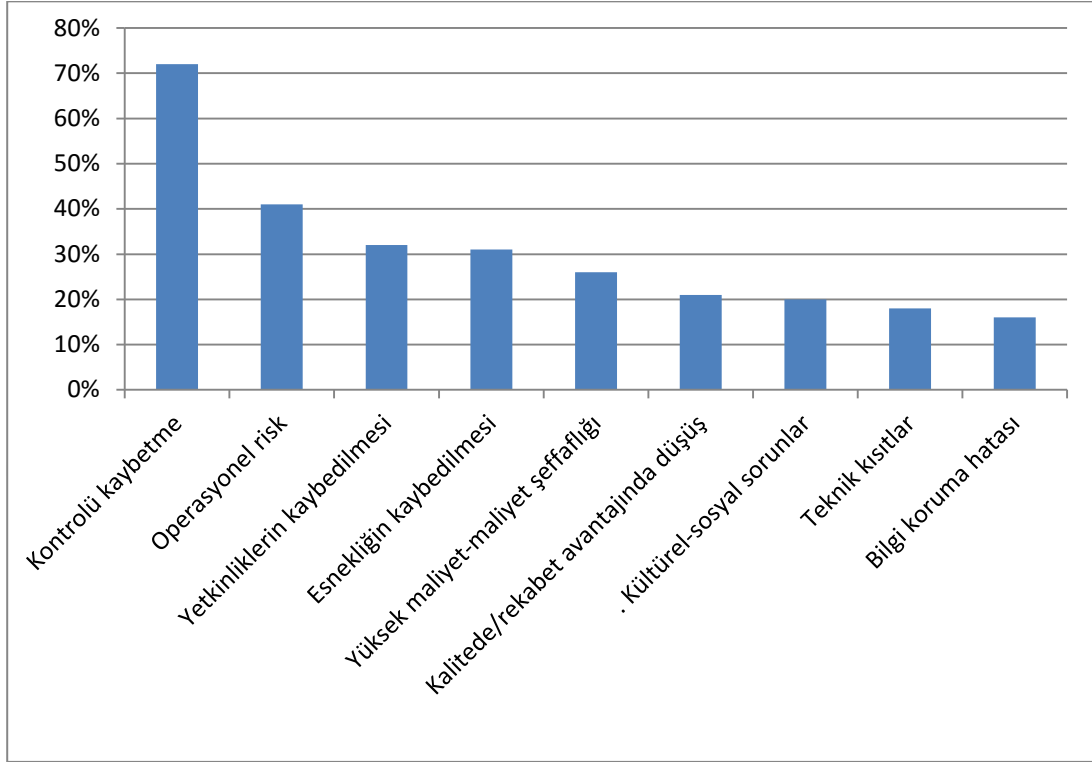
Şengül (2007: 25-26) tarafından yapılan çalışmada, bankaların destek hizmeti almaları sonucunda karşı karşıya kalabilecekleri risklere değinilmiş olup bu riskler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- **Uyum Riski-Yasal Risk:** Yasalara, mevzuata, kurallara ve standartlara uyulmaması nedeniyle ortaya çıkan risktir.
- **Operasyonel Risk:** İşlemlerin zamanında ve öngörüldüğü gibi gerçekleştirilmemesi riskidir.

- **Sözleşme Yönetimi Riski:** Destek hizmet kuruluşunun sözleşme hükümlerini üzerinde anlaşıldığı gibi yerine getirmemesi sonucu bankanın maruz kaldığı risktir
- **Strateji Riski-Yatırım Riski:** Yanlış strateji ve yatırım kararlarının alınması ve uygulanması riskidir.
- **İtibar Riski:** Bankalara duyulan güvenin azalması riskidir
- **Bağımlılık Riski:** Destek hizmeti kuruluşunun verdiği hizmetlere aşırı bağımlılık sonucu bankaların makul bir sürede sözleşmeye ve iş ilişkisine son verememesi riskidir.
- **Yoğunlaşma Riski-Sistemik Risk:** Sektörün destek hizmeti sağlayan belirli ve kısıtlı sayıda firmada yoğunlaşması sonucu ortaya çıkan risktir.
- **Çıkış Stratejisi Riski:** Uygun çıkış stratejilerinin bulunmaması riskidir. Bu durum bir firmaya aşırı güvenmekten, faaliyetin içeride çözülmesini engelleyici şekilde gerekli becerilerin bulunmamasından kaynaklanabilir.
- **Destek Hizmeti Kuruluşundan Kaynaklanan Risk:** Uygun olmayan yükümlülük altına girme veya kredi değerlendirmesi sonucu doğan risktir.
- **Ülke Riski:** Politik, sosyal ve yasal durumun yol açabileceği ilave risk. İşletme süreklilik planlaması oldukça karışık olabilir.
- **Erişim Riski:** Destek hizmeti anlaşmasının, düzenleyici için veri ve diğer bilgilerin zamanında tedarik edilmesini engelleme riskidir.

Bu konuda yapılmış bir başka araştırma ise Avrupa Merkez Bankasının yapmış olduğu araştırmadır. Bu araştırma incelendiğinde bankaların destek hizmeti satın almakla maruz kaldıkları risklerin başında hizmetlerin kontrolünün kaybedilmesi gelmektedir. Bu riski %40 ile operasyonel risk takip ederken en düşük risk, bilginin korunması ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Bu araştırma sonucu elde edilen bulgulara ilişkin grafik aşağıda gösterilmektedir:

Grafik 6: AB Bankalarının Destek Hizmetine İlişkin Risk Değerlendirmesi



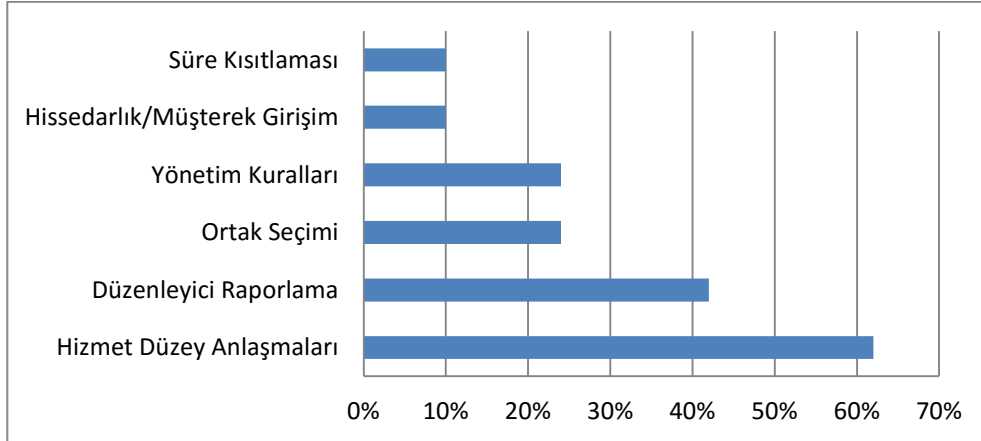
Kaynak: Avrupa Merkez Bankası (2004), **Report on EU Banking Structure**, ss: 29

Ayrıca, Davison (2003) tarafından yapılan “*Top 10 Risks of Offshore Outsourcing (Dış kaynak tedarikinin neden olduğu ilk 10 risk)*” başlıklı araştırmada, dış kaynak tedarikinin yol açtığı 10 risk faktörünü sıralamıştır. Bu araştırmaya göre, en büyük riski maliyetlerin düşme beklentisi oluşturmaktadır. Çünkü genellikle maliyetlerin ilk yıldaki düşüşü %15-25 arasında iken, üçüncü yıldan sonra ancak %35-40’a ulaşmaktadır. İkinci sıradaki risk faktörü, veri güvenliği/korunadır. Bu riskleri, sırasıyla, bilginin kaybolma riski, teslimatta tedarikçi başarısızlığı riski, proje kapsamının kontrol edilemeyecek ölçüde büyüyüp genişlemesi riski, kültür kaynaklı riskler, kilit personelin işe alınması ile ilgili risk ve bilgi transferi riski takip etmektedir (<http://www.zdnet.com/news/top-10-risks-of-offshore-outsourcing/299274>).

Yukarıda açıklandığı üzere, dışarıdan hizmet satın alma, fayda sağlamakla beraber birçok risk unsurunu da barındırmaktadır. Destek hizmeti satın alan kuruluşlar destek hizmet kuruluşlarıyla sözleşme imzalamadan önce risk değerlendirmesi yapmalıdırlar. Destek hizmeti alacak firmaların risk değerlendirme konusundaki ortak bakış açılarında

dikkate aldıkları nokta, destek hizmeti almaya karar verdikleri şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkin olmasıdır (KPMG⁷, 2013: 6) Destek hizmeti alacak firmalar, destek hizmeti verecek kuruluşlarla özel sözleşmeler yaparak, performansları hakkında şirketlerine düzenli raporlar sunmalarını isteyerek veya sözleşme süresini kısıtlı tutarak söz konusu riskleri azaltma yoluna gidebilmektedirler. Avrupa Merkez Bankası tarafından Kasım 2004 tarihinde yapılan raporda risklerin azaltılmasına yönelik AB bankalarının aldığı önlemlere de oransal olarak yer verilmiştir. Bu rapora göre, AB Bankalarının en yüksek oranda başvurdukları tedbir yöntemi (service level agreements) hizmet seviyesi anlaşmaları yapmaktır (yaklaşık %62). Birçok AB Bankası hizmet seviyesi anlaşması adı verilen özel anlaşmalara sahiptir ve bu anlaşmalar, dış kaynak tedarikçisinin performansına ilişkin olarak banka yönetimine düzenli raporlar sunulmasını gerektirir. En az başvurulan yöntem ise (shareholding/joint venture) iş ortaklığı yöntemi ve (time limitation) süre kısıtlaması yapmaktır. İş ortaklığı modelinde olduğu gibi (mutual shareholding) karşılıklı pay sahipliği yöntemi, doğal risk azaltma yöntemi olarak görülebilir. Bu yöntemlere ilişkin grafik aşağıda gösterilmektedir.

Grafik 7: AB Bankalarının Risk Azaltmaya Yönelik Yöntemleri



Kaynak: Avrupa Merkez Bankası (2004), **Report on EU Banking Structure**, ss: 29

⁷ 1987 yılında Peat Marwick International (PMI), Klyveld Main Goerdeler (KMG) ve bu firmalarının alt firmalarının birleştirilmesiyle oluşmuş global bir şirkettir. KPMG, şirket kurucularının isimlerinin ilk harflerinden oluşmaktadır. K, Klyveld'i; P, Peat'i; M, Marwick'i ve G, Goerdeler'i temsil etmektedir. <http://www.kpmg.com/TR/TR/HAKKIMIZDA/ABOUT/Sayfalar/tarihce.aspx> (23.04.2014)

2.3. Destek Hizmeti İle İlgili Uluslararası Kuruluşların Yaptıkları Düzenlemeler

Bu bölüm kapsamında gerek Anglo-Sakson muhasebe modelini uygulayan ülkelerdeki gerekse Kıta Avrupa'sı muhasebe modelini uygulayan ülkelerdeki destek hizmeti ile ilgili kabul edilmiş veya edilme aşamasında bulunan yasal düzenlemelere yer verilmektedir.

2.3.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan Amerika Birleşik Devletlerindeki İlgili Yasal Düzenlemeler

ABD'de destek hizmetler ile ilgili Denetim Standartları Yönergesi No: 70 (SAS No: 70) ve Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi No: 16 (SSAE No: 16) adlı iki düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerle ilgili aşağıda ayrıntılı açıklamalar yapılmaktadır.

2.3.1.1. Denetim Standartları Yönergesi No: 70 (The Statement on Auditing Standard (SAS) No: 70)

Teknoloji kullanımının artması, dış kaynak kullanımının kullanıcı işletmeler içinde hızlı bir şekilde büyümesine neden olmuştur. Bir kurum, kendi finansal beyanlarını etkileyen bir işletme faaliyetini veya fonksiyonunu dışarıdan tedarik ettiğinde, 70 Nolu Denetim Standartları Yönergesini uygulayabilir. Söz konusu yönerge, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (AICPA) tarafından görevlendirilen Denetim Standartları Kurulu'nca (ASB) 1992 yılında ileri sürülen bir denetim yönergesidir (Bankar ve Kaur, 2012: 1). 1992 yılının Nisan ayından itibaren, 70 No'lu ABD Denetim Standartları Yönergesi (SAS 70), hizmet kuruluşlarına güvence raporları hakkında yol göstermektedir. Yönerge, 1992 yılında ilk kez ortaya çıktığında, data merkez kullanıcılarının data merkezinin güvenliği ve uygun kontrol sistemleri altında işletilmesi için güvence sağlayan altın standart niteliğine sahipti. Ancak, AICPA'ya göre 70 nolu Denetim Standartları Yönergesi hizmet kuruluşları tarafından bu tarzda kullanılmak üzere tasarlanmamış olup finansal raporlamaya yönelik iç kontroller üzerine odaklanmaktadır (Klein, 2011). 1990 yılından itibaren, hizmet kuruluşları, kullanıcı kuruluşlar ve denetçiler hizmet

kuruluşlarında önemli bir yer edinen finansal raporlama üzerine kullanıcı işletmenin iç kontrolü ile ilişkili uygun kontrollere yönelik güvence sağlamak amacıyla 70 Nolu Denetim Standartları Yönergesinin raporlarına tabidirler (Seale ve Williams, 2010.). 70 nolu Denetim Standartları Yönergesi, hizmet kuruluşlarının müşterilerine ve müşterilerinin denetçilerine yönelik olarak tek bir raporlama biçiminde, süreçler ve onların kontrol faaliyetlerini ortaya çıkarmak amacıyla hizmet kuruluşlarına olanak tanıyan otoriter bir rehberdir. Bu yönergeye uygun olarak hazırlanmış bir denetçi raporunun varlığı, destek hizmeti sunan kuruluşun faaliyet ve kontrol amaçlarının bir bağımsız muhasebe ve denetim firması tarafından incelendiğini göstermektedir (<http://sas70.com/#>, “SAS 70 Overview”).

70 Nolu Denetim Standartları Yönergesi, iç kontrol üzerine odaklanmış bir denetim yönergesidir. Yönerge, yürürlüğe girene kadar, AICPA tarafından birçok periyodik düzenleme yayınlanmıştır. Bu periyodik düzenlemeler, genellikle var olan denetim standartlarının değiştirilmesini veya yeni denetim standartlarının oluşturulmasını kapsamaktadır. İç kontrol üzerine ilk olarak 1958 yılının Ekim ayında Denetim Prosedürleri Yönergesi (Statement on Auditing Procedure - SAP) No. 29 yayınlanmış ve bu standart iç kontrol üzerinde bağımsız denetçilerin gözden geçirmesiyle ilgili kapsam üzerine oluşturulmuş olup, bu standardı Kasım 1971 yılında yayınlanan SAP No 41, Kasım 1972 yılında yayınlanan SAP No 54, Aralık 1974 yılında yayınlanan SAP No. 3, Aralık 1982’de yayınlanan 44 nolu Denetim Standartları Yönergesi (Statement on Auditing Standards – SAS 44) takip etmiştir. 44 nolu Denetim Standartları Yönergesi, hizmet kuruluşlarındaki iç kontrol üzerine özel amaçlı raporlar ile ilgili rehberlik amacıyla çıkarılmıştır. Bu denetim standardının ardından Temmuz 1984 ve Nisan 1988 yıllarında SAS No. 48 ve SAS No. 55 yayınlanmış olup nihayetinde 1992 yılında SAS No. 70 yürürlüğe girmiştir.

2.3.1.2. Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi No: 16 (Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE) No: 16)

Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi No: 16, AICPA’nın Denetim Standartları Kurulu tarafından ileri sürülen bir tasdik standardıdır. Standart kullanıcı işletmeler için hizmet tedarik eden hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik raporlama

için hizmet denetçisinin üstlendiği sözleşmeleri ele alır (<http://www.ssaе16.org>). Standarda ilişkin taslak metin Kasım 2008 tarihinde yayınlanmış olup, Şubat 2009 tarihinde taslak ile ilgili yorumlar alınmaya başlanmış ve Ocak 2010 tarihinde son olarak yayın izni verilmiştir. 15 Haziran 2011 tarihinde ise geçerli olmaya başlamıştır (Gaskin, 2010: 12).

70 nolu Denetim Standartları Yönergesi bir denetim yönergesi iken, 16 nolu Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi (SSAE 16) bir tasdik standartları yönergesi olarak yayınlanmıştır. Güvence hizmetleri kapsamında iki tür standarttan söz edilmektedir. Bunlardan bir tanesi tasdik standartları diğeri ise güvence standartlarıdır. 70 Nolu Denetim Standartları Yönergesi (SAS 70), finansal muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ile ilgili kontrol üzerine odaklanırken, SSAE 16 finansal raporlamayı da kapsayan daha ileri düzeydeki kontrol üzerine odaklanmıştır (Sinha ve diğeri, 2011: 319). Başlangıçta SAS 70 ve SSAE 16 çok benzer gözükse de önemli farklılıklara sahiptir. Bu farklılığın başında denetçilerin rapor düzenleme nedenlerinin farklı olması gelmektedir. Şöyle ki, SAS 70'i kullanan denetçiler, kontrol sisteminin doğruluğu, amaçlara erişim için kontrol faaliyetlerinin tasarlanması ve süreç içerisine yerleşmiş kontroller ile bu süreçlerin etkililiği üzerine doğrudan raporlama görüşü beyan ederlerken, SSAE 16 standardını uygulayan denetçiler, yukarıda bahsedilen görevlerin tasdikini gerçekleştirirler (Price, t.y.). Yani, destek hizmet kuruluşunu denetlemekle görevlendirilmiş hizmet denetçisi, kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilerin, kuruluşun kontrol sisteminin tanımlanmasında uygun kriterleri kullanıp kullanmadığı hususunu karara bağlamaktan sorumludurlar.

Hem SAS 70 hem de SSAE 16 AICPA tarafından çıkarılmış iki ayrı düzenlemedir, çünkü SAS 70 bir denetim yönergesi iken SSAE 16 bir tasdik standardı yönergesi olarak yürürlüğe girmiştir. 16 Numaralı Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi, güvence hizmetlerine daha yakın bir standart olması nedeniyle şu an yürürlükte geçerli olan standart konumundadır. Tablo 9'da Denetim Standartları Yönergesi (SAS) 70 ile Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi (SSAE) 16 arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur:

Tablo 9: Denetim Standartları Yönergesi (SAS) No: 70 ve Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Standartlar Yönergesi (SSAE) No: 16 Arasındaki Farklılıklar

SAS 70	SSAE 16
Denetçi raporunda, yönetimin iddialarına yer vermek gerekli değildir	Yönetimin iddiaları, denetçinin raporu için gereklidir
	Yönetimin iddiaları, iddianın değerlendirilmesi için kullanılan uygun kriterleri içermelidir
Denetçi raporunda, alt hizmet kuruluşunun iddialarına yer vermek gerekli değildir	Hizmet kuruluşu alt hizmet kuruluşu kullanıyorsa, alt hizmet kuruluşunun iddiası denetçi raporunda birlikte bulunmalıdır
Tip II rapor için, sistemin sunumu ve tasarımının uygunluğu üzerine doğru görüş, kısa bir süre itibariyledir.	Tip II rapor için, sistemin sunumu ve tasarımının uygunluğu üzerine uygun görüş, raporu kapsayan süreç itibariyledir.

Kaynak: Seale ve Williams, t.y.;⁸

2.3.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modelini Uygulayan Avrupa Ülkelerindeki İlgili Yasal Düzenlemeler

Avrupa'da hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik olarak, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı (ISAE) No: 3402 adlı tek düzenleme mevcuttur. Ancak bu standartla birlikte Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine dikkat edilmesi ve "Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri (ISAE) No: 3000" standardına uygun raporlama yapılması gereklidir. Bu nedenle, aşağıda ISAE 3402'nin ardından bu standartla ilişkili olan "Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine" ve "ISAE 3000" standardına ilişkin açıklamalar da bulunmaktadır.

2.3.2.1. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (International Standard on Assurance Engagements - ISAE) 3402)

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından 15 Haziran 2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayınlanmış bir güvence standardıdır. AICPA tarafından yayınlanan

⁸ [http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Advisory/IT/GT%20LLP%2010%20steps_\(FINAL\).pdf](http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Advisory/IT/GT%20LLP%2010%20steps_(FINAL).pdf) (13.02.2014)

Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi (SSAE) No: 16 ile aynı tarihte yürürlüğe girmiş olmakla birlikte bu standart için yapılmaya başlanan hazırlık dönemi Aralık 2007 yılına dayanmaktadır. 16 No'lu Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi (SSAE 16), ISAE 3402 standardından bir sene sonra hazırlık evresine girmiş ve taslak olarak yayınlanmıştır. Aşağıdaki tablo SSAE 16 ve ISAE 3402'nin gelişim evrelerini göstermektedir:

Tablo 10: Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402'nin Gelişim Evreleri

Aralık 2007	Mayıs 2008	Eylül 2008	Ekim&Kasım 2008	Ocak 2009	Şubat 2009	Aralık 2009	Ocak 2010	15 Haziran 2011
GHS 3402 taslak metin olarak yayınlandı	GHS 3402 yorumuna açıldı	GHS 3402 yorumlar kabul edildi	ABD SSAE 16 taslak metin olarak yayınlandı	ABD SSAE 16 yorumuna açıldı	ABD SSAE 16 yorumları kabul edildi	GHS 3402 son olarak piyasaya sürüldü	SSAE 16 son olarak piyasaya sürüldü	SSAE 16 ve ISAE 3402 yürürlüğe girdi

Kaynak: Gaskin, 2009: 30 ve Gaskin, 2010: 12

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı 3402, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun önerisiyle, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants – IFAC) standart oluşturma kurulu tarafından, hizmet kuruluşlarındaki güvence raporlarına yönelik hazırlanmış kılavuz niteliğinde yeni bir uluslararası standarttır. Bu standart kullanılarak denetim firmaları, denetledikleri kuruluşları yönetim açısından, müşteri eğitim süreci ile müşterinin kişisel bilgilerinin güvenliği açısından ve teknoloji ile bilgi teknolojileri güvenliği açısından kontrol ederler (<http://www.goldmoney.com/faq/governance-and-regulation#ID123>). 3402 No'lu Standart, uluslararası güvence denetim standardıdır ve bu standarda uygun olarak güvence raporu düzenlenir. Söz konusu güvence raporu, destek hizmeti kuruluşlarının firmalara verdiği hizmetlerin gerçekleşmesi sırasındaki iç kontrol ortamının yeterliliğine ilişkin güvence vermek üzere denetim raporunu imzalama yetkisine sahip yetkililer tarafından imzalanır (Cantürk,2012).

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402, uluslararası bir standart olmasına karşın farklı gereksinim ve mevzuatlara istinaden bazı ülkeler tarafından temel

olarak kabul edilerek ulusal standartlara dönüştürülmüştür (KPMG, 2013). Mart 2013 tarihli, KPMG Araştırma Raporunda bahsedildiği üzere, ISAE 3402 standardının getirdiği üç önemli yeni gereksinim bulunmaktadır. Bu gereksinimler şu şekilde sıralanmaktadır:

- a. Destek hizmeti kuruluşu yönetimi, kontrollerin tasarımının uygunluğu ve kontrollerin etkinliğinin sağlandığına dair uygun ortamın oluşturulduğunu doğrulamalıdır
- b. Bağımsız denetçinin iç kontrole ilişkin gerçekleştirilen çalışmalara itimat ederek görüş bildirdiğine ilişkin ifadeye raporda yer verilmelidir ve son olarak,
- c. Denetim konusu içerisine destek hizmeti kuruluşunun alt yüklenicilerini de dâhil etme kararı verilirse, Yönetim Beyanı ve denetim çalışmaları için geçerli kurallar alt-yüklenici hizmetleri için de geçerli olmalıdır.

Amerika Birleşik Devletleri açısından geçerli kabul edilen Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ile uluslararası standart niteliği taşıyan Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 arasında birtakım farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklara Tablo 11’de yer verilmektedir:

Tablo 11: Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Arasındaki Farklılıklar

	ABD Standardı: SSAE 16	Uluslararası standart: GHS 3402
Rapor kullanımı	Rapor özellikle hedef kullanıcılarla sınırlıdır ve bunun özellikle raporda belirtilmesi gerekir.	Raporun hazırlanma nedeni hedef kullanıcı kuruluşlar ve denetçiler tarafından okunması olup raporda “sınırlı kullanıcı” ifadesinin kullanılması zorunlu değildir. Ancak istenirse kullanılabilir.
Hata ve Hileler	Hizmet denetçisi kasıtlı fiillerin (hilelerin) rapor üzerindeki etkisini dikkate almalıdır.	Böyle bir gereklilik söz konusu değildir
Raporlama Sonrası Olaylar	Hizmet denetçisi, rapor tarihinden sonra Tip 2 olayları göz önünde bulundurur	Denetçinin rapor tarihinden sonraki olayları göz önünde bulundurması gerekli değildir.
Raporlama	Hizmet denetçisinin, kontrol testlerini gerçekleştirirken örneklem riski ile karşılaşmasına imkân vermez.	Hizmet denetçisinin, kontrol testlerini gerçekleştirirken örneklem riski ile karşılaşmasına imkân verir.

Kaynak: Deloitte, 2014: 6

2.3.2.2. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardı İle İlişkili Düzenlemeler

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 – Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardına göre raporlama gerçekleştirilirken uygulayıcıların dikkate almaları gereken iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden bir tanesi tüm güvence sözleşmeleri için geçerli olan “Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi” diğeri ise, 3402 No’lu standarda yönelik genel kuralların yer aldığı 3000 No’lu “Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri” standardıdır.

“*Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi*”, 1 Ocak 2005 tarihinde ya da sonrasında yayınlanan güvence raporları için geçerlidir. Bu çerçeve, bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve amaçlarını tanımlayarak Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının Uygulanacağı sözleşmeleri belirlemektedir. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi tek başına standart oluşturmaz veya güvence sözleşmelerinin yürütülmesi için kurallar sağlamaz. Güvence Sözleşmeleri Standartları, güvence sözleşmelerinin yürütülmesi için Çerçevadaki kavramlarla tutarlı, temel ilkeler, gerekli prosedürler ve ilgili rehberlik içermektedir. Çerçeve kapsamında, güvence sözleşmesi tanımlanarak unsurları detaylı şekilde açıklanmakta, güvence sözleşmeleri kapsamına giren sözleşmeler belirtilmekte ve bir güvence sözleşmesinin kabul edilmesi için gerekli olan unsurlar sıralanmaktadır. 3402 Nolu standart uygulanırken uygulayıcı (denetim işini yürüten firma veya bağımsız denetçi) bu çerçevenin ilgili maddelerini dikkate alarak işi kabul edip etmeyeceğine karar verecektir. Çünkü uygulayıcının işin kabulü esnasında değerlendirmesi gereken hususlara ilişkin açıklamalar bu Çerçeve kapsamında açıklanmaktadır. Ayrıca, sadece işin kabulü esnasında değil, güvence raporunun oluşturulmasına kadar geçen her aşamada bu Çerçeveye uygun hareket etmek durumundadır.

“*Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3000 – Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri*”, standardı da 1 Ocak 2005 tarihinde veya sonrasında düzenlenen güvence raporları için geçerlidir.

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3000, denetçilere yol gösterici mahiyette rehberlik sağlamak ve temel ilke ve teknikleri saptamak amacıyla oluşturulmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'ye göre, ISAE 3000, güvence sözleşmelerinin yürütülmesine bağlı bulunan kalite kontrol standartları ve önemli güvence sözleşmesi koşullarını kapsayan birtakım genel hükümler içerir. Bu nedenle, ISAE 3402 gibi güvence hizmetlerinin yürütülmesinde temel ilke ve prosedürlerin oluşturulması için ISAE 3000 mükemmel bir alt yapıdır (Denyer, t.y.). Söz konusu standart kapsamında, güvence sözleşmelerine ilişkin süreç anlatılmaktadır. Uygulayıcıların güvence verebilmeleri için taşınmaları gereken hususlara değinilmekte ve güvence sürecine ilişkin açıklamalar yapılmaktadır. Bu standartta, sözleşmenin kabulü ve devamlılığı için dikkat edilmesi gereken hususlara Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine atıfta bulunularak değinilmekte, sözleşmenin planlanması ve yürütülmesi aşaması detaylandırılmakta ve güvence raporlarına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3000 ile No: 3402 arasındaki bu ilişki nedeniyle, denetçi, hem Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402'nin hem de Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3000'nin kurallarına uymadıkça Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402'ye uygun rapor verdiğini beyan edemez (ISAE 3402, paragraf 10).

2.3.3. Denetim Standartları Yönergesi No: 70, Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Denetim Standartları Yönergesi No: 70, Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 düzenlemelerinin tamamı hizmet kuruluşlarındaki iç kontrollere yönelik güvence verme amacıyla oluşturulmuş standartlardır. 70 No'lu Yönerge, 15 Haziran 2011 tarihinden sonra yeniden düzenlenerek tasdik standardı niteliği taşıyan Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 olarak yürürlüğe girmiştir ve her iki düzenleme de AICPA tarafından hazırlanmış üçüncü taraflara güvence sunmaya yönelik düzenlemelerdir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, Denetim Standartları Yönergesi No: 70 bir denetim yönergesi iken, 16 No'lu Yönerge, tasdik standardı yönergesi olarak yayınlanmıştır. Buna karşılık, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Uluslararası Denetim ve Güvence

Standartları Komitesi tarafından hazırlanmış ve yürürlüğe konmuş uluslararası bir güvence standardı niteliği taşımaktadır. Hizmet kuruluşlarındaki iç kontrollere yönelik güvence raporlarına rehberlik etmesi açısından denetim firmalarının ve bağımsız denetim uzmanlarının dikkate aldığı standart uluslararası boyutta olması nedeniyle ISAE 3402 olmuştur. Söz konusu üç düzenlemeye ilişkin karşılaştırmaya Tablo 13'te yer verilmektedir. Ancak, Tablo 13'ten önce, bu tablonun daha iyi anlaşılabilmesi açısından Tablo 12 özet niteliğinde verilmiştir.

Tablo 12: Denetim Standartları Yönergesi No: 70/Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Karşılaştırmasına Yönelik Özet Tablo

KONU	SAS 70	SSAE 16	GHS 3402
Standardın Niteliği Açısından	FARKLI	FARKLI	FARKLI
Yazılı İddialar Açısından	FARKLI	BENZER	
Kontrol/Sistemin Tanımlanması Açısından	FARKLI	BENZER	
Hizmet kuruluşunun çalışanı tarafından gerçekleştirilen hata ve hileler Açısından	BENZER		FARKLI
Örnekleme Hatası Açısından	BENZER		FARKLI
İç denetim Açısından	FARKLI	FARKLI	FARKLI
Raporlama Sonrası Olaylar Açısından	FARKLI	FARKLI	FARKLI

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 12, Denetim Standartları Yönergesi No: 70, Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 düzenlemelerine yönelik karşılaştırmayı göstermektedir. Söz konusu üç düzenleme, Tablo 12'de belirtilen konular itibarıyla Tablo 13'te detaylı şekilde karşılaştırılmıştır. Tablo 12, Tablo 13'ün daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla düzenlenmiş özet tablo niteliğindedir. Bu tabloya göre, SAS 70, SSAE 16 ve ISAE 3402 düzenlemeleri, "Standardın niteliği", "İç denetim" ve "Raporlama sonrası olaylar" açısından birbirinden farklı özelliklere sahip iken, "Yazılı iddialar" ve "Kontrol/Sistemin tanımlanması" açısından SSAE 16 ve ISAE 3402 düzenlemeleri birbirleriyle benzerlik göstermektedirler. "Hizmet kuruluşunun çalışanı tarafından gerçekleştirilen hata ve hileler" ile "Örnekleme hatası" açısından ise, SAS 70 ve SSAE 16 benzer iken, ISAE 3402 bunlardan farklı özelliklere sahiptir.

Tablo 13: Denetim Standartları Yönergesi No: 70/Tasdik Sözleşmeleri Standardı Yönergesi No: 16 ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı No: 3402 Karşılaştırması

KONU	SAS 70	SSAE 16	ISAE 3402
Standardın Niteliği	ABD Denetim Standardı	AICPA Tasdik Standardı	Uluslararası Güvence Standardı
Yazılı İddialar	<ul style="list-style-type: none"> Yönetim tarafından bir yazılı iddia gerekli değildir Alt yüklenici kuruluş kullanan hizmet kuruluşunun denetiminde kapsamlı yöntem (alt yüklenicileri de kapsayan denetim uygulaması) kullanılıyorsa; denetim raporunda alt yükleniciye ait iddiaların yer alması gerekmez. 	<ul style="list-style-type: none"> Yönetim tarafından bir yazılı iddia gereklidir ve iddia, kendisinin değerlendirilmesi için kullanılan uygun kriterleri içermelidir Alt yüklenici kuruluş kullanan hizmet kuruluşunun denetiminde kapsamlı yöntem (alt yüklenicileri de kapsayan denetim uygulaması) kullanılıyorsa; denetim raporunda alt yükleniciye ait yazılı iddiaların yer alması gerekir.. 	
Kontrol/Sistemin Tanımlanması	Hizmet kuruluşu, yapılan kontrollere ilişkin tanımlama sunulmalıdır. <ul style="list-style-type: none"> Denetçi raporu, kontrollere yönelik amaçların ve bütüncü kullanıcı kontrollerini de kapsayan ilişkili kontrollerin tanımını içermelidir. Denetçi raporu, hizmet kuruluşunun kontrol çevresinin durumunu, risk değerlendirme sürecini, bilgi ve iletişim sistemlerini, kontrol faaliyetlerini ve gözetim kontrollerini (COSO İç Kontrol Çerçevesi) içermelidir. 	Hizmet kuruluşu, planlama ve uygulama itibarıyla sisteme ilişkin tanımlama sunulmalıdır ve bu tanımlama sadece kontrollere yönelik değil, daha kapsamlı bir tanımlama olmalıdır.	
Hizmet kuruluşunun çalışanı tarafından gerçekleştirilen hata ve hileler	Risk değerlemeyi ve riskin rapor üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi gereklidir		Risk değerlemeyi ve riskin rapor üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi gerekli değildir
Sampling Deviations (Örnekleme Hatası)	Bütün hatalar sürekli olarak dikkate alınmalıdır		Hatalar belirli durumlar altındaki “anormallikler” gibi işlem görmüş olabilir.
İç denetim	İç denetim fonksiyonunun kullanımına izin verir, fakat iç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmaların açıklanmasını gerektirmez.	İç denetim fonksiyonunun kullanımını açık bir şekilde tartışır ve iç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmaların ve bu çalışmaların kontrolü için kullanılan prosedürlerin tanımlanmasını gerektirir	İç denetim fonksiyonunun kullanımını özel olarak ele almaz, fakat itimat edilen hizmet denetçisinin faaliyetleriyle ilişkili iç denetim tarafından gerçekleştirilen “denetimleri” ayırır.

Tablo 13 (Devamı)

KONU	SAS 70	SSAE 16	ISAE 3402
Raporlama Sonrası Olaylar	Hizmet denetçisinin rapor tarihinden önce, raporun tamamlanması sürecine kadar olan olaylar açıklanmalıdır	İki tür olay açıklanmalıdır: - Denetim sürecinden sonra, fakat hizmet denetçisinin rapor tarihinden önce gerçekleşen olaylar - Hizmet denetçisinin rapor tarihini izleyen dönemde gerçekleşen olaylar	Sadece denetim sürecinden sonra fakat rapor tarihinden önce gerçekleşen olaylar açıklanmalıdır
	Kullanıcı kuruluş üzerinde önemli etki yaratabilecek raporlama sonrası olayların açıklanmasını gerekli kılar	Kullanıcı kuruluşun yanıltıldığı durumlarda raporlama sonrası olayların açıklanmasını gerekli kılar	Rapor üzerinde önemli etki yaratabilecek raporlama sonrası olayların açıklanmasını gerekli kılar

2.4. Dünyada Destek Hizmeti Uygulamalarının Tabi Olduğu Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde destek hizmeti uygulamalarına ilişkin olarak hem Anglo-Sakson muhasebe modeline sahip ülkeler ile bu ülkelerde destek hizmetlerinin alımı konusunda uyulması gereken yerel düzenlemeler hem de Kıta Avrupa'sı muhasebe modeline sahip ülkeler ile bu ülkelerdeki destek hizmetlerinin alımı konusunda uyulması gereken yerel düzenlemeler anlatılmıştır. Ayrıca, üçüncü başlık altında Türkiye'de destek hizmetlerine ilişkin ulusal ve sektörel bazdaki düzenlemeler ile destek hizmeti alabilecek ve destek hizmeti vermeye yetkili kuruluşlara, destek hizmeti alınabilecek faaliyetlere yer verilmiştir.

2.4.1. Anglo-Sakson Muhasebe Modeline Sahip Ülkelerdeki Yasal Düzenlemeler

Söz konusu muhasebe modeline sahip ülkeler başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, İngiltere (Birleşik Krallık), Hollanda, Avustralya ve İsveç'tir. Sayılan ülkelerdeki destek hizmet alımlarıyla ilişkili bulunan yerel ve sektörel düzenlemeler Tablo 14'te özetlenmiş ve ardından söz konusu ülkelerdeki düzenlemeler açıklanmıştır. Yerel düzenlemeler, genel anlamda ülkede destek hizmetlerini kapsayan düzenlemeleri; sektörel düzenlemeler ise sektörler bazda destek hizmeti alımını ilgilendiren düzenlemeleri ifade etmektedir.

Tablo 14: Anglo-Sakson Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Yasal Düzenlemeler

Ülkeler	Düzenleyici Otorite	Düzenleme
Amerika Birleşik Devletleri	<ul style="list-style-type: none"> Federal Finansal Kuruluşlar Değerleme Kurulu (The Federal Financial Institutions Examination Council – FFIEC) Federal Mevduat Sigorta Fonu (The Federal Deposit Insurance Corporation - FDIC) 	<ul style="list-style-type: none"> Teknoloji Hizmet Tedarikçileri Gözetimi El Broşürü (Supervision of Technology Service Providers (TSP) Booklet) Üçüncü Taraf İşlemleri (Third Party Procedures)
Birleşik Krallık (İngiltere)	Finansal Danışmanlık Kurumu (Financial Conduct Authority-FCA)	Kıdemli Yönetim Anlaşmaları, Sistemler ve Kontrol (Senior Management Arrangements, Systems and Controls – SYSC 8)
Hollanda	<ul style="list-style-type: none"> Hollanda Profesyonel Muhasebeciler Birliği (Dutch Professional Accountants’ Organisation – NBA) Profesyonel Bilgi Teknolojileri Denetçileri Birliği (Professional IT Auditors’ Organisation – NOREA) 	<ul style="list-style-type: none"> NV COS 3402 Richtlijn 3402
Avustralya	Avustralya Sağduyululuk Düzenleme Kurumu (The Australian Prudential Regulation Authority-APRA)	Dış Kaynak Tedariki: Sağduyululuk Standartları CPS231, Sağduyululuk Çerçevesi (Bankacılık Yasası 1959) (Outsourcing: Prudential Standards CPS231, Prudential Frameworks (Banking Act 1959))
İsveç	<ul style="list-style-type: none"> İsveç Finansal Gözetim Kurumu (Swedish Financial Supervisory Authority (<i>Finansinspektionen</i>) – SFS) Menkul Kıymetler Piyasası 	<ul style="list-style-type: none"> 2004/39/EC Yönergesi (Directive 2004/39/EC)

Kaynak: KPMG, 2013: 14 temel alınarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

2.4.1.1.Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Yasal Düzenlemeler⁹

Amerika Birleşik Devletlerinde, eyalet hukuk sistemi¹⁰ ve devlet hukukundan oluşan ikili bir yasal sistem söz konusudur. Devlet hukuku, Amerika Birleşik Devletleri Anayasası demek olup kural ve ilkelerden oluşmaktadır. Her eyalet ise bir devlettir (state) ve anayasaya (devlet hukukuna) aykırı olmayan kanunlar çıkarma yetkisine sahiptir. Eyaletler birer federe devlettir ve bu devletlerin üzerinde hukuken var kabul edilen bir federal devlet vardır ki bu da ABD'dir. Federal devlet, içyapıları itibariyle özerk olan

⁹ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “United States” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

¹⁰ “State Law” karşılığı olarak Eyalet Hukuk Sistemi terimi kullanılmıştır.

devletin (federe devlet) oluşturduğu siyasi bir birliktir. Federe devletlerin her biri kendi ülkesine, anayasasına sahip iken, diğer devletlerle olan ilişkilerin düzenlenmesinde yetki federal devlete aittir. Federe devletlerin içinde kendi yasama, yürütme ve yargı organları vardır. Fakat yasalar üst devlet (federal devlet, devlet hukuku) kimliğine ait anayasaya aykırı olmama koşulu taşır. Eyalet hukuk düzeni ile federe devletin kendi hukuk düzeninin bir birleşiminden oluşan hukuk düzeni, vergi ve iş yasalarını kapsayan destek hizmetleri işlemleriyle ilişkili temel olaylar için uygulanabilir. Dışarıdan kaynak tedarik eden ve dışarıya kaynak sağlayan işletmeler (dış kaynak tedarik işlemleri ile ilgili taraflar), dış kaynak tedarik işlemleri ile ilgili belirlenmiş gerek eyalet gerekse devlet hukuku kapsamındaki düzenlemeleri açık bir şekilde bilmelidirler.

Amerika Birleşik Devletlerindeki federal yapı incelendiğinde, belirli alanlardaki tüm hükümlerin federal yasaya tabi olduğu görülmektedir. Örneğin, patentler, ticari marka ve telif hakkı, göçmenlik ve tasfiye durumu gibi. 2004 yılında belli devlet kuruluşlarının yabancı ülkelere kaynak tedarik işlemlerine ilişkin anlaşma yapmaları hususunda yasak konmakla beraber, şimdiye kadar, dış kaynak tedarik işlemlerini düzenleyen kapsamlı bir federal yasa mevcut bulunmamaktadır. Son iki yıl içinde, dış kaynak tedarik işlemleriyle ilişkili birçok teşebbüs girişiminde bulunulmuş ancak bunların hiçbiri henüz yasa olarak kabul edilmemiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde devlet hukuku, Eyalet hukukun kontrol altında tutmadığı diğer alanlarda kontrol sağlamaktadır. Bunlar, dış kaynak tedarik işlemleri ile ilgili olarak gayrimenkul ve genel anlaşma ilkelerini kapsar.

Ülkede sektörel bazdaki düzenlemeler finansal hizmetler, iş süreci, bilgi teknolojileri ve haberleşme olarak ayrılmıştır. İş süreci kapsamındaki tedarik işlemleri için özel olarak düzenlenmiş bir yerel yasa mevcut değildir. İş süreci kapsamındaki tedarik işlemleri, birçok farklı hizmet türünü kapsayabilir ve belli sanayi kuruluşlarını etki altına alan sektörel kuralları ve düzenlemeleri olabilir. Örneğin, finans ve muhasebe hizmetleri veya üstlenilen sigorta hizmetlerini içeren İş süreci tedarik işlemleri sektörel düzenleme hükümlerine uymalıdır. Örneğin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ilişkin kurallar gibi.

Bilgi teknolojileri hususunda İhracat Dairesi Düzenlemeleri (Export Administration Regulations – EAR) yayınlanmıştır. Bu düzenleme, ABD’den gerçekleştirilen, elle tutulur nesnelere, belgelerin, yazılımların, teknik bilgilerin ihracatını kontrol etmek için yayınlanmıştır. Söz konusu düzenleme, sayılan unsurların ihraç edildiği durumda, dış kaynak tedarik işlemleri açısından önem arz etmektedir.

Haberleşme alanında herhangi bir özel düzenleme bulunmamaktadır. Fakat taraflar haberleşme endüstrisini ilgilendiren genel yasaların ve düzenlemelerin farkında olmalıdırlar.

Amerika Birleşik Devletlerinde finansal kurumlara yönelik düzenlemeler gerçekleştiren Federal Mevduat Sigorta Fonu (The Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC)), 2011 yılında “Üçüncü Taraf İşlemleri (Third Party Procedures)” başlıklı bir doküman yayınlamış ve bu dokümanda destek hizmeti için yapılması gereken dört ana başlığı incelemiştir (KPMG, 2013: 19). Bunlar, hizmetin türüne göre oluşabilecek risklerin değerlendirilmesi (risk değerlendirme), teknik yeterlilik, operasyon, kontrol ve finansal durum gibi alanların değerlendirilmesi (tedarikçi firma durum tespiti), sözleşmede tarafların sorumluluk ve haklarının açıkça belirtilmesi (sözleşme düzenlenmesi ve gözden geçirilmesi) ve dış kaynak hizmeti sağlayan kuruluşun finansal durumunun, sözleşmeye uyumun ve yenileme gerekliliklerinin ve süreklilik planlarının değerlendirilmesi (gözetim programı) şeklinde sıralanmıştır.

Finansal endüstride yatırımcıları korumayı hedefleyen sistemsel düzenlemeler yapan bir diğer kurum Finansal Sektör Düzenleme Kurumu (The Financial Industry Regulatory Authority (FINRA))’dir. Söz konusu kurum tarafından çıkarılan 3190 isimli yönetmelik, tedarikçi firma ve kurum sorumluluklarının yönetimine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Teknoloji hizmeti sunan firmaların risk yönetimi kapsamında denetim sorumluluklarının belirtildiği bir başka doküman Federal Finansal Kuruluşlar Değerleme Kurulu (The Federal Financial Institutions Examination Council (FFIEC)) tarafından çıkarılan “Teknoloji Hizmet Tedarikçileri Gözetimi El Broşürü” (Supervision of Technology Service Providers (TSP) Booklet) dokümanıdır.

Amerika Birleşik Devletlerinde destek hizmeti firmalarının sadece denetimini kapsayan yasal bir mevzuat bulunmamasıyla birlikte, AICPA tarafından hazırlanmış ve ISAE 3402'nin temel alındığı SSAE 16 güvence standardı yaygın olarak kullanılmaktadır.

2.4.1.2. Birleşik Krallık (İngiltere)'daki Yasal Düzenlemeler¹¹

Yerel hukuk düzeninde, dış kaynak tedarik işlemleri için özel olarak hazırlanmış genel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sektörel bazda finansal hizmetler hariç olmak üzere, iş süreçleri, bilgi teknolojileri ve haberleşme sektörlerinde de herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Finansal Hizmetler ve Piyasalar Yasası 2000 (The Financial Services and Markets Act 2000-FSMA) ve ikinci derece kuralları, finansal hizmetlerin ana yasal düzenlemesini oluştururlar. Finansal Danışmanlık Kurumu (Financial Conduct Authority – FCA) ve Kamu Düzenleme Kurumu (Prudential Regulation Authority-PRA) FSMA kapsamındaki yasal düzenleyici kuruluşlardır ve her biri kurallar ve rehberler yayımlar. PRA, bankaların, sigorta şirketlerinin, inşaat firmalarının, kredi birliklerinin ve büyük yatırım firmalarının dürüst bir şekilde gözetiminden sorumludur. FCA, tüm finansal hizmet kuruluşlarının işletme gözetiminin yürütülmesinden sorumludur. Bu düzenlemeler içerisinde destek hizmetleriyle ilgili bölüm Kıdemli Yönetim Anlaşmaları, Sistemler ve Kontroller (Senior Management Arrangements, Systems and Controls – SYSC 8) kaynak kitabının 8nci bölümünde bulunmaktadır.

Ülkede, destek hizmetleri firmalarından alınan hizmetlerin denetlenmesine ve raporlanmasına ilişkin yönetmelik bazında bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Birliği (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından ISAE 3402 temel alınarak hazırlanmış olan raporlama standardı yaygın olarak kullanılmakta ve bu raporlara finansal kuruluşlar tarafından itibar edilmektedir (KPMG, 2013).

¹¹ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “UK (England and Wales)” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

2.4.1.3. Hollanda'daki Yasal Düzenlemeler¹²

Hollanda hukuk sisteminde, dış kaynak tedarik işlemleri ile ilgili özel olarak yayınlanmış genel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sektörel düzeyde finansal hizmetler alanı hariç olmak üzere, iş süreçleri, bilgi teknolojileri ve haberleşme alanlarında da herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Finansal kuruluşlarla ilgili olarak Finansal Gözetim Yasası (Financial Supervision Act-FSA) öncelikle piyasa katılımcılarının çeşitli şekillerini kapsayan finansal teşebbüsleri kapsam dâhilinde tutmaktadır.

Hollanda'da iki tane yasal düzenleyici kuruluş bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi Hollanda Merkez Bankası (The Dutch National Bank-DNB) diğeri ise, Hollanda Finansal Piyasalar Kurumu (Netherlands Authority for the Financial Markets-AFM)'dir. Finansal Gözetim Kanunu (FSA), finansal kuruluşlar için geçerli bir düzenleme içermekte olup, genel olarak destek hizmetlerine ilişkin düzenlemeye sahip bulunmamaktadır.

Destek hizmetlerine ilişkin olarak Hollanda'da, uluslararası ISAE 3402 standardı, Hollanda Profesyonel Muhasebeciler Birliği (Dutch Professional Accountants' Organisation – NBA) tarafından NV COS 3402 adıyla ve Profesyonel Bilgi Teknolojileri Denetçileri Birliği (Professional IT Auditors' Organisation – NOREA) tarafından Richtlijn 3402 adı altında geliştirilmiştir (KPMG, 2013(b)). Ülkede mevcut düzenlemeye gelene dek, öncelikle 2011 yılına kadar SAS 70 kullanılmış, ardından ISAE 3402 temel olmuştur. ISAE 3402 standardı Hollanda Profesyonel Muhasebeciler Kuruluşu ve Profesyonel Bilgi Teknolojileri Denetçileri Kuruluşu tarafından temel alınarak NV COS 3402 ve Richtlijn 3402 isimleri altında geliştirilmiştir.

¹² http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden "The Netherland" linkinde bulunan "Regulation and Requirements" başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

2.4.1.4. Avustralya'daki Yasal Düzenlemeler¹³

Avustralya'da destek hizmeti işlemlerini düzenleyen özel bir yasa bulunmamaktadır. Bununla birlikte, dış kaynak tedarikinin bulunduğu endüstri ve dış kaynak tedarik işlemlerinin doğası gereği ve bu işlemlerle ilgili bulunan çeşitli düzenleme alanları mevcuttur.

Sektörel düzenlemeler açısından Avustralya sadece finansal sektörde ilerleme göstermiştir. Avustralya Sağduyululuk Düzenleme Kurumu (Avustralian Prudential Regulation Authority – APRA) dış kaynak tedarikini kapsayan üç adet standart yayınlamıştır. Bunlar, emanet almaya yetkili kuruluşlar ile ilgili standartlar, genel sigortacılar ile ilgili standartlar ve hayat sigorta şirketleri ile ilgili standartlardır. Sağduyululuk standartları olarak adlandırılan bu standartların üçü de birbirleriyle aynıdır ve üç standart da temel işletme faaliyetlerinin dışarıdan temini ile ilgilidir. Söz konusu standartlar, yabancı hizmet tedarikçileri ve ilişkili taraflarla anlaşma hususunda ve dış kaynak tedarik noktalarının seçiminin değerlendirilmesinde rehberlik sağlamaktadır. Standartlar destek hizmeti politikası, seçeneklerin değerlendirilmesini ispat etme, dış kaynak anlaşmaları, APRA'ya bildirim şartları, yabancı hizmet sağlayıcılara tebligat gereksinimleri, izleme ve denetim olmak üzere 7 temel özelliğe sahiptir. Söz konusu standart çerçevesi 2013 yılında yayınlanmış olup, Bankacılık Kanunu 11AF maddesi ile yasal zorunluluk haline getirilmiştir (KPMG, 2013: 21).

Avustralya'da denetim standartlarını düzenleyen kuruluş “Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Auditing and Assurance Standards Board – AUASB)’dur. Bu kurul tarafından destek hizmetleri denetimi kapsamında yer alan standartlar “402 nolu Denetim Standardı: Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletme ile İlişkili Denetim Düşünceleri” (Auditing Standard ASA 402 Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organisation) ile Avustralya Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları 3402 (Assurance Reports on Controls at a Service Organisation 3402 –ASAE 3402)’dır. ASAE 3402 temelini ISAE 3402’den almaktadır.

¹³ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “Avustralya” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

2.4.1.5. İsveç'teki Yasal Düzenlemeler¹⁴

Destek hizmetleriyle ilgili düzenlemeler İsveç yasalarında da yerel ve sektörel bazda olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Yerel bazda, İsveç yasalarında, özellikle sektörlerde dış kaynak tedariki için sektörel düzenlemeler haricinde düzenleme bulunmamaktadır.

Sektörler, finansal hizmetler, iş süreçleri, bilgi teknolojileri ve haberleşme olmak üzere bölümlere ayrılmış ve söz konusu sektörlerde destek hizmetiyle ilgili yasal düzenlemelerin var olup olmadığı ele alınmıştır. Bu sektörler içerisinde bilgi teknolojileri ve iş süreçleri alanlarında destek hizmeti ile ilgili yasal düzenlemeler bulunmazken, finansal hizmetler ve haberleşme alanlarında yasal mevzuat mevcuttur. İş süreçleri sektöründe destek hizmetiyle ilgili genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte, “muhasabe ve vergi düzenlemeleri”, ücret bordroları veya muhasabe hizmetleri gibi iş süreçleri kapsamında yer alan alanlarda gereken ihtiyacı karşılamaktadır. Ayrıca, insan kaynakları hizmetlerinin dışarıdan temini halinde ise “işe alma düzenlemeleri (politikaları)” gereken hassasiyeti göstermektedir.

Yine sektörler kapsamında haberleşme hizmetleri yer almakta olup, bu hizmetler Elektronik Haberleşme Yasası (Electronic Communications Act) tarafından kontrol edilmektedir. Elektronik İletişim Yasası, İsveç Postane ve Haberleşme Kurumu (Swedish Post and Telecom Agency-SPTA) tarafından gözetlenip denetlenerek idare edilmektedir. Kanun kapsamında, kamu haberleşme şebekesinin tedariki ve aleni elde edilebilir elektronik haberleşme hizmetlerinin tedariki için SPTA'nın onayı gerekir.

Finansal hizmetler sektörü açısından ele alındığında, üç temel yasa bulunduğu görülmektedir. Bunlar, Bankacılık ve Finansal İşler Kanunu, Yatırım Fonları Kanunu ve Menkul Kıymetler Piyasası Kanunu'dur. İsveç Finansal Gözetim Kurumu (Swedish Financial Supervisory Authority (*Finansinspektionen*) – SFSA) dış kaynak tedarik işlemleri ile ilgili kurallar ve rehber yayınlar.

¹⁴ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “Swedish” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

Bankacılık ve Finansal İşlemler Kanunu ve SFSA yönergeleri genellikle denetlenen işletmeler için geçerlidir. Denetlenen işletmeler, SFSA yönergeleri ile Bankacılık ve Finansal İşlemler Kanunu'nda belirtilen koşul ve sürelerle bağlı kalmak şartıyla dış tedarikçiden faaliyetlerinin bir kısmı için destek hizmeti satın alabilirler. Eğer denetlenen firma, kendisinin finansal işleriyle veya destek fonksiyonlarıyla ilişkili bulunan imtiyazlı işlerinin veya faaliyetlerinin bir kısmını dışarıdan tedarik etmeye yönelirse, hem önceden SFSA'ya bildirmeli hem de destek hizmeti anlaşmasının bir kopyasını SFSA'ya ulaştırmalıdır. Denetlenen firma, destek hizmetini yeterli kontrol ve yeterli güvenlik düzeyinde dış kaynaktan tedarik ederse ve müşterilerine karşı daimi sorumlu bulunuyorsa Denetlenen Firma sadece imtiyazlı işlerinin bir kısmını dışarıdan tedarik edebilir.

Menkul Kıymetler Piyasası Kanunu finansal araçlar piyasasında, 2004/39/EC Yönergesi (Directive 2004/39/EC) doğrultusunda dış kaynak gereksinimlerini yerine getirir. Menkul Kıymetler Piyasası Kanununa göre, iş ve işlemlerin üçüncü taraflardan tedarik edilebilmesi için, iş veya işlemin güvenlik açısından kabul edilebilir düzeyde ve kontrol altına alınmış biçimde üçüncü taraflarca yönetilir olması ve üçüncü taraf sözleşmelerinin, müşteri işletmenin geçerli yasalara, düzenlemelere ve diğer kurallara uygunluğunu izlemeye yönelik olarak SFSA'nın yetkisini ve müşterinin iç gözetim kalitesini önemli derecede azaltmaması gerekir.

2.4.2. Kıta Avrupa'sı Muhasebe Modeline Sahip Ülkelerdeki Yasal Düzenlemeler

Söz konusu muhasebe modeline sahip ülkeler başta Almanya olmak üzere, Fransa, İsviçre ve İtalya'dır. Sayılan ülkelerdeki destek hizmet alımlarıyla ilişkili bulunan yerel ve sektörel düzenlemeler Tablo 15'de özetlenmiş ve ardından söz konusu ülkelerdeki düzenlemelere ilişkin açıklamalar detaylandırılmıştır. Bu başlık altında ele alınan yerel düzenlemeler, ülkede genel olarak destek hizmetlerini kapsayan düzenlemeleri; sektörel düzenlemeler ise sektörler bazında destek hizmeti alımını ilgilendiren düzenlemeleri açıklamaktadır.

Tablo 15: Kıta Avrupa’sı Muhasebe Modelini Uygulayan Ülkelerde İlgili Yasal Düzenlemeler

Ülkeler	Düzenleyici Otorite	Düzenleme
Almanya	Almanya Federal Gözetim Kurumu (German Federal Supervisory Authority-BaFin)	Sirküler 11/2010 (Circular 11/2010 (BA)) Almanya Federal Veri Koruma Yasası (German Federal Data Protection Act-BDSG)
Fransa	<ul style="list-style-type: none"> Bankacılık ve Finans Düzenleme Komitesi (<i>Comite de la Reglementation Bancaier et Financiere</i>) Finansal Piyasalar Otoritesi 	<ul style="list-style-type: none"> Kredi kuruluşları ve yatırım firmalarının iç kontrolüne ilişkin 97-02 numaralı düzenleme Mali ve Finansal Yasanın (<i>Code monetaire et financier</i>) L522-16ncı maddesi Finansal Piyasalar Otoritesinin Genel Düzenlemeleri (<i>Autorite des Marches Financiers-AMF</i>)
İsviçre	İsviçre Finansal Piyasa Düzenleyici Kurumu (Swiss Financial Market Supervisory Authority-FINMA)	<ul style="list-style-type: none"> 20 Kasım 2008 tarihinde yayınlanan dış kaynak tedariki ile ilgili 2008/7 Sirküler
İtalya	<ul style="list-style-type: none"> İtalya Bankası ve İtalyan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu-CONSOB Bireysel Sigorta Şirketleri ve Kamu Menfaati Sigorta Şirketleri Gözetim Kurumu (The Supervisory Authority for Private Insurance Undertakings and Insurance Undertakings of Public Interest – ISVAP) 	<ul style="list-style-type: none"> İtalyan Medeni Kanunu İtalya Bankası Yönergesi, 229/1999 sayılı Sirküleridir 29 Ekim 2007 tarihli “Ortak Düzenleme” 26 Mart 2008 tarihli 20 No’lu Düzenleme

Kaynak: KPMG, 2013: 14 temel alınarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

2.4.2.1.Almanya’daki Yasal Düzenlemeler¹⁵

Almanya’da destek hizmetleri hususundaki yerel düzenlemelerin varlığı incelendiğinde, sadece dış kaynak tedarik işlemleri için hazırlanmış ve özellik arz eden düzenlemenin bulunmadığı görülmektedir. Destek hizmet sözleşmelerinden, Almanya Medeni Kanunu (German Civil Code) bahsetmektedir. Destek hizmet sözleşmeleri, Almanya Medeni Kanunu (German Civil Code (*Bürgerliches Gesetzbuch-BGB*)) tarafından düzenlenen çeşitli farklı anlaşma tiplerini içeren karmaşık türdeki anlaşmalardır. Bu anlaşmalar kapsamında, satış sözleşmeleri, hizmet sözleşmeleri, kiralamar, iş sözleşmeleri ile mal varlığı veya hisselerin transferini düzenleyen sözleşmeler yer

¹⁵ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “Germany” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

almaktadır. Almanya Medeni Kanunu'nun ilgili hükümleri, destek hizmet sözleşmeleri için geçerli olmaktadır. Ancak tekrar belirtmek gerekirse, özellikle destek hizmetleri (dış kaynak tedarik işlemleri) için hazırlanmış özel bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır.

Yerel düzenlemeler yanında, sektörel düzenlemeler ile ilgili bilgiler ise şöyle açıklanabilir. İş süreci bölümü altında ele alınan insan kaynakları ve hizmet desteği gibi alanlardaki destek hizmetleri, Almanya Medeni Kanunu'nun (BGB) genel hükümlerine, İş Hukukuna, Veri Koruma Kanununa ve diğer ilişkili düzenlemelere tabidir. Bilgi teknolojileri destek hizmeti ile ilişkili ilave düzenleme bulunmamaktadır. Bilgi teknolojileri alanında destek hizmeti veren tedarikçi firmalar ISO 27000 serisinin normlarına uyum sağlamak zorundadırlar. ISO 27000 serisi, Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemleri (Information Security Management Systems (ISMS) Standards) standartlarının bir bölümünü oluşturur. ISO 27000 bir uluslararası standart olup ilk olarak, Uluslararası Elektroteknik Komisyonu (International Electrotechnical Commission) ve Uluslararası Standardizasyon Kuruluşu'nun (International Organization for Standardization) Ortak Teknik Komitesi'nin (Joint Technical Committee) 27 nolu alt komitesi (sub-committee 27-SC27) tarafından geliştirilmiştir (http://en.wikipedia.org/wiki/ISO/IEC_27000). Haberleşme konusunda, destek hizmeti sağlayan (tedarikçi) taraf, Haberleşme Yasası'nın (Telecommunications Act (*Telekommunikationsgesetz (TKG)*) 88(2) kısmında gösterilen haberleşme kurallarının gizliliğini gözden geçirmek zorundadır. İlave olarak, söz konusu kanunun veri korumaya ilişkin belirli hükümleri, Almanya Federal Veri Koruma Yasası'nın (German Federal Data Protection Act (*Bundesdatenschutzgesetz – BDSG*)) daha genel hükümlerinin yerine geçmektedir. Örneğin, Almanya Medeni Kanununun “2. Bölüm-Veri Koruma” başlığı altındaki 91. Kısım içinde, veri korumanın kapsamına özel olarak yer verilmiştir (Telecommunications Act(TKG), 2004: Section 91).

Almanya finansal hizmetler konusundaki destek hizmetleri, tüm finansal sistemin istikrarının yanı sıra, müşteri ve yatırımcıların menfaatlerini dikkate alan mutlak (kurallara çok bağlı) düzenleyici yönetim anlayışına tabidir. Söz konusu mevzuat dışarıdan tedarik edilen işletme faaliyetlerinin yanı sıra, aynı zamanda finansal hizmet firmalarının cinsine de bağlıdır. Kişisel bilgi ve diğer yüksek hassasiyetteki bireysel veriler, Almanya Federal Veri Koruma Yasası (German Federal Data Protection Act), ilgili yerel düzenlemeler ve bankacılık gizlilik ilkeleri tarafından korunmaktadır.

Almanya’da finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren firmalar türlerine göre ayrılmıştır. Buna göre, kredi ve finansal hizmet kuruluşları tarafından alınan destek hizmetleri, yatırım hizmet firmaları tarafından alınan destek hizmetleri ve sermaye yatırım firmaları tarafından alınan destek hizmetleri şeklinde bir ayrıma gidilmiştir. Bu hizmetler aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Tablo 16: Almanya’da Finansal Hizmetler Alanında Faaliyet Gösteren Firmalar

Firma Türü	Kapsamı
Kredi ve Finans Hizmet Kuruluşları	Kredi ve finans kuruluşları, diğerlerinin yanı sıra, yatırım danışmanlarını, yatırım ve anlaşma komisyoncularını, portföy yöneticilerini ve borsa takas merkezlerini içerir
Yatırım Hizmet Kuruluşları	Komisyoncular ve yatırım tacirleri
Sermaye Yatırım Firmaları	Kayıtlı sermayeli olarak kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yönelten ortaklıklardır (http://www.ankarastrateji.org/haber/girisim-sermayesi-nedir-818/)

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Kredi ve finans hizmet kuruluşları tarafından alınan destek hizmetleri: Kredi ve finans kuruluşları, diğerlerinin yanı sıra, yatırım danışmanlarını, yatırım ve anlaşma komisyoncularını, portföy yöneticilerini ve borsa takas merkezlerini içerir. Üçüncü taraflarca tedarik edilen finansal hizmetler veya yürütülen bankacılık işlemleri için gerekli işletme alanlarının dışarıdan tedariki düzenleyici yasalara tabidir ve Almanya Federal Gözetim Kurumu (German Federal Supervisory Authority (*Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)*)) tarafından gözetlenmektedir. Destek hizmeti, müşteriye özgü işletme ve hizmet organizasyonunu, dışarıdan tedarik edilen hizmetleri içeren, müşterinin gereğince ve etkili şekilde yerine getirdiği risk yönetim yeteneğini ve BaFin’in denetim hakkını ve işletme veya hizmetleri izleme yeteneğini ihlal etmemelidir (Banking Act, 2009: Section 25a). BaFin, 15 Aralık 2010 tarihinde Risk Yönetimi için Asgari Gereksinimleri açıklayan Sirküler 11/2010 (BA) yayınlamıştır. Bu sirküler, banka ve finansal hizmet kuruluşlarının destek hizmeti almalarıyla ilgili gereksinimlerini kapsar. Söz konusu sirküler 14 Ağustos 2009 tarihli 15/2009 Sirkülerin yerine geçmiştir. Revize edilmiş olan bu sirküler, Avrupa Bankacılık Gözetim Komitesi (The Committee of European Banking Supervisors) tarafından yayınlanan destek hizmeti yönergelerine, kredi

kuruluşlarının faaliyete geçiş ve faaliyetlerinin sürdürülmesiyle ilişkili 2006/48/EC Yönergesi'nin (Directive 2006/48/EC) 22 ve 123ncü maddeleri ile finansal araçlar piyasasını ilgilendiren 2004/39/EC Yönergesine (2004/39/EC Directive) uygunluğunu garanti altına alır. Bu sirküler, destek hizmet gereksinimlerine ilişkin detaylı yönerge sağlar. Buna göre, esas yönetim fonksiyonları dışarıdan tedarik edilemez, müşteri tüm düzenleyici gereksinimlere uymaktan sorumludur ve bu sorumluluğu tedarikçiye yükleyemez, müşteri dışarıdan tedarik edilen faaliyetlere onun risk yönetim sürecinde yer vermeli ve uygun gözetimi sağlamalıdır. Eğer iç denetim faaliyeti dışarıdan tedarik ediliyorsa, denetim firması yetkilendirilmelidir. Yine bu sirküler doğrultusunda, müşteri devamlılık ve kaliteyi sağlama almak için destek hizmet anlaşmalarının sonunda uygun önlemleri şart koşmalıdır. Temel alanların dışarıdan temininde düzenlenecek anlaşmalar; a) tedarikçi tarafından sağlanan hizmetlerin özelliklerini, b) müşterinin bilgi ve denetim haklarına ilişkin açıklamaları, c) BaFin'in bilgi, kontrol ve denetim haklarına ilişkin koruyuculuğunu, d) hizmetlerin, destek hizmet anlaşmalarında açıkça belirtilmediği durumlarda, müşterinin talimat verme hakkına sahip olduğunu, e) veri koruma gereksinimlerine uygunluğu, f) uygun iptal haklarını, g) tedarikçinin bilgi yükümlülüklerini içermelidir.

Yatırım hizmet firmaları tarafından alınan destek hizmetleri: Komisyoncular ve yatırım tacirleri gibi yatırım hizmet firmaları, Menkul Kıymetler Ticaret Yasası'nın 33(2) kısmına tabidir (Securities Trading Act – *Wertpapierhandelsgesetz (WpHG)*). BaFin, Circular 4/2010'da (14 Haziran 2011'den itibaren geçerlidir) belirlenen, Menkul Kıymetler Ticaret Kanununun 31nci kısmı kapsamındaki yatırım hizmet firmaları tarafından uygulanabilir yönetsel, örgütsel ve şeffaflık yükümlülüklerine ilişkin ilave kural ve görevlere uyumlarına yönelik asgari gereksinimlerin ilerlemesini kolaylaştırır.

Sermaye yatırım firmaları tarafından alınan destek hizmetleri: Destek hizmetleri, yatırımcıların ve müşterilerin menfaatlerini görev edinen işletme için engel oluşturmuyorsa, sermaye yatırım firmaları işletme faaliyetlerini dışarıdan tedarik edebilirler. Bu tür bir tedarik işlemi, Almanya Yatırım Yasası'nın (German Investment Act) 16ncı kısmı ile yatırımların bölüştürülmesine yönelik sermaye yatırım firmasının kurallarına tabidir. BaFin 30 Haziran 2010 tarihinde, sermaye yatırım firmalarının risk yönetimi için asgari gereksinimleri içeren Circular 5/2010 (WA) yayınlamıştır. Söz konusu

sirkülerde kredi ve finans kuruluşları için belirlenen asgari gereksinimlere benzer kurallar ortaya konulmuştur.

2.4.2.2. Fransa'daki Yasal Düzenlemeler¹⁶

Fransa hukuk düzeninde, yerel düzenlemeler kapsamında, destek hizmetleri tedarik işlemleri için özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yerel bazda olmamakla birlikte sektörel bazdaki bazı düzenlemeler destek hizmet tedarik işlemleri üzerinde etkiye sahiptir.

Sektörel bazda düzenlemeler incelendiğinde, iş süreçleri, haberleşme ve bilişim alanında herhangi bir özel düzenlemeye rastlanmaz iken, finansal sektör grubunda bazı düzenlemeler mevcuttur. Finansal hizmetler sektöründe dış kaynak tedarik işlemlerine hükmeden düzenlemeler şöyle sıralanabilir: Bankacılık ve Finans Düzenleme Komitesi (*Comite de la Reglementation Bancaier et Financiere*) tarafından yayınlanan kredi kuruluşları ve yatırım firmalarının iç kontrolüne ilişkin 97-02 numaralı düzenleme, Mali ve Finansal Yasanın (*Code monetaire et financier*) L522-16ncı maddesi ile Finansal Piyasalar Kurumunun Genel Düzenlemeleri (*Autorite des Marches Financiers-AMF*) yer almaktadır. Bankacılık ve Finans Düzenleme Komitesi tarafından yayınlanan Kredi Kuruluşları ve Yatırım Firmalarının İç Kontrolüne İlişkin 97-02 numaralı düzenleme, destek hizmetlerinin tedarikine ilişkin spesifik kuralları belirtmektedir. Söz konusu bu düzenleme, Destek hizmet tedarikinin yazılı bir sözleşmeye dayanması gerektiğini ve bu sözleşmede müşterinin iç kontrol prosedürlerinin bulunmasının gerekli olduğunu vurgulamaktadır. İkinci düzenleme (Mali ve Finansal Yasanın (*Code monetaire et financier*) L522-16ncı maddesi), destek hizmetleri tedarikinin ödeme hizmetleriyle ilişkilidir. Önemli işletme fonksiyonlarının dışarıdan tedariki, düzenlemeye tabi kurumun iç kontrol kalitesini ciddi şekilde değiştirmemeli ve düzenlemeye tabi kurumun, ilgili düzenlemenin hükümlerine uyum sağladığının devamını doğrulamak için Kamu Kontrol Kurumuna (Prudential Control Authority) imkân vermelidir. Üçüncü düzenleme (Finansal Piyasalar Otoritesinin Genel Düzenlemeleri), bir portföy yönetim firmasının hizmetleri veya faaliyetleri için önemli veya kritik olan işlemsel görev veya fonksiyonlarını dışarıdan tedarik ettiğinde,

¹⁶ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden "France" linkinde bulunan "Regulation and Requirements" başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

gereksiz ilave işlemsel risklerden kaçınmasını sağlayacak ölçüde makul risk ölçümleri yapması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, bu düzenleme, portföy yönetim firması ve tedarikçiler için bazı zorunlulukları şart koşmaktadır. Bu zorunluluklar, özellikle müşteri ve AMF tarafından tedarikçinin denetimi, izlenmesi ve kontrolü açısından gereklidir.

2.4.2.3. İsviçre'deki Yasal Düzenlemeler¹⁷

İsviçre Hukuku yerel düzenlemesi kapsamında, dış kaynak tedarik işlemlerine yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, belirli endüstrilerde ve dış kaynak tedarikinin belirli alanlarında yönetsel dış kaynak tedarikine ilişkin yasalar mevcuttur.

Sektörel bazda incelendiğinde, *iş süreci ve bilgi teknolojileri* alanlarında özel olarak hazırlanmış bir düzenleme bulunmamakla birlikte, *finansal hizmetler ve haberleşme* alanında *bir* takım düzenlemeler mevcuttur. *Finansal hizmetler* alanında İsviçre finansal kuruluşları tarafından faaliyet alanlarının (alt yapı ve iş süreçleri) dışarıdan temini birkaç düzenlemeye tabidir. Bunlardan bir tanesi, bankacılık faaliyetlerinin gizliliği üzerine düzenlenmiş 8 Kasım 1934 tarihli İsviçre Federal Bankacılık Yasası (Swiss Federal Banking Act)'dur. Bu kanun, müşteri ile ilgili veri kaynaklarını üçüncü taraflara beyan edilmesini engeller ve İsviçre'deki tüm bankacılık kuruluşlarına atfeder. Bir diğer düzenleme, İsviçre Finansal Piyasa Düzenleyici Kurumu (Swiss Financial Market Supervisory Authority, FINMA) (bankalar, sigortacılar, reasürans şirketleri, menkul kıymetler borsası, menkul değer alım satımı yapan şirketler ve denetim firmaları için düzenleyici otorite) tarafından 20 Kasım 2008 tarihinde yayınlanan dış kaynak tedariki ile ilgili 2008/7 Sirkülerdir. Bu sirküler, FINMA denetimine tabi menkul kıymet satıcıları ve yurtdışı bankaların İsviçre şubelerini kapsayan, İsviçre yasası kapsamında organize edilen bankalar ve menkul kıymet satıcılarına uygulanmaktadır. *Haberleşme* alanında, İsviçre'de haberleşme hizmet tedarikçilerine uygulanan gizlilik yükümlülüklerini sergilemek üzere düzenlenmiş, 30 Nisan 1997 tarihli Federal Haberleşme Kanunu bulunmaktadır.

¹⁷ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden "Switzerland" linkinde bulunan "Regulation and Requirements" başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

2.4.2.4. İtalya'daki Yasal Düzenlemeler¹⁸

İtalyan hukuku destek hizmeti anlaşmalarına yönelik genel düzenlemeler içermemektedir. Bunun yanında, sektörel bazda bazı düzenlemeler mevcuttur. Destek hizmetleriyle en fazla ilişkisi bulunan kurallar İtalyan Medeni Kanununun, “hizmetler ve tedarikçiler” (Madde 1559-1570 ve 1667) ile “İş Sözleşmeleri” (madde 1655-1676) kısmında yer almaktadır.

Sektörel düzenlemeler, finansal hizmetler, sigorta sektörü, iş süreci, bilgi teknolojileri ve haberleşme olarak gruplara ayrılmıştır. Finansal hizmetler grubunda bankalar ve finansal araçlar yer almaktadır. İtalya Bankası ve İtalyan menkul kıymetler piyasasını düzenlemekten sorumlu kamu otoritesi tarafından ve ilave olarak İtalyan Menkul Kıymetler ve Borsalar Birliği (CONSOB) tarafından çeşitli düzenlemeler yayınlanmıştır. Söz konusu düzenlemeler bu kuruluşların, iç denetim, uygunluk, risk yönetimi, kara paranın aklanmasının önlenmesi, bilgi teknoloji sistemleri ve nakit süreci gibi belli faaliyetleri dışarıdan tedarik edip etmeyeceklerini hükme bağlar.

Finansal hizmetler alanındaki ana düzenlemelerden bir tanesi, 10 Nisan 2007 tarihinde geliştirilen ve bankaların iç denetim fonksiyonlarını ve bilgi teknolojisi sistemlerini dışarıdan temin etmelerine olanak tanıyan İtalya Bankası Yönergesi, 229/1999 sayılı sirküleridir. Bu yönerge özellikle tüm destek hizmeti anlaşmalarının yazılı olmasını ve belirli diğer gereksinimlerin listelenmesini şart koşmaktadır. Yine bu alandaki bir diğer düzenleme, bankaların uyum fonksiyonlarını dışarıdan tedarik etmelerine olanak tanıyan 12 Temmuz 2007 tarihli İtalya Bankası Yönergesidir (Bank of Italy Instruction). 29 Ekim 2007 tarihinde İtalya Bankası ve İtalyan Menkul Kıymetler ve Borsalar Birliği (CONSOB) tarafından “Ortak Düzenleme” yayınlanmıştır. Bu düzenleme finansal araçların önemli iç faaliyetlerini dışarıdan tedarik etmelerine olanak tanımaktadır. Finansal aracı kuruluşların iç denetim fonksiyonunu, uygunluk, risk yönetimi ve diğer faaliyetlerini dışarıdan temin etmelerine imkân sağlamak üzere 5 Aralık 2007 tarihinde İtalya Bankası Yönergesi, 216/1996 sayılı Sirküler geliştirilmiştir. Finansal hizmetler alanında İtalya'da bulunan son

¹⁸ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “Italy” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir..

ilgili düzenleme ise, kara paranın aklanmasının önlenmesi amacıyla 10 Mart 2011 tarihinde İtalya Bankası ve CONSOB tarafından yayınlanan Ortak Düzenlemedir.

Sigorta firmalarının, kendi fonksiyon ve faaliyetlerini dışarıdan temin etmeleriyle ilgili koşul ve kurallar, Bireysel Sigorta Şirketleri ve Kamu Menfaati Sigorta Şirketleri Gözetim Kurumu (the Supervisory Authority for Private Insurance Undertakings and Insurance Undertakings of Public Interest – ISVAP) tarafından yayınlanan 26 Mart 2008 tarihli 20 No’lu Düzenleme’de oluşturulmuştur. Temel ve/veya önemli faaliyetlerin dışarıdan temini, destek hizmeti alınan faaliyetlerin özellikle tedarik edilen detaylı dökümleri ile birlikte destek hizmeti sözleşmelerinin sonuçlanmasından en az 45 gün önce ISVAP’a bildirilmiş olmalıdır. Denetim, risk yönetimi ve uyum faaliyetlerinin dışarıdan temini için, anlaşma taslağı ISVAP’a gönderilmek üzere mesaja eklenmiş olmalıdır. Destek hizmeti anlaşması, ISVAP tarafından kabul edilen bu haberleşmeden 60 gün sonra yerine getirilebilmektedir. Bunların dışındaki diğer faaliyetlerin dışarıdan temini konusunda, yıllık hesaplar ile birlikte ISVAP’a bilgilendirme yapılmış olmalıdır.

İş süreçleri bağlamında, dışarıdan tedarik edilen faaliyete bağlı olarak, belli düzenlemeler iş süreci tedariki için geçerlidir. Şöyle ki, muhasebe kayıtlarının tutulması medeni ve mali yasa kapsamındadır. Örneğin, İtalya Medeni Yasası, Cumhurbaşkanlığı Hükümleri No. 600/1973 ve No.633/1972. İnsan kaynakları yönetim hizmetleri 12/1979 sayılı Kanun kapsamındadır. Emeklilik aylığı yönetim hizmetleri, 252/2005 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındadır. Üçüncü kişileri temsilen alacak tahsili faaliyetleri 773/1931 sayılı Kraliyet Kararnamesi kapsamındadır.

Bilgi teknolojileri alanındaki dış kaynak tedariki genellikle fikri mülkiyet haklarının korunması ile ilişkili 633/1941 sayılı Yasa, veri korumaya ilişkin 196/2003 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve haberleşme hizmetlerine ilişkin olarak 259/2003 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulanmasını içerir.

Haberleşme ağlarının ve hizmetlerinin tedariki genellikle serbest ve sadece Elektronik Haberleşme Kanunu (Code of Electronic Communications – 259/2006 sayılı Kanun Hükmünde Kararname) kapsamında Ekonomi Geliştirme Bakanlığına tebliği

gerektirir. Haberleşme hizmetleri internet hizmet sağlayıcı, internet protokol hizmetleri üzerinden sesli iletişim ve telefon trafiğinin yeniden satışını içerir.

2.4.3. Türkiye’de Destek Hizmetleri İle İlgili Yasal Düzenlemeler¹⁹

Türkiye’de yerel düzenleme kapsamında, bankacılık işlemleri haricinde, dış kaynak temini işlemleri için özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Güvence hizmetleri kapsamında bulunan veri korumaya ilişkin olarak Türk hukuku kapsamında, Veri Koruma Yasası taslak olarak kanunlaştırılmayı beklemektedir, ancak kritik verileri içeren dış kaynak teminini kapsayan özel bir yasa şu an için mevcut değildir.

Sektörel düzenlemeler açısından incelendiğinde, kamu sektörü, özel sektörden ihtiyaç duyduğu takdirde destek hizmeti alabilmektedir. Bu durumla ilgili olarak 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu geçerli olmaktadır. Özel sektör bakımından, *iş süreci, bilgi teknolojileri ve haberleşme* alanlarında özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte, *finansal hizmetler* alanında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, bankaların iç sistemleri ile bankalar tarafından alınan destek hizmetleri tedarik sürecini ve Hazine Müsteşarlığı ise 28 Ağustos 2015 tarihli yönetmeliği ile Sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmet alımlarını düzenlemiştir. Düzenlemeler ile dışarıdan temin edilecek destek hizmetlerinin riskleri yeterince ölçüldüğü takdirde bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketlerine destek hizmeti kullanma hakkı tanınmaktadır.

Tablo 17: Türkiye’de Destek Hizmeti Alımı İle İlgili Yasal Düzenlemeler

	Düzenleyici Otorite	İlgili Düzenleme
Türkiye	BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)	Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik
		4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
	Hazine Müsteşarlığı (Başbakanlık)	Sigortacılık Destek Hizmetleri Hakkında Yönetmelik

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

¹⁹ http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg#tab1_tabsdefault (erişim tarihi: 14.02.2014) adresinden “Turkey” linkinde bulunan “Regulation and Requirements” başlığı altındaki bilgiler kullanılarak Türkçeleştirilmiş ve derlenmiştir.

2.4.3.1. Türkiye’de Destek Hizmeti Alma Talebinde Bulunan Kuruluşlar

Ülkemiz açısından, destek hizmeti satın alan birçok kuruluş bulunmaktadır. Bünyelerinde destek hizmetleriyle ilgilenmek üzere ayrı birimler oluşturmuş olan söz konusu kamu kuruluşlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Sosyal Güvenlik Kurumu,
- Milli Eğitim Bakanlığı,
- Gençlik ve Spor Müdürlüğü,
- Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı,
- Devlet Su İşleri,
- Belediyeler,
- Orman ve Su İşleri Bakanlığı,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı,
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı,
- Tapu ve Kadastro Müdürlüğü

Ülkemizde kamu kuruluşları dışında bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleri destek hizmeti satın almaktadırlar. Destek hizmeti alma talebinde bulunan tarafları, sadece kamu kuruluşları veya bankalar ve sigorta şirketleri şeklinde sınırlamak doğru olmayıp faaliyet gösteren özel mülkiyetli işletmelerde de dışarıdan kaynak tedarik işlemleri görülmektedir. Gerek kamu kurumları, gerek özel şirketler gerekse bankalar ve sigorta şirketleri kapsamında ülkemizde sadece bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmeti alımlarıyla ilgili özel bir resmi mevzuatları söz konusudur. Dolayısıyla bu çalışmada destek hizmeti sunan kuruluşlar olarak “bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleri” temel alınmıştır.

Yukarıdaki paragrafta açıklandığı üzere ülkemizde bazı kamu kurum ve kuruluşlarında, destek hizmet birimleri bulunmaktadır. Bu kurumlar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) maddeleri doğrultusunda dışarıdan kaynak tedarik işlemlerini yürütmektedirler. Alım yapılacak hizmete ilişkin teknik şartname özel şartlar (örneğin araç tedariki için marka belirtme vs.) belirtilmeden KİK’e uygun olarak hazırlanmakta ve açık ihale usulü ile ihaleye çıkılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarındaki Destek Hizmet

Birimleri, Yardımcı Hizmet Birimleri olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, kamu kurum ve kuruluşlarında bahsi geçen “destek hizmetleri genel müdürlükleri” birimleri kuruluşun ana faaliyet konusu dışında kalan hizmetler için kullandığı bir terim olarak kabul edilebilir. Ülkemizde destek hizmeti alma konusunda yasal mevzuata sahip kuruluşlar “*bankalar*” ile “*sigorta ve emeklilik şirketleri*”dir. Bankaların destek hizmeti almalarına ve bu hizmeti verecek kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin yönetmelik 01 Kasım 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ve daha sonra 5 Kasım 2011 tarihinde 28106 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmelik ile değiştirilmiştir. Bu yönetmelik ile bankalar destek hizmeti almaya yetkili birer kuruluş olarak kabul edilmektedirler. Yönetmeliğin Beşinci maddesinde destek hizmeti alacak bankaların yapması gerekenler belirtilmiştir. Buna göre, destek hizmeti alacak olan bir banka öncelikle bir risk yönetimi programı oluşturmalı ve bu programı yılda bir defa yönetim kuruluna sunmalıdır. Risk yönetim programında, faaliyet konuları itibariyle ihtiyaç duyulan destek hizmetleri, destek hizmetlerine geçiş aşamasında gerekli dönüşüm, iç düzenleme, altyapı ve eğitim çalışmaları, destek hizmetlerine ilişkin denetim, ölçme ve değerlendirme, raporlama ve güvenlik konularında sorumlulukların koordinasyonu ve destek hizmeti alımından doğabilecek riskler açıklanır (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md. 5, fıkra.1). Bankalar destek hizmeti almadan önce, alacakları destek hizmetinden doğabilecek riskler ile bunların yönetilmesine, beklenen fayda ve maliyetin değerlendirilmesine ilişkin, gerektiğinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna ibraz edilmek üzere, yazılı bir risk analizi raporu hazırlar. Ayrıca, destek hizmeti alınacak kuruluşların istenilen kalitede hizmet verebilmelerini sağlayacak teknik donanım ve altyapıya sahip olup olmadıkları, mali güç, tecrübe, bilgi birikimi ve insan kaynağı bulunup bulunmadığı ve ilgili yönetmelikte bahsedilen şartları sağlayıp sağlamadıklarının kontrolüne ilişkin teknik yeterlilik raporunun bankalar tarafından destek hizmeti almadan önce yazılı olarak hazırlanması zorunlu bulunmaktadır. Banka tarafından hazırlanan risk yönetim programı ile teknik yeterlilik raporu ve denetim komitesinin konuya ilişkin görüşünün değerlendirilmesi neticesinde, yeterli görülecek destek hizmeti kuruluşu ile destek hizmeti sözleşmesi imzalanır (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md. 5, fıkra: 4). Sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmet alımlarıyla ilgili mevzuatları 28 Ağustos 2015 tarih ve 29459 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. “Sigortacılık Destek Hizmetleri Hakkında Yönetmelik”in amacı, sigorta ve emeklilik şirketlerinin ana faaliyet alanlarıyla ilgili konularda yardımcı veya

tamamlayıcı nitelikte destek hizmet alımına, destek hizmetlerin verilmesine ve bu hizmetleri sunan destek hizmet sağlayıcılarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150828-2.htm>).

2.4.3.2. Türkiye’de Destek Hizmeti Alınan Faaliyetler

Ülkemizde faaliyet gösteren ve Destek Hizmeti Daire Başkanlıklarına sahip bulunan kamu kurum ve kuruluşları 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu doğrultusunda dışarıdan kaynak tedarik etmektedirler. Söz konusu kanunlara uygun şekilde hazırlanmış teknik şartnameler kullanılarak açık ihale usulü ile destek hizmeti alımı yapılmaktadır. Bahsi geçen kamu kurum ve kuruluşlarının genel olarak dışarıdan tedarik ettikleri hizmetler; taşıma hizmeti (makam aracı, yemek taşıma pikapları, resmi araçlar, personel taşıma servisi vs.), özel güvenlik hizmetleri (İç İşleri Bakanlığı tarafından zorunlu tutulmaktadır), temizlik hizmetleri (kurum içi odaların, yemekhanenin, lavaboların, koridorların temizliği ile ilgili personel ve malzeme tedariki) ve yemekhane hizmetleri (mesai saatleri içerisinde personele sunulan öğle yemeği hizmeti) olarak sıralanmaktadır. Bu hizmetlerin alındığı firmaların denetimleri, alınan hizmetin bağlı bulunduğu şube müdürlükleri tarafından oluşturulan komisyonlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Söz konusu komisyonlar en az üç kişiden oluşmakta ve bu kişiler alınan hizmetle ilgili bilgiye sahip kişiler olmak durumundadır. Bu komisyonlar, öncelikle alınan hizmetin teknik şartnameye uygun olup olmadığını incelemekte, daha sonra işin bitimine kadarki süreç içerisinde işin şartlara uygun yerine getirilip getirilmediğini kontrol ederek kamu kurumunun ödeme yapmasına onay vermektedirler. Alınan hizmetler ilgili kamu kurumunun kendi içerisindeki komisyonlar tarafından kontrol edilmekle birlikte, ayrıca, Sayıştay tarafından da dış denetime tabi olmaktadır²⁰.

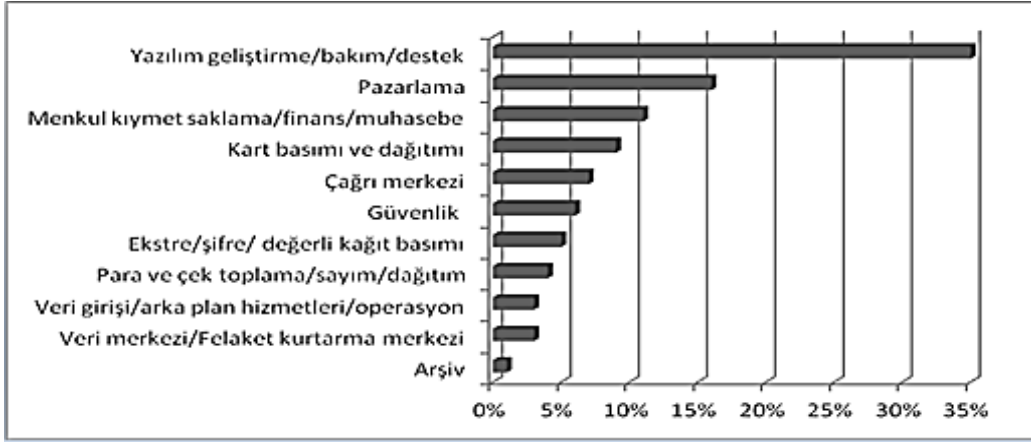
Ülkemizde 5 Kasım 2011 tarihinde yürürlüğe giren “Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik” ile bankalarca destek hizmeti alımına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmektedir. Bu yönetmelik destek hizmeti kapsamına giren faaliyetlere ilişkin bazı sınırlamalar getirmiştir. Yönetmeliğin 4.maddesine göre, özellikle banka yönetim kurulu ve bankanın iç sistemleri ile ilgili birimlerince yerine getirilmesi gereken

²⁰ Sunulan bilgiler, bu konuda yetkili kişi olan Sosyal Güvenlik Kurumu Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı Şube Müdürü Zekai Komser ile 29.04.2014 tarihinde yapılan kişisel görüşme sonucu derlenmiştir.

faaliyetler, müşterilerin kredi taleplerinin değerlendirilmesi ve karara bağlanmasına yönelik faaliyetler, banka işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarının düzenlenmesine ilişkin faaliyetler, mevduat veya katılım fonu kabulü ile kabulüne yönelik pazarlama faaliyetleri, müşterilerin kredi risklerinin izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik faaliyetler ile kiralık kasa ve emanete alma işlemleri ile saklama hizmetlerine yönelik faaliyetler destek hizmeti kapsamında tutulamaz (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md. 4).

Bankalarca güvenlik ve her türlü nakit, kıymetli evrak ile kıymetli maden ve benzeri kıymetli malların güvenli şekilde toplanması, sayılması, dağıtılması ve teslimini içeren hizmetler, otomatik vezne makinesi gibi makinelerin açılması, kapatılması ve tekrar hizmete sokulması, kapalı mühürlü para çantalarının teslimi gibi destek hizmetleri satın alınabilir (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md: 4; fıkra: 4). Ayrıca, bankalar, hatırlatma aramaları, teknik destek ve yardım masası, gecikmiş borç bildirimleri, müşteriye hesap bilgilerinin verilmesi, müşterilerin kredi bilgilerinin güncellenmesi hizmetleri ile kredi kartı iptalleri, kapatılması, aktivasyonu, limit artış ya da azalışı ile bankacılık faaliyetlerine ilişkin müşteri taleplerinin bankaya aktarılması hususlarında *çağrı merkezi hizmeti* satın alabilirler (Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik, md. 4, fıkra: 5). Yönetmeliğin 4ncü maddesinin 8.fikrası gereğince, *bilgi sistemleri*, bankacılık faaliyetlerini destekleyen bir araç olarak değerlendirilmek suretiyle, bankacılık mevzuatının gerektirdiği bankacılık faaliyet ve yükümlülükleri bakımından yönetim, içerik tasarımı, erişim, kontrol, denetim, güncelleme, bilgi/rapor alma gibi fonksiyonlarda karar alma gücünün ve sorumluluğun bankada olması şartıyla destek hizmeti alımı söz konusu olabilir. Grafik 8, ülkemizde bankaların hizmet grupları bazında destek hizmet oranlarını ve aldıkları faaliyetleri göstermektedir.

Grafik 8: Türkiye’de Bankaların Hizmet Grupları Bazında Destek Hizmetleri Kullanım Oranları



Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği KPMG Türkiye Araştırma Raporu, 2013: 11

Grafik 8 incelendiğinde, ülkemizde bankaların en fazla yazılım geliştirme/bakım/destek alanlarında hizmet satın aldıkları, bunu %16 oranı ile pazarlama faaliyetlerinin izlediği görülmektedir. 5411 sayılı kanunun 42nci maddesi dikkate alındığında, arşiv hizmetlerinin, mülkiyeti ya da kullanımı bankaya ait bir ortamda sağlanması koşuluyla dışarıdan temini söz konusudur. Bu nedenle olsa gerek, bankaların en az (%1) satın aldıkları destek hizmeti grubu arşiv hizmetidir.

Sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmet alımlarına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 28 Ağustos 2015 tarih ve 29459 sayılı Resmi Gazete ile “Sigortacılık Destek Hizmetleri Hakkında Yönetmelik” yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmeliğin birinci bölümü, yönetmeliğin amacını, kapsamını ve dayanağını; ikinci bölümü, sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmeti alacağı konular ve hizmet alımına ilişkin esasları ve üçüncü bölümü, destek hizmeti sağlayıcılarına ilişkin esasları içermektedir. Bu yönetmelik kapsamında, destek hizmet sağlayıcılarının Hazine Müsteşarlığının denetim ve gözetimine tabi olduğu belirtilmektedir.

Tablo 18, yukarıda açıklanan destek hizmet alımlarına ilişkin özet tabloyu göstermektedir.

Tablo 18: Türkiye’de Destek Hizmeti Alınan Faaliyetler

Kuruluş Türü	Alınan Hizmet Türü	Tabi Olduğu Yasal Düzenleme
Kamu ve Özel Kuruluşlar	<ul style="list-style-type: none">• Taşıma hizmeti (makam aracı, yemek taşıma pikapları, resmi araçlar vb.)• Özel güvenlik hizmetleri (Kamu kuruluşları için İç İşleri Bakanlığı tarafından zorunlu tutulmaktadır)• Temizlik Hizmetleri (kurum içi odaların, yemekhanenin, lavaboların, koridorların temizliği ile ilgili personel ve malzeme tedariki)• Yemekhane Hizmetleri (mesai saatleri içerisinde personele sunulan öğle yemeği hizmeti)	<ul style="list-style-type: none">• 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu• 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu• Özel kuruluşlar için tedarikçinin belirlenmesinde Pazar Araştırması yöntemi kullanılmakta olup, tespit edilen tedarikçiler arasından ihtiyaçlara cevap verebilen, problem çözüme yeteneği gelişmiş, finansal açıdan sağlam ve kültürel açıdan uyumlu tedarikçiler seçilmektedir (Bakan ve ark., 2012: 148).
Bankalar	<ul style="list-style-type: none">• Güvenlik Hizmetleri• Her türlü nakit, kıymetli evrak ile kıymetli maden ve benzeri kıymetli malların güvenli şekilde toplanması, sayılması, dağıtılması ve teslimini içeren hizmetler• Otomatik vezne makinesi gibi makinelerin açılması, kapatılması ve tekrar hizmete sokulmasına yönelik hizmetler,• Kapalı mühürlü para çantalarının teslimine yönelik hizmetler• Çağrı Merkezi Hizmetleri• Bilgi Sistemleri Hizmetleri (yönetim, içerik tasarımı, erişim, kontrol, denetim, güncelleme, bilgi/rapor alma gibi fonksiyonlarda karar alma gücünün ve sorumluluğun bankada olması şartıyla)• Pazarlama Hizmetleri	<ul style="list-style-type: none">• 5 Kasım 2011 tarihinde yürürlüğe giren “Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik
Sigorta ve Emeklilik Şirketleri	<ul style="list-style-type: none">• Sigorta eksperliği harici teknik inceleme ve kontrol hizmetleri• Hasar öncesi risk azaltmaya ve hasar sonrası zarar azaltmaya yönelik hizmetler• Hasar ihbarı alma, dosya açma ve tamamlama hizmetleri• Onarım ve bakım hizmetleri• Yedek parça tedarik ve kontrol hizmetleri• Yardım hizmetleri• Tıbbi danışmanlık hizmetleri• Tedavi ve yardım hizmetleri• Çağrı merkezi hizmetleri• Sovtaj (hasara uğrayan kıymetlerin satılarak sigorta şirketinin giderlerinin azaltılması) yönetimi hizmetleri• Rücu takip hizmetleri• Arşiv yönetimi hizmetleri• Ürün ve tarife hazırlama hizmetleri• Bilgi sistemleri	<ul style="list-style-type: none">• 28 Ağustos 2015 tarihinde yürürlüğe giren “Sigortacılık Destek Hizmetleri Hakkında Yönetmelik”

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

2.4.3.3. Türkiye’de Destek Hizmeti Vermeye Yetkili Kuruluşlar

Destek hizmeti alma konusunda birçok kurum ve kuruluş bulunmakta olup bu kuruluşlar içerisinde bankalara ve sigorta/emeklilik şirketlerine ait resmi anlamda özel bir düzenlemenin var olması nedeniyle çalışma kapsamına bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleri dâhil edilmiştir. Bankalar her yılsonu itibariyle yayınladıkları faaliyet raporlarında hangi faaliyet konularında ve hangi kuruluşlardan destek hizmeti aldıklarını açıklamakla yükümlüdürler. Bankaların yıllık faaliyet raporları üzerinde yapılan araştırma sonucunda destek hizmeti vermeye yetkili birçok kuruluşun var olduğu görülmüştür.

“Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik” kapsamında destek hizmeti verecek kuruluşların taşınmaları gereken şartlar açıklanmıştır. Bu yönetmeliğin 6.maddesi gereğince destek hizmeti verecek olan kuruluşlarda aranacak şartlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Sermaye şirketi şeklinde kurulmuş, ortaklık yapılarının açık ve şeffaf olması, Açıklık ve şeffaflığın ölçütü, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun etkin denetimine elverişliliği (Kuntalp,2006: 21).
- b) Destek hizmetini gerçekleştirebilecek yönetim yapısına, yeterli sayı ve nitelikte personele, gerekli teknik donanımına, belge ve kayıt düzenine, iş devamlılığı planına sahip olmaları; sözleşme konusu hizmeti kendi bünyesinde verecek ise, olası güvenlik risklerine, yangın ve doğal afetler gibi acil durumlara karşı gerekli önlemleri almış olmaları ve bu şartların sağlandığının banka tarafından yerinde tespit edilmiş olması,
- c) Hizmet verdikleri bankalarca talep edilmesi ya da Kurulca gerekli görülmesi halinde, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla sorumluluk sigortası yaptıracaklarını taahhüt etmeleri,
- d) Yurt dışında ya da Türkiye’deki yetkili otoritelerce faaliyette buldukları alanla ilgili yetkilerinin iptal edilmemiş veya kısıtlanmamış olması,
- e) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre müflis olmaması, konkordato ilan etmiş olmaması, uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırma başvurusunun tasdik edilmiş olmaması veya hakkında iflasın ertelenmesi kararı verilmiş olmaması

- f) Nitelikli pay sahiplerinin, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile şirketi temsil ile yetkili yöneticilerinin 19.10.2005 tarihli Bankacılık Kanununun yürürlüğe girmesinden önce Fona devredilen bankalarda nitelikli paya sahip olmaması veya kontrolü elinde bulundurmaması, taksirlik suçlar hariç olmak üzere affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya beş yıldan fazla hapis cezasına uğramış olmaması, sahtecilik, zimmet, rüşvet, hırsızlık gibi yüz kızartıcı suçlar ile devlet sırlarını açığa vurma, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, vergi kaçakçılığı gibi suçlardan hükümlü bulunmaması,
- g) Gerekli mali ve güç ve itibara sahip bulunmaları,
- h) Yurt dışında ya da Türkiye'deki yetkili otoritelerce bulunduğu alanla ilgili yetkileri iptal edilmiş veya kısıtlanmış destek hizmeti kuruluşlarında ortak, yönetim kurulu başkanı, üyesi veya denetçi ya da yönetici olmamaları veya çalışan olarak yetki iptaline veya kısıtlamaya neden olan işlemlerde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması zorunludur.

Yukarıda sayılan niteliklere sahip bulunan firmalar, kendilerinden talep edildiği takdirde bankalara destek hizmeti verebilmektedirler.

Sigortacılık Destek Hizmetleri Hakkında Yönetmeliğin çok yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi nedeniyle bu sektördeki destek hizmet sağlayıcılarına ilişkin henüz yayınlanmış raporlar bulunmamaktadır. Ancak Yönetmelik, destek hizmet sağlayıcılarının taşınması gereken şartları Üçüncü bölüm kapsamında sıralamıştır. Yönetmeliğin 6. Maddesine göre, hizmet sağlayıcıların talep edilen hizmetleri gerçekleştirebilecek organizasyon yapısına, teknik donanıma, eğitilmiş insan kaynağına, yeterli bilgi ile deneyime sahip olması ve son beş yılda yurt içinde veya yurt dışında yetkili makamlarca faaliyette bulunduğu alanla ilgili yetkilerinin iptal edilmemiş veya kısıtlanmamış olması gerekir. Destek hizmet sağlayıcısı olarak faaliyet göstermek isteyen firmalar, Sigorta Bilgi ve Gözetim Merkezi tarafından tutulan Listeye kayıt için başvuruda bulunmak zorundadır.

Bu bölümde, destek hizmetleri ile ilgili genel bilgiler aktarılmış ve hem uluslararası kuruluşların bu konuda yaptıkları yasal düzenlemelere hem de ülkeler bazındaki yerel düzenlemelere yer verilmiştir. Türkiye'de destek hizmetleri alımıyla ilgili olarak, destek hizmeti alabilecek kuruluşlar ile talep edilen hizmetleri verebilecek kuruluşlara ait

nitelikler açıklanmıştır. Destek hizmeti alabilecek kuruluşlar, destek hizmeti aldıkları kuruluşların, istenilen nitelikte hizmet sunup sunmadıklarına dair güvence talebinde bulunabilirler. Bu durumda, destek hizmetlerinin alımı hususunda üç önemli taraf ile karşılaşmaktadır. Bu taraflar;

- a) Destek hizmeti alan kuruluşlar,
- b) Destek hizmeti veren kuruluşlar ve
- c) Destek hizmeti veren kuruluşlarla ilgili güvence hizmeti veren kuruluşlardır.

Çalışmanın bu bölümünde, üç bileşenden ilk ikisi üzerinde durulmuş ve son bileşen olan güvence raporu verebilecek uygulayıcı kuruluşlara değinilmemiştir. Türkiye’de destek hizmeti kuruluşlarının kontrollerine yönelik güvence oluşturmaya ilişkin mevcut bir yasal düzenlemenin henüz olmaması, bu konuda farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, bu çalışmada ele alınmak istenen temel konu, uygulayıcı kuruluşların güvence raporu verme sürecini açıklamak ve Türkiye’deki mevcut durumu ortaya koymaktır. Bu nedenle, güvence oluşturmada en önemli taraf olan uygulayıcı kuruluşlara ilişkin açıklayıcı bilgiler ve bu kuruluşların güvence oluşturma süreçleri ayrı bir bölüm olarak bu çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı şekilde açıklanmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GHS 3402 HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE RAPORLARI STANDARDINA UYGUN GÜVENCE DENETİM SÜRECİ

3.1. Genel Açıklama

Uluslararası Güvence Hizmetleri Standartlarından (GHS) 3402 nolu standart, Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence oluşturmak amacıyla uygulayıcılara (bağımsız denetim kuruluşlarına) rehberlik eden uluslararası düzeyde bir standarttır. Söz konusu standarda uygun olmak kaydıyla denetim kuruluşları tarafından destek hizmeti sunan işletmelerde, sunulan faaliyetlerin tasarımının uygunluğu, faaliyetlerin uygulanması ve işleyiş etkinliği hususlarında güvence raporu sunulmaktadır. Güvence raporunu hazırlamak ve sunmakla görevli bulunan denetçilerin istihdam edildikleri denetim firmaları etik kurallara ve kalite kontrol standartlarına uymak ve Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri Standardı (GHS) 3000'e aykırı olmamak üzere rapor düzenlemek zorundadırlar.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle, güvence hizmetlerine konu olan taraflar arasındaki ilişki anlatılacak ve ardından denetim firmalarının güvence verme yetkisine sahip olabilmeleri için gerekli alt yapı gereksinimleri aktarılacaktır. Daha sonra, Güvence hizmetleri süreci, güvence hizmetlerinin başlangıç aşaması, planlama aşaması, yürütme ve tamamlanma aşamaları olmak üzere dört grupta ele alınacaktır.

3.2. Güvence Hizmeti Verebilecek Kişi ve Kurumlar

Güvence talebi, bireysel denetçiler veya bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçiler tarafından yerine getirilebilir. Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ile ilgili hükümler 26 Aralık 2012

tarifli Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin üçüncü bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, bireysel denetçilerin sahip olmaları gereken özellikler şu şekilde sıralanmaktadır:

- a. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denklifi Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmalı veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olmalı,
- b. Meslek mensubu olmalı,
- c. Türkiye’de yerleşik olmalı,
- d. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmalı,
- e. Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmalı,
- f. Denetçilik sınavında başarılı olmalı,
- g. Faaliyet izni daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olmalı,
- h. Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumu bulunmamalı, olumsuz bir itibara sahip olmamalıdır.

Denetim yapmakla yetkilendirilecek denetim firmalarının taşımaları gereken şartlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 3ncü bölümünde Madde 13’te sıralanmıştır. Buna göre; denetim yapmaya yetkili kuruluşların;

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının ve hisselerinin nama yazılı olması,
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime uygun olması,
- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerinin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

- g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ğ) En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- h) Denetim kadrosunun, denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- j) Denetim rehberleri dâhil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması gerekir.

3.3. Güvence Hizmetleri Modeli

Güvence sözleşmeleri, üç taraflı bir ilişki üzerine oluşturulmuştur. Birbirleriyle ilişkisi bulunan bu taraflar; destek hizmeti veren işletmeler, destek hizmeti alan işletmeler ve güvence hizmeti sunan denetim firmaları veya bireysel denetçilerdir. Destek hizmeti kavramı; şirketlerin daha etkin, verimli ve karlı faaliyetler gerçekleştirmek amacıyla kendi asli faaliyet konularına odaklanarak, rekabetçi avantaj sağlayabilecek alanlarda dışarıdan temin ettikleri diğer hizmetler olarak adlandırılır. Dışarıya hizmet sunan işletmeler destek hizmeti veren; dışarıdan hizmet alan işletmeler destek hizmeti alan işletmeler olarak nitelendirilir.

Güvence hizmetlerini daha iyi anlayabilmek için taraflar arasındaki ilişki bir model oluşturularak anlatılmıştır.

Güvence hizmeti, destek hizmeti alan ile destek hizmeti veren işletme arasında destek hizmet sözleşmesinin imzalanması ile başlar. Örnek modele göre; Destek hizmeti alan işletme (Banka-Sigorta kuruluşu), destek hizmeti veren işletmeden (Bilgi Teknolojileri A.Ş.) yazılım hizmeti satın almaktadır. Öncelikle; destek hizmeti alan ile veren işletme arasında “Yazılım destek hizmeti sözleşmesi (http://www.ozguryazilim.com.tr/wp-content/uploads/2011/09/oyas-yazilim_destek_hizmeti_sozlesmesi.pdf)” imzalanır (Şekil 5).

Şekil 5: Yazılım Destek Hizmeti Sözleşmesi Örneği

<p>Müşterinin; Adı-Soyadı-Unvanı: A Bankası TCKN/VKN: 12345678 Adresi: E-posta adresi: abankasi@abankasi.com.tr</p>
<p style="text-align: center;">Amaç ve Kapsam</p> <p>Bu sözleşme, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin Müşteriye vereceği Yazılım Destek Hizmeti’nin kapsam ve koşullarını belirler.</p>
<p style="text-align: center;">Tanımlar</p> <p>Bu sözleşmede,</p> <ul style="list-style-type: none">• Yazılım Destek Hizmeti: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin, Müşteri’nin Desteğe konu yazılımlar ile ilgili sorularını yanıtlamak ve sorunlarını çözmek için çalışma yapmak, Desteğe Konu Yazılımları kurmak ve Müşteri’nin bildirdiği amaçlara yönelik yapılandırılmak yoluyla verdiği hizmeti• Desteğe Konu Yazılım: Bu sözleşme ve eklerinde belirtilmiş, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin Müşteriye bu sözleşme kapsamında Yazılım Destek Hizmeti vereceği yazılımlardan herhangi birini,• İstek: Müşterinin Yazılım Destek Hizmeti ile ilgili isteğini,• İTY: İsteklerin B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’ye iletilmesi için kullanılmak amacıyla B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından internette erişilebilir şekilde barındırılan iş takip yazılımını,• Uzaktan Hizmet Verilmesi: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin görevlendirdiği kişilerin, internet veya özel ağlar üzerinden Desteğe Konu Yazılımın bulunduğu bilgisayar sistemine bağlanması yoluyla Yazılım destek hizmeti vermelerini,• Yerinde hizmet verilmesi: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin görevlendirdiği kişilerin, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin ofisleri dışında Müşteri tarafından bulunmaları istenen herhangi bir yerde bulunarak Yazılım Destek Hizmeti vermelerini,• Desteğe Konu Yazılımlar ile Verilen Hizmetler: Desteğe konu yazılımlar kullanılarak Müşteri veya üçüncü kişiler tarafından Müşteriye veya üçüncü kişilere verilen hizmetleri belirtmektedir.
<p>Madde 1: Verilecek Hizmet B Bilgi Tekn. A.Ş. işbu sözleşme kapsamında Müşteri’ye Yazılım Destek Hizmeti vermeyi üstlenmiştir.</p> <p>Madde 2. Desteğe Konu Yazılımlar İle Verilen Hizmetlerin Hukuki Sorumluluğu Müşteri; Desteğe Konu Yazılımlar İle Verilen Hizmetlerin, bu hizmetlerin verilmesinin, Desteğe Konu Yazılımlar kullanılarak işlenen, iletilen veya saklanan verilerin ve bu verilerin işlenmesi, iletilmesi veya saklanmasının yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluğundan; bunlarla ilgili resmi lisans, izin v.b. belgelerin alınması ve bunlarla ilgili herhangi bir isim altında ödenmesi gereken her türlü bedelden münhasıran sorumludur.</p>

Şekil 5 (Devam)

Madde 3. İlgili Bilgisayar Sistemlerinde İşlem Yapmak İçin Gereken Hak ve İzinlerin Temini

Müşteri, Desteğe Konu Yazılımların konuşlandırıldığı bilgisayar sistemlerine B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin erişmesi ve üzerlerinde Desteğe Konu Yazılımlar ile ilgili işlemleri yapması için gerekli her türlü hak ve izin alınmış olmasından münhasıran sorumlu olduğunu, bu hak ve izinlerin alınmamış olması nedeniyle ortaya çıkabilecek yükümlülüklerin kendisine ait olduğunu, bu gibi nedenlerle B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin herhangi bir şekilde zarar görmesi halinde, her türlü zararını tazmin edeceğini gayri kabil-i rücu olarak peşinen kabul, beyan ve taahhüt eder.

Madde 4. Desteğe Konu Yazılımlarda Bulunabilecek Hataları Düzeltme ve Ek Özellik Geliştirmeden Muafiyet

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin bu sözleşme kapsamında verdiği hizmetler dahilinde yazılım geliştirme, herhangi bir yazılımın kodlarında değişiklik yaparak yazılımın hatalarını düzeltme veya ek özellikler kazandırma yükümlülüğü yoktur

Madde 5. Hizmet İsteklerinin İletilmesi

1. B Bilgi Teknolojileri A.Ş., İTY'de en az bir kullanıcı hesabı açarak Müşteri'nin kullanması için kullanıcı adı ve şifre bilgilerini Müşteri'ye iletacaktır.
2. B Bilgi Teknolojileri A.Ş., İTY'nin İnternet'ten erişilebilir olmasını sağlayacaktır.
3. Müşteri, İstek'leri İTY'yi kullanarak B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ne iletacaktır.
4. Müşteri, bir İstek'i İTY'yi kullanarak iletememesi halinde veya Ö1 öncelik düzeyinde olduğunu değerlendirdiği bir İstek iletilecekse her halükarda B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin bildireceği telefonları arayarak İstek'i iletmekten sorumludur

Madde 6. Öncelik Düzeyleri

1. Bu sözleşmeye konu hizmetlerin verilmesi sırasında kullanılacak öncelik düzeyi tanımları aşağıdaki gibi olacaktır:

Öncelik düzeyi	Sorunun Türü
Ö1-Kritik Etki	Desteğe Konu Yazılımlar İle Verilen Hizmetleri kullanan tüm kullanıcıları etkileyen kritik sorun. Desteğe Konu Yazılım devre dışı veya kullanılamıyor ve geçici çözüm bulunamıyor
Ö2 – Yüksek Etki	Bu öncelik düzeyindeki sorun, Desteğe Konu Yazılımlar İle Verilen Hizmetleri kullanan sınırlı sayıdaki kullanıcıyı kritik bir şekilde veya kullanıcılar arasında gerçekleştirilen ortak çalışmayı kritik bir şekilde etkiler. Desteğe Konu Yazılım beklendiği gibi çalışmıyor ve uygulanabilir bir geçici çözüm bulunamıyor
Ö3 – Orta Derecede Etki	Desteğe Konu Yazılım beklendiği gibi çalışmıyor ancak geçici bir çözüm uygulanarak kolaylıkla kullanılabilir
Ö4 – Düşük Etki	Desteğe Konu Yazılım istendiği gibi çalışmıyor ancak işlev görüyor (geçici çözüm gerekli değil)

2. Müşteri, İstek'i bildirirken İstek'in önceliği hakkındaki önerisini de bildirecektir.
3. B Bilgi Teknolojileri A.Ş., İstek'lerin önceliklerini Müşteri'nin önerisini de göz önüne alarak tek başına belirleme ve değiştirme yetkisine münhasıran sahiptir.

Madde 7. İstekler İçin Harcanan Emeğin Miktarının Belirlenmesi

Yazılım Destek Hizmeti'nin verilmesi için harcanan emeğin miktarının adam-saat cinsinden belirlenmesinde B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin kayıtları esastır.

Madde 8. Ödemeler

1. Müşteri sözleşmenin eklerinde belirtilen bedelleri ve bu bedellerin KDV'sini fatura karşılığında, fatura tarihinden itibaren 10 gün içinde B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye ödemekle yükümlüdür.
2. Hizmet bedelinin Türk Lirası olarak faturalandırılmasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından fatura tarihinde açıklanan ilgili döviz satış kuru kullanılacaktır.

Madde 9. Hizmetin Durdurulması

Müşteri'nin bu sözleşmeye veya eklerinden herhangi birine aykırı davranması halinde B Bilgi Teknolojileri A.Ş., Müşteri'ye hizmet vermeyi durdurma yetkisine sahiptir.

Madde 10. Gizlilik

1. Bu sözleşme ve eklerinde belirtilen hizmetlerin verilmesi sırasında Müşteri'nin B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ne iletildiği veya B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin Müşteri ve Müşteri'nin ticari faaliyetleri konusunda öğrendiği veya nüfuz ettiği her türlü bilgi, gizli olduğu özellikle belirtilmesi gerekmektedir, gizli bilgi olarak kabul edilecektir.
2. B Bilgi Teknolojileri A.Ş., gizli bilgileri korumak konusunda en az kendi gizli bilgilerini korumak için gösterdiği özeni göstermeyi kabul ve taahhüt eder.

Madde 11. Üçüncü Taraf İstekleri

B Bilgi Teknolojileri A.Ş., üçüncü tarafların B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin Müşteri'ye verdiği hizmetlere ilişkin sorularına ve şikayetlerine hiçbir şekilde yanıt verme yükümlülüğü altında değildir.

Şekil 5 (Devam)

Madde 12. Sözleşmenin Sona Ermesi

1. B Bilgi Teknolojileri A.Ş, aşağıda belirtilen hallerde, hiçbir ihtar ve ihbara gerek kalmaksızın, işbu sözleşmeyi tek tarafı olarak fesih etme hakkına sahiptir:

a) Müşteri'nin bu sözleşme ile ilgili olarak beyan ettiği bilgilerin doğru olmadığını tespiti halinde,

b) Hizmetin durdurulması halinin 10 günden fazla devam etmesi halinde.

2. Müşteri, istediği zaman, hiçbir gerekçe göstermeksizin, tek tarafı olarak, B Bilgi Teknolojileri A.Ş'ye en az bir ay önceden bildirmek kaydıyla işbu sözleşmeyi istediği zaman sonlandırabilir.

3. İşbu sözleşmenin 12.1 veya 12.2 maddelerine göre sonlanması halinde tarafların birbirine hiçbir borcu olmayacak, ancak Müşteri'nin B Bilgi Teknolojileri A.Ş'ye bu sözleşmeden doğan borçlarından kalmış olan bir bakiye bulunuyorsa, bu bakiye tediye edilecektir.

Madde 13. Yürürlük

Bu sözleşme imzalandığı tarihte yürürlüğe girer.

Madde 14. Anlaşmazlıkların Çözümü

Bu sözleşmenin yorumlanması konusundaki anlaşmazlıkların çözümünde, taraflar anlaşmazlığın kendi aralarında ve iyi niyet esasına göre çözülmesi için azami gayreti göstereceklerdir. Buna rağmen çözülemeyen anlaşmazlıkları ili Mahkemeleri çözecektir.

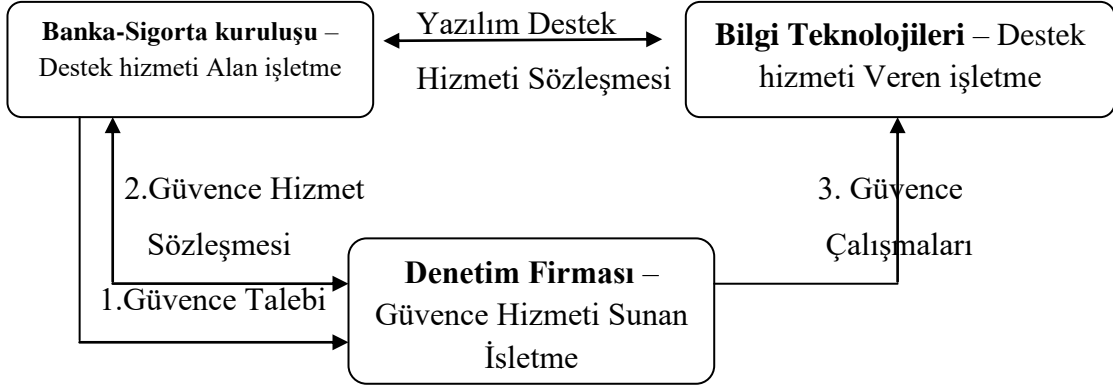
14 maddeden oluşan bu sözleşme **16.12.2014** tarihinde **2** nüsha olarak imzalanmıştır.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş. (imza)

A Bankası (imza)

Destek hizmeti alan “Banka-Sigorta kuruluşu”, “Bilgi Teknolojileri A.Ş”den aldığı Yazılım Destek hizmetinin kontrollerine yönelik güvence talebi için “Denetim Firması”na başvurabilir veya “Bilgi Teknolojileri A.Ş” verdiği Yazılım destek hizmeti için güvence sunmak amacıyla “Denetim Firmasına” başvurabilir. “Denetim Firması” gelen güvence talebini değerlendirerek güvence çalışmalarını yürütür. Bu çalışmalar esnasında “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”nin herhangi bir alt yüklenici kuruluşa sahip olup olmaması çalışmanın kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”nin alt yüklenici kuruluşa sahip olması ve o kuruluşun da kontrol kapsamında tutulmasının talep edilmesi halinde, “Denetim Firması”, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” ile birlikte aynı koşullarda alt yüklenici kuruluşu da güvence çalışmaları kapsamına alır (Kapsamlı Yöntem). Ancak “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”nin alt yüklenici kuruluşa sahip olmasına rağmen güvence kontrolleri kapsamında tutulması talep edilmiyorsa veya “Bilgi Teknolojileri A.Ş” nin alt yüklenici kuruluşu mevcut değilse bu durumda “Denetim Firması” -Daraltılmış Yöntem- adı verilen yöntemi kullanarak güvence çalışmalarını gerçekleştirir. Aşağıdaki şekiller yukarıda anlatılan modeli özetlemektedir.

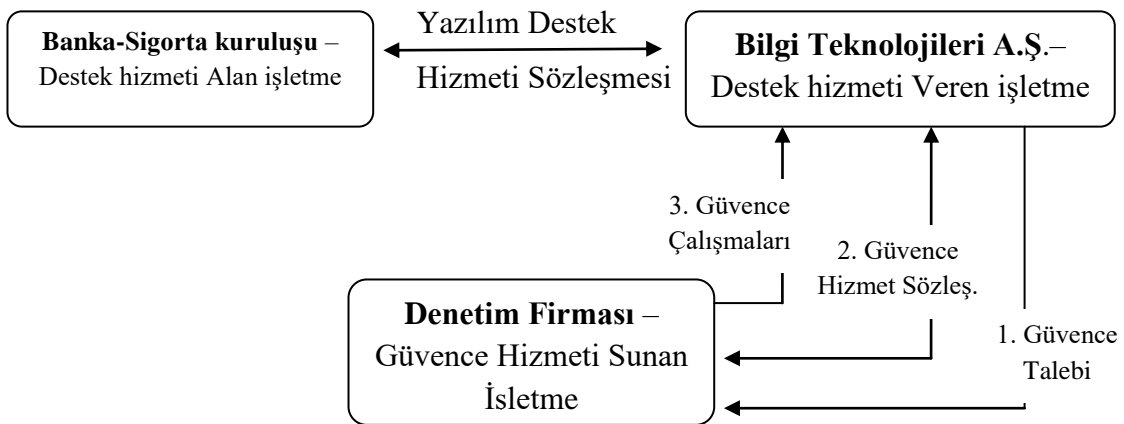
Şekil 6: Güvence Hizmetleri Modeli Örneği -1 (Destek Hizmeti Alan İşletmenin Güvence Talebi-Daraltılmış Yöntem)



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 6’da, Destek Hizmeti Alan “Banka-sigorta kuruluşu”, Destek Hizmeti Veren “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”den aldığı Yazılım Destek Hizmetine ilişkin güvence sağlamak amacıyla “Denetim şirketine” güvence talebinde bulunmaktadır. “Denetim Şirketi” ile “Banka-sigorta kuruluşu” arasında “Güvence Hizmetleri Sözleşmesi” imzalandıktan sonra “Denetim Şirketi” güvence çalışmaları için “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” üzerinde kontrol sağlar.

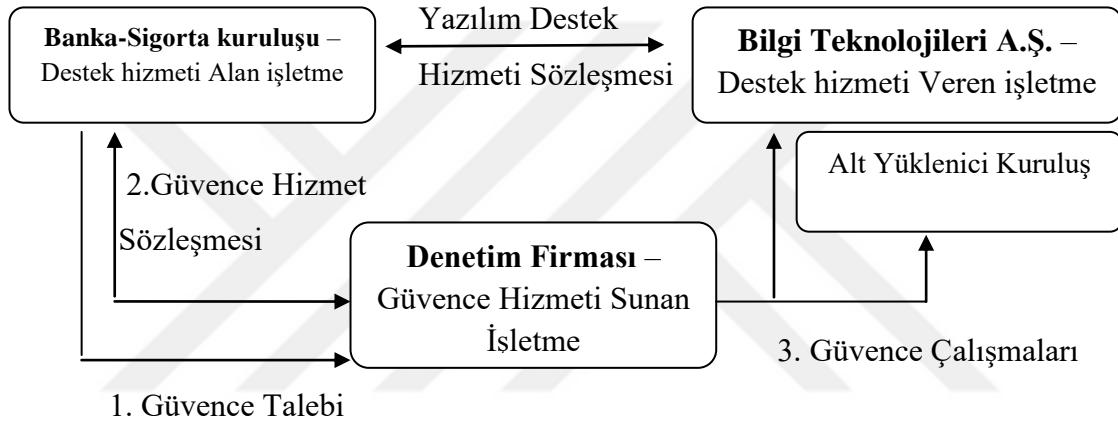
Şekil 7: Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-2 (Destek Hizmeti Veren İşletmenin Güvence Talebi-Daraltılmış Yöntem)



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 7’de güvence talebi Destek Hizmeti Veren “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” tarafından “Denetim Şirketine” yapılmaktadır. “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” ile “Denetim Firması” arasında “güvence hizmetleri sözleşmesi” imzalanmakta ve ardından “Denetim Firması” güvence çalışmalarını “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” üzerinde gerçekleştirmektedir. Bu modelde, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” bir alt yüklenici kuruluşa sahip değildir veya kontrol kapsamına alınması istenmemektedir.

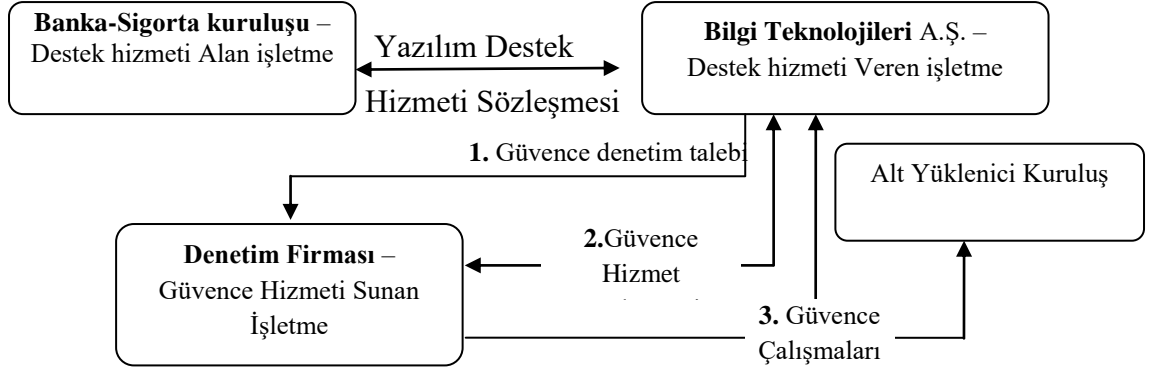
Şekil 8: Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-3 (Destek Hizmeti Alan İşletmenin Güvence Talebi - Kapsamlı Yöntem)



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 8, güvence talebinin destek hizmeti alan “Banka-Sigorta kuruluşu” tarafından yapıldığını göstermektedir. “Banka-sigorta kuruluşu” ile “Denetim Firması” arasında güvence hizmetleri sözleşmesi imzalanır. “Banka-sigorta kuruluşu” Yazılım Destek Hizmeti aldığı “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” ile birlikte alt yüklenici kuruluşu bulunan şirketin de aynı koşullarda güvence kontrollerine tabi tutulmasını talep etmiştir. Bu durumda “Denetim Firması” kapsamlı yöntemi kullanarak hem “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” yi hem de alt yüklenici kuruluşunu incelemeye tabi tutar.

Şekil 9: Güvence Hizmetleri Modeli Örneği-4 (Destek Hizmeti Veren İşletmenin Güvence Talebi – Kapsamlı Yöntem)



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 9’da, Destek hizmeti veren “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” verdiği Yazılım hizmeti ile birlikte alt yüklenici kuruluşunun da hizmetleri ile ilgili güvence talebi için “Denetim Firmasına” başvurmaktadır. “Denetim Firması” hem alt yüklenici kuruluşu hem de “Bilgi Teknolojileri A.Ş.nin” hizmetlerine ilişkin kontrollere yönelik güvence raporu sunacaktır.

Yukarıda anlatıldığı şekliyle güvence talebi destek hizmeti veren işletmeler veya destek hizmeti alan işletmelerce yapılabilir. GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları standardında destek hizmeti veren veya alan işletmelerin temin ettikleri hizmetlere ilişkin kontrollerin mecburiyetiyle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

3.4. Güvence Hizmetleri ile Bağımsız Denetim Arasındaki Farklar

Güvence hizmetleri, hizmet kuruluşlarındaki kontrollerin tasarımı, uygulaması ve işleyiş etkinliklerine ilişkin güvence sağlamak amacıyla bireysel denetçiler veya denetim firmalarında çalışan denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Daha açık bir ifadeyle, güvence hizmetleri, işletmelerin iç kontrol yapılarının incelenmesi ile ortaya konan bir raporun sonucudur. Hizmet kuruluşlarının sunduğu veya temin ettiği hizmetlere ilişkin kontrollerin gerçekleştirilmesine ilişkin herhangi bir mevzuatta zorunluluk bulunmamaktadır. Buna karşılık bağımsız denetim, işletmelerin finansal beyanları üzerinde gerçekleştirilen ve belirli şartları taşıyan işletmeler için zorunluluk arz eden bir süreçtir. Güvence hizmetleri

denetiminde, minimum raporlama süresi 6 ay iken, bağımsız denetimde 1 yıldır. Minimum 6 aylık raporlama süresi, bazı koşullarda daha kısa da olabilmektedir.

Güvence hizmetlerinde, güvence çalışmalarına konu üç taraf bulunmaktadır. Destek hizmeti alan, destek hizmeti veren ve güvence hizmeti sağlayan denetim firmaları veya bireysel denetçiler söz konusu üç tarafı oluşturmaktadır. Üç tarafın var olması, güvence hizmet sözleşmesinin hem destek hizmeti alan işletme ile hem de destek hizmeti veren işletme ile yapılabileceğini gösterir. Çünkü güvence hizmetini destek hizmeti alan işletmeler talep edebileceği gibi destek hizmetini veren işletmeler de talep edebilir. Ayrıca, yine üç tarafın var olması, güvence hizmet sözleşmesinde metinsel olarak küçük farklılıklar da oluşturmaktadır. Şöyle ki, güvence hizmetini talep eden tarafın destek hizmeti alan taraf olması durumunda sözleşme metninde yapılacak işin tanımı “*A bankasının B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’den aldığı Yazılım hizmetinin GHS 3402’ye uygun olarak kontrolü*” şeklinde ifade kullanılır. Güvence hizmetini talep eden taraf destek hizmeti veren işletme ise, bu durumda sözleşme metninde işin tanımı “*B Bilgi Teknolojileri A.Ş.’nin sunduğu yazılım destek hizmetinin GHS 3402’ye uygun kontrolü*” şeklinde ifade edilir. Bağımsız denetim çalışmalarında, iki taraflı bir ilişki söz konusudur. Bu nedenle de, denetim sözleşmesi sadece denetim talebinde bulunan müşteri işletme ile denetimi gerçekleştirecek denetim firması veya bireysel denetçi arasında imzalanır.

Güvence hizmeti sonunda Tip 1 ve Tip 2 olmak üzere iki ayrı türde rapor sunulabilir. Bu raporun türü, güvence talebinde bulunan tarafın isteğine göre belirlenir. Talepte bulunan taraf, sunulan hizmetlerin kontrollerinin tasarımı ve uygunluğu üzerine güvence sağlamak istiyorsa bu durumda Tip 1 rapor hazırlanır. Ancak güvence talebinde bulunan taraf, sunulan hizmetlerin kontrollerinin tasarımı, uygunluğu ve işleyiş etkinliği üzerine güvence sağlamak istiyorsa bu durumda Tip 2 rapor düzenlenir. Tip 2 raporun düzenlenmesine yönelik güvence çalışmaları sırasında kontrol testleri yapılırken Tip 1 rapor için bu tür testler söz konusu değildir. Ayrıca finansal beyanlar ile ilgili bir kontrol söz konusu olmadığı için analitik inceleme prosedürleri kullanılmaz. Bağımsız denetimde istenen, finansal tablolarda sunulan beyanların doğruluk ve güvenilirliğini ortaya koymaktır. Bu nedenle de, sunulan raporda sadece bu amaç yer alır. Amaca ulaşmak için maddilik testleri ve kontrol testleri gerçekleştirilir.

3.5. Güvence Hizmetleri Sürecinin Oluşturulması İçin Gerekli Alt Yapı

ISAE 3000, destek hizmeti verilen kuruluşlardaki hizmetlerin kontrollerine yönelik güvencenin bireysel denetçiler veya denetim şirketinin bir çalışanı olan sorumlu denetçiler tarafından yürütülebileceğini öngörmektedir (GHS 3402, paragraf 6). Bahsedilen bireysel denetçilerin veya bir denetim firmasında çalışan denetçilerin güvence sunabilmeleri için bazı şartları yerine getirmeleri gerekir. Bu şartlar;

- a. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından çıkarılan *IFAC Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabının A ve B bölümlerine uygunluk*,
- b. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanıp yürürlüğe sokulan *Uluslararası Kalite Kontrolü Hakkındaki Standart I (UKKS1) “Finansal Tabloların Denetimleri ve İncelemeleri İle Diğer Güvence ve İlgili Hizmetleri Gerçekleştiren Firmalar için Kalite Kontrol”* standardına uygunluk,
- c. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanıp yürürlüğe sokulan ISAE 3000’e uygunluk.

Yukarıda listelenen üç şart, aşağıda detaylarıyla açıklanmıştır.

3.5.1. Etik Kurallara Uygunluk

Genel anlamıyla etik, insanlara “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan kılavuz değerler, ilkeler ve standartlardır (Kamu Görevlileri Etik Rehberi, 2012: 11). Bir başka ifadeyle, bir davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur (Selimoğlu, 1997). Etik ve ahlak kelimeleri çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılsalar da, birbirlerinden küçük farklılıklar ile ayrılmaktadırlar. Etik, ahlaki görevler ve zorunluluklar ile ilgili olarak neyin doğru, neyin yanlış olduğu ile ilgilenen bir disiplin iken, ahlak iyi ve kötüyü ayırt etmek amacıyla insan davranışları ve karakterinin iyiliği ve kötülüğü hakkında yapılan değerlendirmelerdir (Avcıkurt, 2003: 77). Yani etik, bir ahlak felsefesidir.

Herhangi bir meslek açısından etik ele alındığında, her türlü meslek alanında bireylerin davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar akla gelmektedir (Ayboğa, 2001: 31). Yani, mikro çevre içerisinde tüm etmenlerin birbirlerine karşı olan sorumlulukları meslek etiğini oluşturur (Akdoğan, 2003'ten aktaran: Karacan, 2014: 50). Meslek etiği, iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesidir (Selimoğlu, 1997: 144). Hangi meslek olursa olsun, mesleği icra eden kişilerin ahlaki kurallara uygun hareket etmemeleri kabul edilemez. İlgili mesleği icra eden ile mesleğin faaliyetinden fayda sağlayacak olan kişiler karşılıklı saygı, dürüstlük ve hoşgörü içerisinde hareket etmek durumundadırlar. Aksi takdirde, meslek etiğine sahip olmayan meslek mensupları, topluma yarardan çok zarar vereceklerdir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64). Bu tür bir durumun ortaya çıkmaması için meslek mensuplarının ve işletmelerin meslek ahlakına sahip olduğuna işaret eden aşağıdaki özelliklerin var olması gerekmektedir (Ayboğa, 2001'den aktaran: Kutlu, 2011: 113).

- Meslek mensubu kişisel ahlaka sahip olmalıdır,
- Meslek mensubu dürüst olmalıdır,
- Meslek mensubu namuslu (güvenilir, tutarlı) olmalıdır,
- Meslek mensubu doğruyu söylemelidir,
- Meslek mensubu güvenilir olmalıdır,
- Meslek mensubu geleceğe dönük iş planları yapmalıdır,
- Meslek mensubu hem müşterilerine hem de çalışanlarına karşı saygılı olmalı ve verdiği sözlere sadakat göstermelidir,
- Meslek ahlakına sahip işletmeler içinde bulunduğu zamanda kar eder nitelikte olmalı, aksi takdirde gelecek için planlanan hazırlıklarda aksamalar meydana gelecektir,
- Meslek ahlakına sahip işletmeler ideallerini gerçekleştirmeseler bile niyetlerinden sapmamalıdır. Bir başka ifadeyle, meslek ahlakı, değerler üzerine kurulmalıdır,
- Meslek ahlakı, işletmenin en üst kademesinden başlayarak benimsenmelidir.

Sonuç olarak, genel anlamdaki etik tüm insanlar için geçerli olurken, mesleki etik, söz konusu mesleğe tabi olan kişilerin uymakla yükümlü bulunduğu kurallar bütünü

ifade eder. Söz konusu kurallar, kimi meslek gruplarında yazılı hale getirilmiş ve meslek kodları oluşturulmuş iken kimi meslek gruplarında yazılı olmamalarına rağmen genel örf ve adetler ile uygulanır hale gelmişlerdir.

Her meslek grubunda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de ahlaki kurallar önemlidir. Muhasebe mesleğini icra eden kişiler, mesleğin gerektirdiği faaliyetleri yerine getirirken dürüst ve tarafsız olmak ve bu konuda oluşturulmuş tüm yazılı kurallara uymak zorundadırlar. Muhasebe mesleğini yerine getiren meslek mensupları, muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramına göre hareket ederler. Çünkü işletmelerde meydana gelen parasal işlemlerin sistemli bir şekilde kayıtlara alınmaması ve düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması, toplumda ekonomik yaşama olan güveni olumsuz yönde etkileyecek ve ülkenin ekonomik yapısını, toplumun güvenini sarsacaktır (Karacan, 2014: 69). Doğru ve güvenilir bilginin sunulmasını sağlayacak olan meslek mensubunun ahlak anlayışıdır. Dolayısıyla, onun göstereceği ahlaki ve gayri ahlaki tutum ve davranış bilgi kullanıcılarını etkileyecektir (Uyar, t.y.). Son zamanlarda muhasebe etiğine duyulan gereksinim, Amerika Birleşik Devletlerinde meydana gelen Enron ve benzeri muhasebe skandalları gibi bazı kurumsal başarısızlıklar nedeniyle önemli hale gelmiştir. Bu tür olayların gerçekleşmesiyle muhasebecilik mesleği kapsamında bulunan denetim faaliyeti itibar kaybetmiştir. Hiç kuşkusuz ki, muhasebe mesleğinin itibarı, büyük ölçüde meslek mensuplarının etik davranışları ve mesleki faaliyetlerde etik standartların uygulanmasına bağlıdır (Daştan, 2009: 289). Muhasebe mesleğindeki Etik Kurallar, denetim standartlarının uygulanmasında ve denetim dışındaki diğer hizmetlerin yerine getirilmesinde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken ve mesleğin itibarının yükseltilmesini sağlayan mesleki kurallardır. Muhasebe mesleğinin itibarının yükseltilmesine olanak sağlayan mesleki kurallar, hem uluslararası boyuttaki düzenlemelerle hem de ülkemizde gerçekleştirilen bazı düzenlemeler ile uygulanmaya başlamıştır.

Muhasebe meslek ahlakı ile ilgili ilk uluslararası çalışmalar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)'nın bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından 1990 yılında başlatılmış ve 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde Muhasebeciler için Meslek Ahlakı: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama adlı yönetmelik yayımlanmıştır. Bu yönetmeliği takiben 1998 yılında IFAC

tarafından Muhasebe Mesleği İçin Etik Kurallar oluşturulmuştur (Yıldız, 2010: 156). IFAC'ın oluşturduğu bu kurallar 2000 ve 2005 yıllarında revize edilerek son haliyle üç ana bölüm ve 22 alt bölümden oluşmaktadır (Kutlu, 2011: 138) . Kuralların birinci bölümü, tüm profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallarla ilgili genel uygulamaları açıklamakta, ikinci bölüm serbest çalışan meslek mensuplarının uymaları gereken kuralları göstermekte ve son bölüm, bağımlı çalışan meslek mensupları için geliştirilmiş kurallardan oluşmaktadır.

Ülkemizde birçok kurum ve kuruluş tarafından muhasebe meslek etiğine yönelik birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler, 3568 sayılı meslek yasası, *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik* ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca yine meslek etiği konusunda yapılan düzenlemeler kapsamında, 18.10.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı*” ile 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler hakkında Yönetmelik*” yer almaktadır. 19.10.2007 tarihli yönetmelik, IESBA tarafından Haziran 2005'te yürürlüğe konulan ve en son 2009 tarihi itibarıyla revize edilen Muhasebe Meslek Mensupları İçin Mesleki Etik İlkeler temel alınarak 3568 sayılı yasa kapsamında yayımlanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010: 61). Bu yönetmelikte, 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan değişikliklerle eklenen Ek Madde 1 ile IFAC tarafından Uluslararası Etik Standartlarda yapılan değişikliklerin TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulması düzenlenmiştir (TÜRMOB, 2013: sunuş). Son olarak ise, meslek mensuplarına yönelik etik kurallar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar* adı altında 04.06.2014 tarihinde Kamuoyu görüşüne açılmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu etik ilkeler ile ilgili hususları IFAC tarafından hazırlanmış Etik İlkeler El Kitabını Türkçeleştirmek suretiyle oluşturmuştur. Bu çalışma öncesinde Türkiye'de uygulanan, etik ilkeler ile ilgili hususlara yönelik bir özet, Tablo 19'da ve KGK tarafından hazırlanan etik ilkelere ilişkin hususlar Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 19: Ülkemizde Yasa ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlak Kurallarının Dağılımı

İlke ve Davranış Kuralları	3568 Sayılı Yasa	SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hk. Yönetmelik	SPK Tebliğ No: 16
<i>Bağımsızlık</i>	Mad. 45 Yasaklar (altında)	Md.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Md.9 Bağımsızlık Md.39 Tasdik Edemeyeceği İşler (altında) Md.44 Hizmet Akdi ve Çalışmama Md.47 Meslekte Bağdaşan İşler	Md.10 Bağımsızlık ilkesi Md.11 Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar
<i>Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık</i>		Md.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Md.8 Sorumluluk (altında)	Md.12 Mesleki Özen ve Titizlik (altında)
<i>Genel Standartlar, standartlara uyum, muhasebe ilkelerine uyum</i>		Md. 4 Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi Md.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Md. 53 Denetimin planlanması	Md. 7 Mesleki yeterlilik Md. 12 Mesleki özen ve titizlik (altında) Md. 16 Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet Md.20 Görev kabulünde sorumluluk Md. 22 Bağımsız Denetim Sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek hususlar (altında)
<i>Sır Saklama</i>	Md. 43 Meslek Sırları	Md. 7 Sır Saklama	Md. 15 Sır saklama yükümlülüğü
<i>Şarta Bağlı Ücret</i>			Md. 11 Sık C
<i>Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler</i>	Md. 45 Yasaklar (altında)	Md. 42 Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller Md. 43 Ticari faaliyette bulunamama	Md. 13 Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyetler
<i>Reklam Yasağı</i>	Md. 44 Reklam yasağı	Md. 45 Reklam yasağı	Md 14 Reklam yasağı
<i>Komisyona alma</i>			Md. 16 (kısmen ve dolaylı)
<i>Unvan Kullanma ve şirketleşme</i>	Md. 3 Meslek unvanı Md. 45 Yasaklar	Md. 11 Başvurma Md. 13 Ortaklık bürosu	Md. 3 Kuruluş şartları

IFAC tarafından hazırlanmış ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçeleştirilmiş olan Etik İlkeler, tüm üye kuruluşların uymaları zorunludur. Söz konusu etik ilkeler; tüm meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler, bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler olarak üç grupta toplanmaktadır (Kavut ve diğerleri, 2009: 22). Uluslararası Güvence Sözleşmeleri 3402 kapsamında güvence verecek olan meslek mensupları bu ilkelerin A (IESBA Etik Kurallarının Genel Uygulanışı) ve B (Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları) bölümlerinin kurallarına uymak zorundadırlar (ISAE 3000, md.4). El kitabında belirtilen ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından kamuoyu görüşüne açılan etik kuralların A ve B bölümlerine ilişkin etik ilkeler aşağıda açıklanmaktadır.

Genel Etik Hükümler

Bu hükümler, muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken temel mesleki etik kurallardır. Genel etik kurallara uyum konusunda denetçilere kavramsal bir çerçeve sağlar. Bu çerçeve kapsamında, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditlerin belirlenmesi, belirlenen tehditlerin öneminin değerlendirilmesi ve bu tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi gerektiğinde alınacak önlemler konusunda meslek mensubuna rehberlik eder (TÜRMOB, 2013: 16; KGK, 2014: 5). Bireysel veya bağımsız bir denetim firmasında çalışan denetçiler, dürüst ve tarafsız olmak, mesleki yeterliliğe ve özene sahip olmak, sır saklayabilmek ve mesleğe uygun davranış göstermek zorundadırlar.

a) Dürüst Olma

Güvence hizmetini yerine getirecek denetçiler, mesleklerini icra ederken iş ilişkileri kapsamında açık sözlü, dürüst, adil ve herkese karşı doğru sözlü olmalıdırlar. Ayboğa (2001)'nin çalışmasında belirttiği üzere meslek etiği dürüstlüğe dayanmaktadır. Bir işin etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi, tüm tarafların birbirlerine iyi niyet çerçevesinde yaklaşmaları, birbirlerine aynı derecede ilgi göstermeleri ve işlemlerini bu anlayış doğrultusunda devam ettirmeleri halinde mümkün olacaktır. Örneğin, denetçi, muhasebeci tarafından sunulan bilgilerin önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğine, bilgilerin dikkatsizce sunulduğuna veya içermesi gereken bilgileri göz ardı

ettiğine veya gizlediğine kanaat getirdiği halde bilerek bu bilgilerin bulunduğu raporları, beyannameleri veya yazışmaları kullanamaz (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Md.110.2).

b) Tarafsız Olma

Güvence hizmetlerini yerine getirmekle görevlendirilmiş olan denetçi, yanlı veya önyargılı davranmamalıdır. Üçüncü kişilerin kendisine yaptıkları haksız ve uygunsuz biçimdeki baskıların mesleki kararlarını etkileme veya engellemesine izin vermemelidir (Kavut ve diğerleri, 2009: 23). Tarafsızlık hükmü, tüm muhasebe meslek mensuplarına, önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin baskıları nedeniyle mesleki veya ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme sorumluluğunu yüklemektedir (Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı, Kısım 120.1). Daha açık bir ifadeyle, mesleki hizmeti sunarken denetçiler tarafsızlıklarını ve dürüstlüklerini korumalı, her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmalı, bilerek durumları olduğundan farklı göstermemeli ve kararlarında başkalarının etkisi altına girmemelidir (Güredin, t.y.). Denetçinin, güvence hizmetini yerine getirirken, risk olabileceğini düşündüğü bir kalem ile ilgili kontrol faaliyeti gerçekleştirmeden yönetimin kontrolüne riayet etmesi tarafsızlık ilkesine aykırı bir durumdur.

c) Mesleki Yeterliliğe ve Özene Sahip Olma

Bu ilke, güvence hizmeti sunan denetçilerin, müşterilerine veya işverene istedikleri ölçüde hizmet sunmasını sağlayacak düzeyde mesleki bilgi ve becerisini korumasını ve mesleki hizmetlerini sağlarken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde hareket etmesini gerektirir (Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı, Kısım 130.1(a,b)). Denetçi, mesleki bilgi ve becerisini, mesleki yargısını kullanarak uygular. Denetim mesleği, üstlenilen işin dürüst ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini gerektirir ve bu nedenle de dikkat ve özen son derece önemlidir. Meslek mensubunun mesleki yeterliliğe sahip olması, sadece kişinin bu meslek için gerekli şartları taşıyor olmasını değil, değişen ve gelişen her türlü bilgi ve beceriye de ayak uydurabilmesini bir başka ifadeyle mesleki yeterliliğini koruyabilmesini de gerektirir.

d) Sır Saklama Sorumluluğu

Denetçi, mesleki faaliyetleri sonucunda elde ettiği bilgileri kendisine yetki verilmediği sürece başkalarına açıklamamalı ve bu bilgileri kendisinin veya başkalarının çıkarları için kullanmamalıdır. Denetçinin, müşteri veya işvereni ile arasındaki ilişki bitmiş olsa dahi, gizlilik prensibine uyma yükümlülüğü devam eder (Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı, Kısım 140.6). Ancak denetçi, bazı durumlarda müşteri veya işverene ait bilgiyi açıklama hakkına sahiptir. Bu durumlar Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar El Kitabının Kısım 140.7nci maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

- a. Meslek mensubuna yasal olarak veya müşteri ve işveren tarafından açıklama yapma yetkisi verildiği durumlarda,
- b. Yasal prosedür içerisinde, belge veya kanıtların istenmesi veya yasa ihlallerinin olması halinde kamu otoritesi tarafından bilgi veya belgenin talep edilmesi durumlarında,
- c. Meslek kuruluşunun kalite incelemesine uyma, düzenleyici kuruluşun soruşturma veya denetimine cevap verme, yasal kovuşturmalarda meslek mensubunun mesleki çıkarlarını koruma ve mesleki ve teknik standartlar ile etik gerekliliklere uyma gibi yasa tarafından yasaklanmadığı durumlarda meslek mensubu açıklama yapma hakkına sahiptir.

e) Mesleğe Uygun Davranış Sergileme

Denetçi, mesleğini icra ederken, mevcut yasa ve yönetmeliklere uymak ve mesleğini zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmak zorundadır. Denetçiler, sunabilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler veya kazandıkları deneyimler hakkında abartılı iddialarda ve diğer kişilerin çalışmalarını kötüleyici atıflarda veya asılsız karşılaştırmalarda bulunamazlar (Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı, Kısım 150.2 (a,b)).

Bireysel (Bağımsız) Denetçiler ve Bağımsız Denetim Firmaları İçin Etik Hükümler

Bu hükümler, kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu kapsamdaki etik kurallar herhangi bir işletmeye bağımlı olarak çalışmayan bağımsız denetçiler için geçerlidir. Herhangi bir işletmeye bağlı olarak çalışmama, denetçinin kendisine ait bir meslek bürosunun bulunması ve bireysel olarak veya ortaklık halinde çalışıyor olması anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçiler için etik kurallar, mesleki görevlendirme (müşteri ve sözleşme kabulü), çıkar çatışmaları, ikinci görüşler, ücret ve diğer çeşitli ödemeler, mesleki hizmetlerin pazarlanması, hediye ve ikramlar, müşteriden emanet olarak alınan varlıklar, tarafsızlık – bütün hizmetler ve bağımsızlıktır.

a) Mesleki Görevlendirme

Müşteri Kabulü

Bağımsız denetçi, yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, bu ilişkinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleriyle uyumu hususunda herhangi bir olumsuz sonuç yaratıp yaratmayacağını tespit etmek zorundadır. Denetçi, müşteriyi kabul etmeden önce, müşteri hakkında bilgi toplamalı ve olası riskleri değerlendirmelidir. Olası risk değerlendirmesi, denetçinin itibarını zedeleyecek hususların var olup olmadığının belirlenmesine yöneliktir. Müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerin ahlaki değerleri, yasa dışı faaliyetlerinin olup olmaması denetçinin dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine uyumu açısından zor durumda kalmasına neden olur. Denetçi, sözleşmenin kabulü öncesinde müşteri işletmeyle ilgili olarak yaptığı ön risk değerlendirme sonucuna göre müşteriyi kabul veya reddedecektir. Yapılan değerlendirme neticesinde ortaya çıkan tehditler tespit edilir ve bu tehditlerin denetçi tarafından ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemler alınır. Eğer denetçi tehditleri ortadan kaldıramıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indiremiyorsa müşterinin kabulünü reddeder.

Sözleşme Kabulü

Sözleşmenin kabulü ile müşterinin kabulü birbirinden farklı iki unsurdur. Müşterinin kabul edilmiş olması sözleşmenin kabul edildiği veya edileceği anlamına gelmemektedir. Müşterinin kabulünde, müşteri işletmenin denetçinin itibarını ve bağımsızlığını zedeleyecek olası riskleri değerlendirilirken; sözleşmenin kabulünde, denetçinin söz konusu müşteri işletmenin istediği hizmetleri verecek yeterli bilgiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin kabulünde denetçinin kendisine verilen görevi layıkıyla yerine getirip getiremeyeceği hususu önem taşır. Denetçinin layıkıyla görevi yerine getirmesi, ancak mesleki yeterliliğe sahip olmasıyla mümkündür. Dolayısıyla, müşteri işletme ile bir sözleşme imzalanmadan önce, istenilen hizmeti verebilecek mesleki bilgi ve tecrübeye sahip yeterli sayıda personelin bulunup bulunmadığı, işletmenin içinde bulunduğu sektörel ve yasal düzenlemeler konusunda yeterli bilgi sahibi olup olunmadığı, uzman görüşüne ihtiyaç duyulup duyulmayacağı ve yeterli zamana sahip olup olunmadığının değerlendirilmesi gerekir (Kavut ve diğerleri, 2009: 25).

b) Çıkar Çatışmaları

Etik Kurallar El Kitabı'nın Kısım 220 başlığı altında anlatıldığı üzere, bağımsız denetçi, bir müşteri ile doğrudan rekabet ettiği zaman veya bir müşterinin önemli bir rakibi ile ortak bir iş ya da benzer bir düzenlemeye sahip olduğunda tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine yönelik tehditler ortaya çıkar. Bu tür durumlarda bağımsız denetçi tehditlerin boyutunu değerlendirmeli ve tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilebilmesini sağlayabiliyorsa işi kabul etmelidir. Bir müşteri ile rakibi konumunda bulunan başka bir müşteri aynı denetçi ile sözleşme imzalamak istediği takdirde, meslek üyesi her iki tarafa da istenilen hizmetlerin sağlanmasında eşit hareket edeceği hususunda tarafların onayını almak zorundadır.

c) İkincil Görüşler

Denetçiden bir başka denetçinin hizmet verdiği bir işletmede denetim veya diğer standartların uygulanması konusunda ikinci bir görüş istenebilir. Bu tür durumlarda denetçi

temel ilkelerle uyum konusunda herhangi bir tehdidin ortaya çıkıp çıkmadığını değerlendirmelidir. Örneğin, ikinci görüşün mevcut denetçiye sunulan gerçeklere dayanmadığı durumlar veya yetersiz kanıtlara dayandığı durumlarda, mesleki yeterlilik ve özene yönelik bir tehdit ortaya çıkabilir (TÜRMOB, 2013: 45; El Kitabı Kısım 230.1). Herhangi bir tehdit ile karşılaşıldığında, mevcut muhasebe elemanı ile temasa geçilmesi, işletme yönetimine çalışma ile ilgili sınırlamaların varlığının açık bir şekilde anlatılması ve kendi görüşünün bir kopyasının diğer meslek mensubuyla paylaşılması tehditlerin ortadan kaldırılmasına olanak tanıyabilir (Kavut ve diğ., 2009: 26; TÜRMOB, 2013: 45).

d) Ücret ve Diğer Çeşitli Ödemeler

Bağımsız denetçi ile müşteri arasında yapılan sözleşmede işe dair ücret ve diğer çeşitli ödemeler yazılı olarak açık bir şekilde belirtilmek zorundadır. Söz konusu belirtilen ücret işin yapılacağı tahmin edilen süreye, iş için kullanılacak nitelikli personel sayısına ve iş için harcanacak performansa göre denetçi tarafından belirlenir. Bağımsız denetçi, diğer meslektaşlarından daha düşük ücret teklif edebilir. Ancak teklif edilen ücret, yukarıda bahsedilen iş için gerekli süre, nitelikli personel sayısı ve performans kriterleri dikkate alınmadan işin yapılmasına engel teşkil edecek düzeyde düşük bir ücret olamaz. Böyle bir durumda, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehditler ortaya çıkabilir.

Bağımsız denetçi, müşterisine istenilen hizmetin ücreti dışında çeşitli ödemeler talep edebilir. Bu talepler arasında önerme ücretleri ve komisyonlar yer alır. Örneğin, bağımsız denetçi talep edilen özel bir hizmeti yerine getiremediği durumlarda, ücret, başka bir bağımsız denetçiye veya uzmana, müşteriyi önermek için alınabilir veya bağımsız denetçi üçüncü bir taraftan (örneğin yazılım satıcısından) bir müşteriye mal veya hizmet satılmasına ilişkin olarak komisyon alabilir. Ancak bu her iki durumda da mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehditler ortaya çıkmaktadır.

e) Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması

Denetçi yerine getirdiği mesleki hizmetleri reklam veya diğer pazarlama yollarını kullanarak pazarlayabilir. Ancak bu hizmetlerin pazarlanmasında kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkarmayacak şekilde pazarlama yolları kullanılmalı ve mesleki itibarını zedeleyecek

davranışlardan kaçınmalıdır. Hizmetlerinin reklamını yaparken, kendisi tarafından verilen hizmetleri, verebildiği ölçüde, abartıya kaçmadan sunmalı ve diğer denetçileri ve onların verdiği hizmetleri kötileyici davranışlardan kaçınmalıdır.

f) Hediye ve İkramlar

Bağımsız denetçiye müşterisi olan işletme yönetimi veya çalışanları tarafından hediye veya ikramlar sunulabilir. Sunulan hediye veya ikramların değeri, niteliği ve sunuluş amaçları denetçi tarafından değerlendirilir. Söz konusu hediyenin işin akışı içerisinde özel bir niyet olmadan verildiği kanaatine ulaşıldığı takdirde, tarafsızlık ilkesine yönelik tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirildiği varsayılır ve hediye kabul edilebilir. Ancak sunulan hediye veya ikramın değeri ve niteliği itibarıyla, denetçi üzerinde hediyeyi sunan tarafın bir menfaati olduğu kanaati oluşursa bu durumda tarafsızlık ilkesi zedeleneceğinden teklif edilen hediye ve ikram kabul edilmemelidir.

g) Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar

Müşteriye ait para veya diğer varlıklar, denetçi tarafından emanet olarak alınmamalıdır. Bu tür emanetlerin alınması, denetçinin tarafsızlığına ve kişisel çıkarlarına yönelik tehditler oluşturur. Denetçi ancak yasa tarafından izin verildiği durumlarda, sözleşme aşamasında belirlenen ve müşterinin varlıklarını elde tutmanın dâhil olduğu hizmetler için para veya diğer varlıkları emanet olarak alabilir. Ancak bu tür emanet alınan varlık ve paranın kaynağının iyi bir şekilde araştırılması gerekmektedir.

h) Tarafsızlık

Güvence hizmeti veren bir bağımsız denetçi, güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır (El Kitabı, Kısım 280.2). Herhangi bir mesleki hizmetin sağlanması durumunda tarafsızlığa yönelik tehditlerin mevcudiyeti, sözleşmenin özel şartlarına ve bağımsız denetçinin yaptığı işin niteliğine bağlıdır (El kitabı, Kısım 280.3). Müşteri işletme yöneticileri ile denetçi arasında ailevi veya kişisel bir ilişkinin varlığı, yakın iş ilişkisi içinde bulunması tarafsızlık ilkesini zedeler. Bu tür durumlar söz konusu ise, denetçi işi kabul etmeyecek veya işin devamlılığını sağlamayacaktır.

1)Bağımsızlık (Diğer Güvence Sözleşmeleri)

Etik Kurallar El Kitabının 291nci kısmı denetim ve inceleme sözleşmesi olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık kurallarını ele almaktadır. Güvence sözleşmeleri, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında potansiyel kullanıcıların güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmıştır (El Kitabı, Kısım 291.2).

Güvence hizmeti veren bağımsız denetçi, güvence müşterilerinden bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Biri, “esasta bağımsız”, diğeri ise, “şekilde bağımsız” olmaktır. Esasta (Fikren, düşüncede) bağımsızlık, güvence hizmeti veren bağımsız denetçinin dürüst bir şekilde, kimsenin etkisi altında kalmadan kendi hür iradesiyle mesleki hizmetini gerçekleştirmesi ve mesleki şüphecilik ile tarafsızlık ilkesine uyum göstermesine imkân sağlayan bağımsızlıktır. Şekilde (görünümde) bağımsızlık ise, güvence hizmeti veren bağımsız denetçinin mesleki hizmetini tarafsız bir şekilde ve mesleki şüphecilik yaklaşımı ile yerine getirdiğinin üçüncü bir kişi tarafından da kabul edildiği bağımsızlıktır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın 291.5 (b) maddesinde şekilde bağımsızlık; mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan üçüncü tarafın, o anda mevcut tüm özel şart ve durumları değerlendirerek, bir denetim şirketinin veya bir güvence ekibi üyesinin dürüstlüğünden, tarafsızlığından veya mesleki şüpheciliğinden taviz verdiği sonucuna ulaşmasına sebep olacak şart ve durumların engellenmesi olarak tanımlanmaktadır.

Güvence hizmeti veren bağımsız denetçi, güvence müşterisini kabul etmeden veya sürekliliğine karar vermeden önce, bağımsızlığını tehlikeye düşürecek durumların var olup olmadığını değerlendirmelidir. Söz konusu değerlendirme Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı ile mümkündür. Bağımsızlığın değerlendirilmesine yönelik oluşturulmuş Etik Kurallar, denetim şirketlerinin ve güvence ekibi üyelerinin bağımsızlık ilkesine yönelik tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerekli kılan bir kavramsal çerçeve oluşturur. Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı, denetçilerin bu Kurallarda yer alan etik hükümlere uymasına yardımcı olur ve bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan şartlara ilişkin birçok durum ortaya koyarak denetçinin “bir durum özel olarak yasaklanmamışsa söz konusu duruma izin verilmektedir” şeklinde bir sonuca varmasını önler (Etik Kurallar, Md. 291.7). Güvence hizmeti veren bir bağımsız denetçinin bağımsızlığı çeşitli nedenlerle

tehlikeye düşebilir. Bu nedenler; finansal çıkarlar, iş ilişkileri, krediler ve teminatlar, ailevi ve kişisel ilişkiler, güvence müşterisinin personeli olmak, güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermek, kıdemli personelin güvence müşterisi ile uzun süreli ilişki içerisinde bulunması ve güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sağlanması ile hediye ve ikramlar gibi tarafsızlığı tehlikeye düşürecek durumlardan kaynaklanmaktadır (TÜRMOB, 2013: 142-161). Bu değerlendirme nicel olduğu kadar nitel faktörler dikkate alınarak da yapılmalıdır (El Kitabı, Kısım 291.10). Tehdit oluşturan durumlar değerlendirildikten sonra, denetçi, tehditlerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını, kabul edilebilir bir düzeyde değilse, ortadan kaldırılmalarının mümkün olup olmadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmek için gerekli önlemlerin mevcut bulunup bulunmadığını inceler. Yaptığı incelemeler neticesinde, ya ilave önlemler alır ya da sözleşmeyi sonlandırır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Madde 291.9). Bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemlere ihtiyaç duyulması halinde denetçi, tehdidin niteliğini ve yürürlükte bulunan veya uygulanan önlemleri belgelerir (Md. 291.29(a)). Eğer herhangi bir önlem gerekli değilse, bu kez denetçi, tehdidin niteliğini ve sonuçların gerekçelerini belgelendirecektir (Md. 291.29(b))

Güvence müşterisinden bağımsız olunması, hem sözleşme süresinde hem de konu bilgisinin kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, güvence hizmetinin yürütülmesiyle başlar ve raporun yayınlanması ile sona erer. Denetim firması, güvence sözleşmesi öncesinde müşteri işletmeye güvence dışı bir hizmet sunmuş olabilir. Güvence sözleşmesi imzalandıktan sonra, güvence dışı hizmetin güvence hizmetini etkileyebileceği varsayımıyla güvence dışı hizmetin devam etmesine izin verilmez veya söz konusu sunulmuş olan hizmetin mevcut sunulacak hizmeti en az düzeyde etkilemesini sağlayacak önlemlerin alınması gerekir. Etik kurallar el kitabınının 291.32'nci maddesinde böyle bir durumla karşılaşıldığında alınabilecek önlemler örneklendirilmiştir. Buna göre, güvence dışı hizmet sunan personel güvence ekibine dahil edilmeyebilir; güvence hizmeti ve güvence dışı iş, bir denetçi tarafından uygun şekilde gözden geçirilebilir veya güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmesi için bir başka denetim şirketiyle anlaşma yapılabilir.

Güvence müşterisi ile sözleşme imzalayacak olan bağımsız denetçiler yukarıda sayılan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabınının A ve B

bölümlerindeki kurallara uygun davranmak zorundadırlar. Tablo 20’de, yukarıda bahsedilen kurallar özetlenmiştir.

Tablo 20: Uygulayıcı Kuruluşlarda Uyulması Gereken Etik Kurallar

<i>Etik Kurallar El Kitabı</i> A Bölümü Genel Etik Kurallar	<i>Etik Kurallar El Kitabı</i> B Bölümü Serbest Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar
Kısım 110 – Dürüstlük	Kısım 210 – Mesleki Görevlendirme (Müşteri ve Sözleşme Kabulü)
Kısım 120 – Tarafsızlık	Kısım 220 – Çıkar çatışması
Kısım 130 – Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kısım 230 – İkinci Görüşler
Kısım 140 – Gizlilik	Kısım 240 – Ücret ve diğer çeşitli ödemeler
Kısım 150 - Mesleki Davranış	Kısım 250 – Mesleki hizmetlerin pazarlanması
	Kısım 260 – Hediye ve ikramlar
	Kısım 270 – Müşteriden Emanet olarak alınan varlıklar
	Kısım 280 – Tarafsızlık
	Kısım 291 - Bağımsızlık

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.5.2. Kalite Kontrol Prosedürlerine Uygunluk

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmaları, güvence hizmeti verebilmek için etik kurallara uymanın yanı sıra, IFAC tarafından hazırlanıp yürürlüğe sokulan *Uluslararası Kalite Kontrolü Hakkındaki Standart I (UKKS)*, “*Finansal Tabloların Denetimleri ve İncelemeleri ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmetleri Gerçekleştiren Firmalar için Kalite Kontrol*” standardına uygun hareket etmek durumundadırlar. Söz konusu standart, muhasebe meslek mensuplarının mesleki firmaları, kendileri ve personellerine mesleki standartlar getirmek, yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun güvence sağlamak için düzenlenen bir kalite kontrol sistemi kurmak ve sözleşmenin taraflarına uygun güvence raporu yayımlamak şeklinde yükümlülükler getirmektedir (ISAE 3000, md 6).

Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan ve 2 Ekim 2013 tarih ve 28783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kalite Kontrol Standartları I denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere

ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler (KKS 1, md. 1). Standartta denetim firmaları tarafından oluşturulması gereken kalite kontrol sisteminin unsurları tanımlanmıştır. Denetim şirketi, sistemin unsurlarını ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla mükelleftir (KKS 1, md.16). Standardın 16ncı maddesinde kalite kontrol sisteminin unsurları maddeler halinde sıralanmıştır. Buna göre,

- a. Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- b. İlgili etik hükümler,
- c. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devamlılığı,
- d. İnsan kaynakları
- e. Denetimin yürütülmesi
- f. İzleme ve
- g. Belgelendirme hususlarına ilişkin yazılı politika ve prosedürler oluşturmak ve bunları personeline duyurmak zorundadır.

a. Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim şirketinin genel müdürü veya yönetim kurulu, denetim şirketi içinde kalite kontrol sistemi oluşturmanın gerekli olduğuna inanmalı ve bu doğrultuda teşvik edici politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Kalite kontrol sisteminin oluşturulması denetim firmasının üst yönetiminin sorumluluğundadır. Kurum içinde kalite kültürünün oluşturulması denetim firmasının tüm personelinin çalışmalarını mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesi ve şartlara uygun raporlar düzenlemesiyle mümkündür (KKS 1, paragraf 18; A4). Denetim firması, faaliyetlerini açık, tutarlı ve aynı düzeyde süreklilik arz edecek şekilde yerine getirmelidir.

b. İlgili Etik Hükümler

Denetim şirketi, başta bağımsızlık olmak üzere, kendisinin ve personelinin ilgili etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, paragraf 20). Bu kapsam doğrultusunda, güvence ekibi elemanlarından her yıl etik kurallara ve bağımsızlık ilkesine uygun hareket ettiklerine dair yazılı teyit alınır

ve her güvence hizmeti çalışması için bu çalışmadan sorumlu ortak tarafından, söz konusu işe atanmış elemanların bağımsızlıkları teyit edilir (Kavut ve diğerleri, 2009: 197). Ayrıca, güvence ekibi, aynı kıdemli denetçinin bir güvence hizmetinde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlığın yol açabileceği tehditleri en aza indirecek önlemleri almak zorundadır (KKS 1, paragraf 25).

c. Müşteri İlişisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim şirketi, bir müşteriyi veya sözleşmeyi kabul etmek veya işi devam ettirmek hususunda önceden belirlenen yazılı politika ve prosedürler oluşturmalı ve bu politika ve prosedürlere uygun hareket etmelidir. Denetim şirketi, müşteriyi veya sözleşmeyi hangi koşullarda kabul veya reddedeceğine ilişkin hükümlerini önceden belirlemelidir. Bağımsız denetim şirketi, yeni bir müşteriyle denetim ilişkisi kurmadan önce, bağımsızlığını tehdit edebilecek olası riskleri belirler ve bu riskleri göz önünde bulundurarak müşteriyi kabul edip etmeme kararı verir. Risklere rağmen kabul kararı vermesi halinde, risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemleri tespit eder. Tespit edilen risklere, kabul kararına ve risklerin önlenmesine ilişkin yazılı politika ve prosedürler oluşturularak belgelendirilmelidir (KKS 1, paragraf 27).

d. İnsan Kaynakları

Denetim şirketi, denetimde görev alacak yeterli nitelikte ve beceriye sahip personelin işe alınması konusunda kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS 1, paragraf 29). Denetim şirketi, her bir denetimin sorumluluğunu bir sorumlu denetçiye verir ve sorumlu denetçinin uygun yeterlilik ve beceriye sahip olduğunu ve sorumlu denetçinin görevlerini, hem kendisine, hem müşterinin kilit yöneticilerine hem de üst yönetimden sorumlu kişilere bildirmek üzere politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, paragraf 30).

e. Denetimin Yürütülmesi

Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütüleceğine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin

içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenleyeceğine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, paragraf 32). Bu politika ve prosedürler, denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını arttırmaya yönelik hususları, yönlendirme ve gözetim sorumlulukları ile gözden geçirme sorumluluklarını kapsar (KKS 1, paragraf 32). *Denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını arttırmaya yönelik hususlar*; genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulması suretiyle sağlanır (KKS 1, Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama, A32). *Yönetim ve gözetim sorumluluklarına ilişkin prosedürler*, denetimin ilerleyişinin takibini, denetim ekibi üyelerinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olup olmadıklarını, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıklarını, denetimin yürütülmesi esnasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınmasını, denetimin yürütülmesi esnasında daha deneyimli denetim ekibi tarafından değerlendirilecek konuların belirlenmesini kapsar (KKS 1, Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama, A34). *Gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin prosedürler* ise, denetimin başlangıcından raporlama aşamasına kadar geçen sürede denetim ve güvence çalışmalarının değerlendirilmesini içerir.

f. İzleme

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur (KKS 1, paragraf 48). İzleme sürecinde her bir sorumlu denetçinin yürüttüğü güvence faaliyetlerinin Güvence Hizmetleri Standartlarına (GHS) uygun yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü sağlanır (KKS 1, paragraf 48(a)). Bu kontrollerin gerçekleştirilmesinde denetimi yürüten kişiler yer almamalı (KKS 1, paragraf 48(c)) ve söz konusu teftişler, teftiş sorumluluğunu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya diğer kişilere verilmelidir (KKS 1, paragraf 48(b)). Yapılan izleme süreci sonunda eksiklikler tespit edildiğinde, teftişi yapan yönetici veya kişi, ilgili sorumlu denetçiye veya diğer ilgili personele düzeltici adımlara yönelik tavsiyelerde bulunur. İzleme sonucu, yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim şirketinin genel müdürüne veya uygun hallerde yönetim kurulu da dâhil şirketteki uygun kişilere bildirilir (KKS 1, paragraf 53).

g. Belgelendirme

Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan, belgelerin saklanmasına yönelik ve şikâyet/iddialar ile bunlara verilen cevapların belgelendirilmesini sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, paragraf 57).

Kalite kontrol çalışmaları, tüm denetim süreci boyunca devam eder ve denetim raporu sorumlu ortak tarafından imzalanmadan önce tamamlanmış olmalıdır.

3.5.3. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı 3000'e Uygunluk

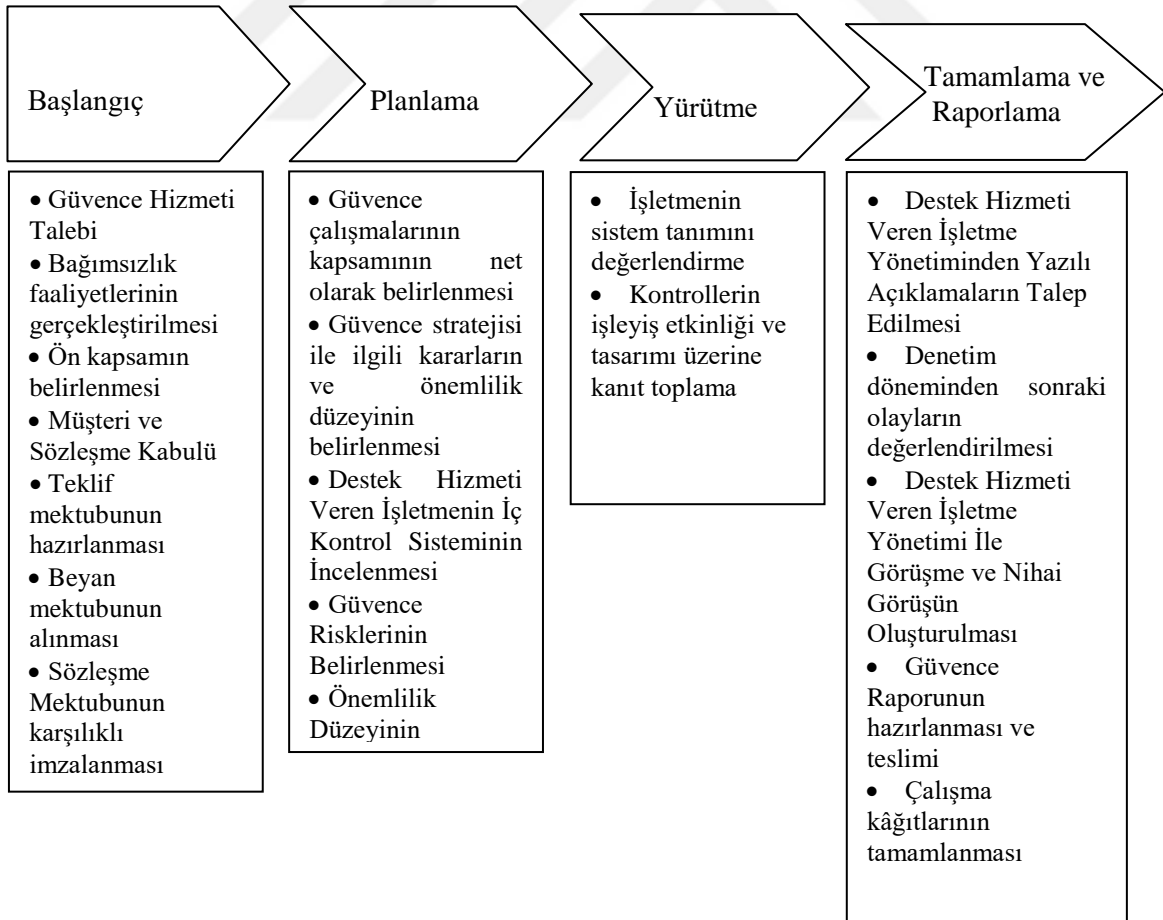
Denetçi, hem ISAE 3402'nin hem de ISAE 3000'nin kurallarına uymadıkça ISAE 3402'ye uygun rapor verdiğini beyan edemez (ISAE 3402, paragraf 10). ISAE 3000, denetçilere yol gösterici mahiyette rehberlik sağlamak ve temel ilke ve teknikleri saptamak amacıyla oluşturulmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'ye göre, ISAE 3000, güvence sözleşmelerinin yürütülmesine bağlı bulunan kalite kontrol standartları ve önemli güvence sözleşmesi koşullarını kapsayan birtakım genel hükümler içerir. Standart, Güvence hizmetleri sürecinde yer alan aşamalar hakkında genel açıklamalara yer vermektedir. Bu nedenle, ISAE 3402 gibi güvence sözleşmelerinin yürütülmesinde temel ilke ve prosedürlerin oluşturulması için ISAE 3000 mükemmel bir alt yapıdır (Denyer, t.y.).

3.6. Güvence Hizmetleri Süreci

Güvence hizmetleri sürecinin ilk aşaması, güvence hizmetleri çalışmalarına yönelik başlangıç faaliyetleridir. Bu aşama, güvence talebinde bulunan işletmeden ("*müşteri işletme*") güvence raporu hazırlayacak denetim firmasına veya bireysel denetçiye ("*uygulayıcı*") yönelik talebin gelmesi ve ardından uygulayıcının talebi değerlendirmesi ile başlamakta olup, aşama kapsamında sırasıyla öncelikli kapsamın belirlenmesi, müşteri ve sözleşmenin kabulüne yönelik değerlendirme faaliyetlerinin yapılması, bağımsızlık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve sözleşme mektubunun hazırlanması bulunmaktadır. Sözleşme mektubunu takiben, Güvence hizmetleri çalışmalarının planlanması

aşamasındaki faaliyetler gerçekleştirilir. Bu aşama kapsamında, güvence kapsamının daha net olarak ortaya konması, kaynak planlamasının yapılması, zamanlama onayı, analizin yapılış, kapsam ve zamanının planlanması, çalışma alanının planlanması ve iç denetimin gerekliliğine karar verme çalışmaları yer almaktadır. Güvence sürecinin üçüncü aşaması güvence hizmetleri çalışmalarının yürütülmesi aşamasıdır. Bu aşamada, işletmenin sistem tanımı değerlendirilerek, kontrollerin işleyiş etkililiği ve tasarımı üzerine kanıt toplanması sağlanır. Son aşamada ise, güvence hizmetleri çalışmalarının tamamlanmasına yönelik faaliyetler yerine getirilmektedir. Bu amaçla, çalışma kâğıtları gözden geçirilir, beyan mektubunun kabulü sağlanır, yönetim iddialarının kesin olarak değerlendirilmesi sağlanır, rapor hazırlanarak yönetime teslim edilir. Raporun teslimini takiben çalışma kâğıtları tamamlanır. Aşağıdaki şekil güvence hizmetleri sürecini yüzeysel olarak göstermekte olup her bir aşamanın detayları ilgili başlıklar altında açıklanacaktır.

Şekil 10: Güvence hizmetleri Süreci



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.6.1. Güvence Hizmetleri Çalışmaları İçin Başlangıç Aşaması

Bu aşama, müşteri işletmeden güvence raporu hazırlayacak uygulayıcıya yönelik talebin gelmesi ve ardından uygulayıcının talebi değerlendirmesi ile başlamakta olup, aşama kapsamında sırasıyla öncelikli kapsamın belirlenmesi, müşteri ve sözleşmenin kabulüne yönelik değerlendirme faaliyetlerinin yapılması, bağımsızlık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, beyan mektubunun alınması ve sözleşme mektubunun hazırlanması bulunmaktadır.

3.6.1.1. Güvence Hizmeti Talebi

Güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üç taraf bulunur. Bu taraflar; güvence almak isteyen taraf, kendisinden güvence beklenen taraf ve söz konusu güvenceyi raporlayacak olan taraftır. Güvence sözleşmelerinin oluşması, aynı bağımsız denetim sözleşmelerinde olduğu gibi, müşteri işletmenin talebiyle başlamaktadır.

Müşteri işletme, bağlı bulunduğu kurumun yetkilendirdiği firmalar arasından güvence talebinde bulunacağı denetim firmasını seçebilir. Örneğin, müşteri işletme bir banka ise, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) yetkilendirdiği firmalar arasından seçim yapabilir. Ancak GHS 3402'ye göre bu tür bir sınırlama mevcut değildir. Müşteri işletme, denetim firmasına, talep ettiği güvenceye ilişkin sınırı belirten bir talep mektubu gönderir (Şekil 11). Talep mektubuna, denetim firmasının, işletme hakkında ön bilgi sahibi olmasını sağlayacak nitelikte dokümanlar da ilave eder. Talepte bulunan müşteri işletme mutlaka talebini talep mektubu göndererek yapmak zorunda değildir. Güvence raporu almak isteyen taraf talebini mail, telefon veya diğer iletişim kanallarını kullanarak da uygulayıcı firmaya iletebilir. Söz konusu talep yazısında, denetim mevzuatı (hangi yasa, mevzuat veya standarda tabi olunacak (GHS 3402)), denetim alanı (bilgi teknolojileri, güvenlik vs.), denetime ilişkin tanımlama, denetimden beklenen, sorumlu kişi ve tasdik ile ilgili bilgiler yer alır. Aşağıda örnek bir talep mektubu yer almaktadır. Talep mektubunun şekil şartlarına ilişkin herhangi bir standart esas söz konusu olmadığı gibi böyle bir mektubun gönderilme zorunluluğu da yoktur.

Şekil 11: Güvence Hizmeti Talep Mektubu

Kontrol Tanımı	GHS3402 Belgesi
Kontrol Grubu	Yazılım
Açıklama	GHS 3402 Belgesi yazılım hizmetleri için uluslar arası bir belgedir. Belge, Tedarikçinin sunduğu yazılım hizmetinin yeterli kontrole sahip olduğunu kanıtlar. Tedarikçiden GHS 3402 belgesinin alındığından emin olun.
Talep	Tedarikçinin GHS 3402 Belgesini kanıtlamasını ve yazılım denetiminden geçmesini talep edin
Sorumlu	Tedarikçi
Sorumlu	Fonksiyonel Hizmet Sahibi
Onay	Yazılım Birimi

Kaynak: Araştırmacı tarafından, X²¹ Denetim Firması Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

3.6.1.2. Denetim Firması veya Bireysel Denetçi Tarafından Güvence Hizmet Talebine Yönelik Bağımsızlık Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi

Müşteri işletmenin güvence hizmeti talebinde bulunmasını takiben, uygulayıcı güvence talebinde bulunan firma hakkında, genellikle telefon ile olmak üzere diğer iletişim araçlarını da kullanarak, işletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyet alanı, işletmede çalışan personel bilgisi, yönetim kadrosu, yönetimin düşünce yapısı, yönetim ile ilişkisi bulunan taraflara ilişkin bilgiler elde eder. Toplanan bilgiler ışığında çelişki ve bağımsızlık kontrolü (*conflict and independence check*) gerçekleştirilir. Bu kontrol, talepte bulunan müşteri işletmenin kabul edilmesi durumunda uygulayıcının bağımsızlığına gölge düşürüp düşürmeyeceğini tespit etmek amacıyla yapılır. Güvence raporu sağlayacak firmanın, müşteri işletmeye daha önce danışmanlık hizmeti sağlaması, çıkar çatışmasının olması, müşteri işletme ile ticari veya birinci derece yakınlık ilişkisine sahip olması gibi hususlar bağımsızlığı zedeleyici nitelikte olup, bu tür hususların varlığı ile ilgili soruşturma gerçekleştirilir (Şekil 12). Soruşturma sonucunda, bağımsızlık ile ilgili sonuç, sorumlu denetçinin mesleki yargısına göre değişiklik gösterir. Alınan cevaplar içerisinde “evet” yanıtlarının çokluğu veya bağımsızlığı zedeleyebileceğine inanılan hususun önem düzeyi bağımsızlık ile ilgili yargının oluşmasında önem taşımaktadır. Sorumlu denetçi tarafından değerlendirilen bu form sonucunda bağımsızlığı tehlikeye düşürecek hususların var olması

²¹ Uluslararası faaliyet gösteren ve 4 büyüklerden biri olan denetim firması isminin açıklanmasını onaylamamıştır. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünden itibaren ilgili denetim firması için “X Denetim Firması” ifadesi kullanılmıştır.

halinde, bu hususların ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin mevcut olup olmaması, mevcut ise önlemlerin uygulanabilir olup olmaması değerlendirilir. Önlemlerin mevcut olmaması veya denetim firması tarafından önlem alınmaması, müşteri işletmeye yönelik güvence çalışmalarını olumsuz yönde etkileyerek bir risk teşkil edecektir. Dolayısıyla, risk var ise denetim firması talepte bulunan müşteri işletmeye teklif dahi vermemelidir. Ancak yapılan bağımsızlık kontrolü neticesinde uygulayıcı ile müşteri işletme arasında bağımsızlığı zedeleyecek herhangi bir husus söz konusu değil ise veya risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemler alınabiliyorsa, uygulayıcı talepte bulunan işletmeye teklif mektubu gönderir.

GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları standardı, uygulayıcılara (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçilere) bağımsızlık faaliyetlerini mutlak surette gerçekleştirmeleri gerektiğine ilişkin herhangi bir madde içermez. Sorumlu denetçi, denetlenecek şirkette bağımsızlık faaliyeti gerçekleştirmeme hakkına sahiptir ancak gerçekleştirmeyerek risk üstlenmiş olur.

Şekil 12: Bağımsızlık Kontrolü İle İlgili Çalışma Kâğıdı

Bağımsızlık Kontrolünü Gerçekleştirecek Uygulayıcı İle İlgili Bilgiler	
Bağımsızlık onayını talep eden kişi	: Sorumlu denetçi
Talep No	: 12
Talep Tarihi	: 05.04.2013
Bağımsızlık Kontrolü Yapılacak İşletme İle İlgili Bilgiler	
Sözleşme imzalanacak tüzel kişi	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.
Tüzel kişinin yer aldığı ülke	: Türkiye
Sözleşmeyle ilişkili diğer taraflar	:
Hizmet Grubu	: Güvence Hizmetleri
Hizmet Tanımı	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin kullanıcılarına sunduğu yazılım hizmetinin GHS 3402 kapsamında değerlendirilerek güvence raporunun hazırlanması
Proje Sorumlu Ortağı	: Bay Ali Veli
Bu hizmet için izin verilebilirlik nedeni	: Müşteri, denetim müşterimizdir.
Ücret aralığı	: XX – XX TL

Kaynak: Şavlı (2011), TÜRMÖB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası, Alba Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. kaynağından yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 13, bağımsızlık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili süreci göstermektedir.

Şekil 13: Bağımsızlık Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi İle İlgili Süreç



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.6.1.3. Güvence Sınırının Genel Olarak Belirlenmesi

Güvence çalışmalarının başlayabilmesi için öncelikle uygulayıcının kendisinden istenen güvence talebinin çerçevesini genel olarak belirlemesi gerekir. Bu doğrultuda denetim firması bazı bilgileri elde etmek ve güvence çalışmalarının çerçevesini genel hatlarıyla ortaya koymak zorundadır. Bu çerçevenin belirlenmesinde, güvence talebinde bulunan taraf, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşunun varlığı, bu kuruluşun güvence kapsamında tutulup tutulmayacağı, güvence dönemi ve güvence talebinin kapsamı özellik arz etmektedir.

Güvence talebinde bulunan kim?

Bağımsız denetimde müşteri işletme sadece tek bir taraf olabiliyorken, güvence sözleşmelerinde "müşteri işletme" olarak iki farklı taraf ile karşılaşılmaktadır. Bunun

nedeni, güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üç tarafın bulunmasıdır. Denetim firmasından, güvence raporu talep edebilecek taraflar; destek hizmeti alan işletmeler olabileceği gibi destek hizmeti veren işletmeler de olabilir. Destek hizmeti veren bir işletme, verdiği hizmetler açısından, kendi kontrol tasarımına uygun ve uygulamada kalite anlayışının hâkim olduğuna dair denetim firmasından, üçüncü taraflara (firmanın destek hizmeti sunduğu taraflara) sunulmak üzere güvence hizmeti talep edebilir. Destek hizmeti alan bir işletme ise, aldığı hizmetlerin kontrolüne yönelik olarak denetim firmasından güvence raporu talep etmektedir. Müşterinin, destek hizmeti alan taraf mı, yoksa tedarik eden taraf mı olduğunun belirlenmesi güvence kapsamını etkiler.

Alt yüklenici kuruluş mevcut mu? Mevcutsa kontrol kapsamında tutulacak mı?

Güvence sınırının belirlenmesinde dikkate alınacak bir başka nokta, destek hizmeti veren kuruluşun bir alt yükleniciye (sub-organization) sahip olup olmadığı ve eğer sahipse bu yüklenici kuruluşun da güvence kapsamında tutulup tutulmayacağına belirlenmesidir. Güvence hizmeti talep eden müşteri işletme, alt yüklenici kuruluşun da, destek hizmeti vere işletme ile aynı şartlarda denetlenmesini ve bu doğrultuda güvence raporuna dâhil edilmesini talep edebilir. Böyle bir talep söz konusu ise, denetim firması, “kapsamlı yöntem” adı verilen metodu kullanarak, alt yüklenici kuruluşun da faaliyetlerinin etkinliğini, tasarımının uygunluğu ve uygulanması üzerine kontrol faaliyetlerini aynı hizmet kuruluşunda olduğu gibi gerçekleştirir (GHS 3402, paragraf 9(g)). Güvence hizmeti talep eden müşteri işletme, alt yüklenici kuruluş bulunmasına rağmen, bu kuruluşun sunduğu faaliyetlerin kontrolüne yönelik bir talepte bulunmayabilir. Bu durumda destek hizmeti veren işletmenin, yardımcı hizmet birimi olarak çalışan alt yüklenici kuruluş, kontrol faaliyetlerinin dışında bırakılır ve bu duruma “daraltılmış yöntem (carve-out method)” adı verilir (GHS 3402, Tanımlar, (d) bendi).

Güvence dönemi ne?

Müşteri işletme güvence talebinde bulunurken bu hizmetlerin 6 aylık veya 1 yıllık dönem içerisinde bitirilmesini talep etmiş olabilir. Güvence hizmetlerinin tamamlanma süresi minimum 6 ay olup, daha uzun süreler için de talep edilebilir. Sürenin 6 ay veya 1

yıl olması güvence ekibinin, güvence çalışmalarını planlarken ve ücreti tespit ederken dikkat etmesi gereken hususlar arasında yer almaktadır.

Güvence talebinin kapsamı ne?

Güvence talebinde bulunan müşteri işletmenin güvence raporu verecek olan denetim firmasından iki temel amaca yönelik talebi olabilir. Bu taleplerden biri, destek hizmeti veren kuruluşun, kontrollerin tasarımının uygunluğu ve uygulanmasına yönelik kontrol talebi; diğeri ise, kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve faaliyetlerin işleyiş etkinliğine yönelik kontrol talebidir. Bunlardan ilkinin talep edilmesi durumunda, denetim firması Tip 1 rapor adı verilen güvence raporunu; ikinci durumun talep edilmesi halinde ise, Tip 2 rapor adı verilen güvence raporunu düzenler.

Yukarıda anlatılanlar dikkate alındığında, denetim firması, güvence sınırını belirlerken üç önemli faktörü göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu faktörler;

- a) Denetim firmasından güvence talebinde bulunan kim?
 - a. Destek hizmeti alan taraf mı?
 - b. Destek hizmeti veren taraf mı?
- b) Destek hizmeti veren tarafın alt yüklenici kuruluşu mevcut mu?
- c) Alt yüklenici kuruluş mevcut ise, bu kuruluş kontrol kapsamı dâhilinde tutulacak mı?
- d) Güvence hizmeti talep eden müşteri işletme, denetim firmasından ne tür kontrollere yönelik güvence hizmeti talep etmektedir?
 - a. Kontrollerin tasarımının uygunluğu
Kontrollerin uygun şekilde tasarlanmış olması; destek hizmeti veren kuruluşun, iç kontrol sisteminde belirlediği kontrol amaçlarına ulaşmayı engelleyen riskleri tespit etmiş olması anlamına gelir. Ayrıca, söz konusu bu risklerin, oluşturulan kontroller sayesinde kontrol amaçlarına ulaşmayı engelleme hususunda makul güvence sağlaması gerekir (GHS 3402, paragraf 14).
 - b. Sistem tanımının gerçeğe uygun sunumu

Destek hizmeti veren kuruluş, sunduğu hizmet türlerini, hizmetlerin sağlanmasında kullanılan bilgi teknolojileri ve manüel sistemlerdeki prosedürleri, sistemin muhasebe kayıtlarını ve destekleyici bilgilerini, raporların hazırlanması için kullanılan süreçleri, belirlenen kontrol amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmak için tasarlanan kontrolleri iç kontrol sistemi kapsamında tanımlamalıdır. Eğer destek hizmeti kuruluşu iç kontrol sistemi tanımında bu hususlara yer vermişse sistem gerçeğe uygun sunulmuş demektir (GHS 3402, paragraf 14).

c. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin uygunluğu

Destek hizmeti veren kuruluş tarafından, risklerin kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemek üzere oluşturulmuş kontrollerin belirlenen dönem boyunca tasarlandığı gibi tutarlı bir şekilde uygulanmış olması, kontrollerin etkin işlediğini gösterir.

3.6.1.4. Güvence Hizmet Talebinin ve Güvence Hizmet Sözleşmesinin Kabulü

Uygulayıcı (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi) güvence sınırını (kapsamını) belirledikten sonra güvence hizmet talebini ve akabinde güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul edip etmeyeceğine karar verir. Güvence hizmet talebinin kabul edilmesinde temel kriter müşterinin güvenilirliği iken, güvence hizmetinin yerine getirilmesinin kabulünde temel kriter, bireysel denetçinin veya denetim firmasının bu hizmeti yerine getirme konusunda yeterli kaynak, zaman ve personele sahip olup olmamasıdır.

a) Güvence Hizmet Talebinin Kabulü

Denetim firması, kendisine gelen güvence talebini değerlendirmek üzere güvence hizmeti talep eden müşteri işletme hakkında bilgi toplar. Güvence hizmeti talep eden müşteri işletmeyi tanımaya yönelik olarak işletmenin yönetim kadrosu, içinde bulunduğu sektör ve alan bilgisi, piyasadaki imajı, birlikte çalıştığı hukuk ve mali danışmanları, yönetimin dürüstlüğü, kurumsal yönetim anlayışı, devam eden önemli davaların olup olmadığı gibi konularda bilgiler edinilir (Kavut ve diğ., 2009: 122). Güvence hizmeti talep eden müşteri işletmeye ilişkin bilgilerin edinilmesinde görüşme yöntemi kullanılarak

notların alınması, akış şemalarının oluşturulması veya anket yöntemi kullanılması mümkündür. Ancak, bilgilerin edinilmesinde genel olarak tercih edilen yöntem anket yöntemidir (Şekil 14: Güvence Hizmeti Talep Kabul Anketi). Güvence Hizmeti Talep Kabul Anketi, bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçiler tarafından cevaplandırılır. Daha sonra denetçiler mesleki yargılarını kullanarak bu anketi değerlendirirler ve kabul kararlarına ilişkin rapor hazırlarlar. Raporda, güvence hizmeti talep eden müşteri işletmenin, uygulayıcının itibarını olumsuz yönde etkileyip etkilemeyeceği belirtilir. İtibarını zedeleme ihtimalleri (itibar riski) düşük, orta veya yüksek risk şeklinde gösterilerek raporu hazırlayan sorumlu ortak tarafından imzalanır.

Şekil 14: Güvence Hizmet Talebi Kabul Anketi

Güvence Hizmeti Talep Eden İşletme	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.
Talep Tarihi	: 19.12.2014
Güvence Hizmet Talebi Kabulünü Destekleyici Sorular	
1. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmeye ilişkin tüzel kişilik kontrolü yapılmış ve belgelendirilmiş midir?	
Evet, (x)	Hayır ()
2. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin geçmişi ve bugününe ilişkin uygun kontroller yapılmış ve belgelendirilmiş midir?	
Evet, (x)	Hayır ()
3. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin faaliyetleri denetim firmamızın itibar riskini artırmakta mıdır?	
Evet, ()	Hayır (x)
4. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme;	
Etik olmayan faaliyetler gerçekleştiriyor mu?	Evet () Hayır (x)
Çalıştığı iş kolunda deneyime sahip mi?	Evet () Hayır (x)
Geçmişte başarısız girişimleri mevcut mu?	Evet () Hayır (x)
Geçmişte davaya konu hususları mevcut mu?	Evet () Hayır (x)
Üst yönetiminde sıklıkla değişiklikler meydana gelmekte mi?	Evet () Hayır (x)
Finansal veya faaliyetler yetersizlikleri mevcut mu?	Evet () Hayır (x)
Medyatik özelliğe sahip mi?	Evet () Hayır (x)
5. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme firmamızın müşterisi mi?	
Evet ()	Hayır (x)
6. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin, firmamız açısından itibar kaygısını arttıracak başka hususlar mevcut mudur?	
Evet ()	Hayır (x)
7. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin yönetim kadrosu veya temsilcilerinin kimlik bilgilerine ait belge niteliğindeki kanıtları temin edildi mi?	
Evet (x)	Hayır ()
8. Evet ise, aşağıda belirtilen belgelerden hangileri olduğunu işaretleyiniz.	
Geçerli pasaport	()
Geçerli kimlik kartı	(x)
İkametgâh bilgisi	()
Adına kayıtlı fatura	()
Vergi levhası	()
9. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin firmamızla çalışma isteğinin nedeni tam olarak anlaşılabilir mi?	
Evet (x)	Hayır ()

Şekil 14 (Devamı)

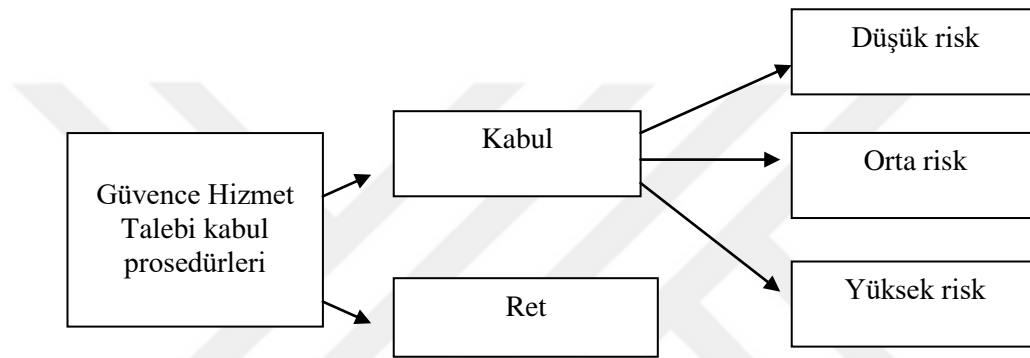
10. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin gelir kaynakları genel itibariyle anlaşıldı mı? Evet (x) Hayır ()			
11. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmeyi temsilen firmamızla görüşmeye gelen kişi, sözleşme yapmaya yetkili mi? Evet (x) Hayır ()			
12. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmenin varlığını, sürekliliğini veya ücretlerimizi ödeme gücünü etkileyecek finansal veya başka sorunlar mevcut mu? Evet () Hayır (x)			
13. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme ile ilgili olarak, Finansal yükümlülükleri yerine getirebiliyor mu? Evet (x) Hayır () Ticari faaliyetlerinde ödeme gücü çekiyor mu? Evet () Hayır (x) İflasını ilan etme ihtimali var mı? Evet () Hayır (x) Faaliyetlerinde azalma söz konusu mu? Evet () Hayır (x)			
GÜVENCE HİZMET TALEBİ BULUNAN MÜŞTERİ İŞLETME KABUL RAPORU			
Yukarıdaki soruların cevaplarına dayanarak:			
1. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme firmamızın müşterisi olduğunda firmamızın itibar riskleri artmakta mıdır? Evet () Hayır (x)			
2. Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme, firmamızın ücretini ödeme hususunda finansal sorunlara sahip mi? Evet () Hayır (x)			
Güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletmeye yönelik analizimize dayanarak risk düzeyini belirtiniz. Düşük (x) Orta () Yüksek ()			
İNCELEME VE ONAY			
Hazırlayan ve Onaylayan Sorumlu Ortak	Tarih 19.12.2014	Tavsiye Kabul	İmza
İnceleyen Ekip harici Sorumlu Ortak	Tarih 22.12.2014	Tavsiye Kabul	İmza
Risk yönetiminden sorumlu ortak	23.2.2014	Kabul	

Kaynak: Araştırmacı tarafından Şavlı (2011), Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyasından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Araştırmalar sonucunda risk saptanmış ise, risklerin azaltılıp azaltılamayacağı ya da bu risklerin denetçi tarafından üstlenilip üstlenilmeyeceği kararı verilir. Denetçi, mesleki yargısını kullanarak risklerin azaltılabileceğine kanaat getirmişse, risk düzeyi ne olursa olsun güvence hizmeti talebi kabul edilir. Güvence hizmeti talep eden müşteri işletmeyi tanımaya yönelik bilgiler edinildikten ve güvence hizmeti talep eden müşteri işletmenin

güvenilir olduğuna inanıldıktan sonra, denetim firması, güvence hizmeti talebinde bulunan müşteri işletme ile bağımsızlığını tehdit edecek herhangi bir ilişkisinin olup olmadığı hususunu bir kez daha gözden geçirir. Güvence hizmet talebinin kabul kararı, güvence hizmeti talep eden müşteri işletmenin, denetim firmasının itibar ve bağımsızlığını zedeleyecek düzeyde risk oluşturup oluşturmadığının tespit edilmesine bağlıdır. Aşağıdaki şekil güvence hizmet talebinin kabulüne ilişkin risk analizini göstermektedir.

Şekil 15: Güvence Hizmet Talebinin Kabulüne İlişkin Risk Analizi



Kaynak: Şavlı, Tuba (2011: 31), Türmob Bağımsız Denetim Uygulama Örneği.

b) Güvence Sözleşmesinin Kabulü

Güvence hizmet talebinin kabul edilmesi, güvence hizmetinin yerine getirileceğinin de kabul edildiği veya edileceği anlamına gelmemektedir. Denetim firması, güvence hizmet talebinde bulunan müşteri işletmenin güvenilirliğini tespit edip müşteriyi kabul ettikten sonra, müşteri tarafından talep edilen hizmetleri yerine getirip getiremeyeceğinin değerlendirilmesi amacıyla anket düzenler (Şekil 16: Güvence Sözleşmesi Kabul Anketi). Bunun için denetçi, sözleşmeyi yerine getirebilecek becerilere ve yeterliliğe sahip olup olmadığını tespit etmelidir (GHS 3402, paragraf 13 (a)(i)). Denetçinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması; ilgili endüstri kolu hakkında bilgisinin olmasını, bilgi teknolojisi ve sistemlere yönelik bir anlayışa sahip olmasını, kontrollerin, tasarımının uygunluğu ile ilgili olması durumunda risklerin değerlendirilmesi deneyimine sahip olmasını ve kontrol testlerinin tasarlanması ve uygulanması ile sonuçların değerlendirilmesi konusunda deneyime sahip olmasını gerektirir (GHS 3402, A7). Denetim firması, denetimi yürütecek

yeterli bilgi ve deneyimi olan personele sahip olmadığı kanaatine varırsa sözleşmeyi kabul etmemelidir.

Denetim firması, güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul etmeden önce, güvence konusunun, Güvence Çerçevesinin 33. Paragrafında belirtilen niteliklere sahip olup olmadığını incelemek zorundadır (ISAE 3000, paragraf 18). Güvence Çerçevesinin 33ncü paragrafına göre, uygun bir konu; tanımlanabilir olmalı ve yeterli uygun kanıtın toplanmasına olanak tanıyacak bilgilere sahip olmalıdır. Çerçevenin 17nci paragrafında belirtildiği üzere, denetçi, sözleşme koşullarına dair elde ettiği ön bilgileri dikkate alarak konunun uygun olmadığı düşüncesine varırsa güvence sözleşmesini kabul etmemelidir.

Güvence hizmetinin yerine getirilmesinin kabulünde dikkat edilecek bir diğer husus, kullanılacak ölçütün uygun ve hedef kullanıcıların erişimine açık olup olmadığıdır (Güvence Çerçevesi, paragraf 17(b)(ii)). Ölçütlerin uygunluğunun değerlendirilmesinde Güvence Çerçevesinin 36ncı paragrafı dikkate alınır. Buna göre, uygun ölçüt, kullanıcılar tarafından kararların verilmesine yardımcı olan fikirlerin oluşmasına katkıda bulunur (ilinti); eksiksizdir; güvenilirdir; tarafsızdır ve anlaşılabilirliğe sahiptir. Bu hususlar göz önünde bulundurularak, denetçi, ölçütlerin kullanıma uygun olmadığı sonucuna varırsa güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul etmemelidir (ISAE 3000, paragraf 19). Ayrıca, ölçütler, hedef kullanıcıların, destek hizmeti veren işletmenin sistemini, kontrollerin tasarımının uygunluğunu ve uygulanması ile faaliyetlerinin işleyiş etkinliğini anlamaları açısından erişime açık olmalıdır (GHS 3402, A13).

Şekil 16: Güvence Sözleşmesi Kabul Anketi

Güvence Hizmeti Talep Eden İşletme : B Bilgi Teknolojileri A.Ş.
Talep Türü : GHS 3402'ye uygun Güvence Hizmetleri
Talep Tarihi : 20.12.2014

TEMEL BİLGİLER

Faaliyet Gösterdiği Sektör	Bilgi Teknolojileri
İşlerin Yürütüleceği Merkez Ofis	İstanbul
Güvence çalışmalarına ilişkin dönem	Ocak-Haziran
Düzenlenecek Raporlar	Sunulan Yazılım Destek Hizmetinin GHS 3402'ye uygun olarak kontrolünün sağlanarak Tip 2 türü güvence raporu

TEMEL SORULAR

1. Verilen hizmetin getirisi (kazancı) firmamızın sorumluluklarını yerine getirme konusunda muhtemel bir tehdit oluşturur mu?
Evet () Hayır (x)
2. Güvence Hizmeti Talep Eden İşletmenin toplumdaki algılanışı ve bilinirliği yüksek mi?
Evet (x) Hayır ()
3. Güvence Hizmeti Talep Eden İşletme halka açık bir firma mı?
Evet () Hayır (x)
4. Firmamızın kaynak ve yetkinliği açısından, güvence hizmetinin yerine getirilememe riski var mı?
Evet () Hayır (x)

Güvence Hizmetini Yerine Getirecek Ekibin Yeterliliği

Sorumlu Ortak:

Kıdemli Denetçi/Denetçi:

Güvence hizmetini yerine getirecek ekip ile ilgili aşağıdaki soruları cevaplandırınız.

- Güvence çalışmalarının ilgili olduğu mevzuat ile ilgili tecrübeye sahipler mi?
Evet (x) Hayır ()
- Bilgi teknolojileri sektörü ve Yazılım faaliyet alanı ile ilgili tecrübe ve eğitime sahip mi?
Evet (x) Hayır ()
- Ekip üyelerinin gerekli yeterliliğe sahip olması konusunda bir endişeniz mevcut mu?
Sorumlu Ortak Evet () Hayır (x)
Kıdemli denetçi Evet () Hayır (x)
Denetçi ve yrd. Evet () Hayır (x)
- Ekip üyelerinin denetimi yapacakları Güvence Hizmeti Talep Eden İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre yönelik eğitim ve deneyimlerinde yetersizlik söz konusu mudur?
Evet () Hayır (x)

Alanında Uzmanlaşmış Kişilerin Kullanımı

Güvence hizmetini yürütecek denetim ekibine destek vermek için ekip dışı uzman kullanımını gerektirecek alanları işaretleyiniz.

- Bilgi işlem sistemleri uzmanı ()
- Güncelleme uzmanı ()
- Yazılım destek uzmanı ()
- Diğer ()

Uzman gerektirecek işlerde firmamızın kaynaklarının yeterliliği konusunda endişeler mevcut mu?

Evet () Hayır (x)

Güvence Hizmeti Talep Eden İşletmenin yönetim yapısı, bilgi güvenilirliği veya verdiği kararlara ilişkin belirgin bir risk var mı?

Evet () Hayır (x)

Şekil 16 (Devam)

Yönetim Yapısı İle İlgili İfadeler

Denetime yönelik olarak müşterinin yönetim yapısıyla ilgili kaygılarınız mevcut mudur?

Evet () Hayır (x)

Yukarıdaki soruya cevap verirken aşağıdaki konuları dikkate alınız ve ilgili olanları işaretleyiniz.

- Bağımsızlık ve tarafsızlık konusunda çekinceler ()
Denetim komitesi üyelerinin bilgisi ve tecrübesi ile ilgili kaygılar ()
Uygun olmayan iç denetim birimi ve raporlama yapısı ile ilgili kaygılar ()
Baskın olan bir üst düzey yönetici ()
Denetçinin yönetim kurulu başkanı olmadan denetim komitesi ile görüşemiyor olması ()
Denetim komitesine veya yönetimdeki kişilere sunulan bilgilerin kısıtlanması ()
Diğer (açıklayınız) ()

Yönetimin ilkeleri ve temsilinin güvenilirliği hakkında herhangi bir çekince var mıdır?

Evet () Hayır (x)

Güvence hizmeti talep eden müşteri işletmeden elde edilecek bilginin kalitesi hakkında herhangi bir şüphe var mı?

Evet () Hayır (x)

Yukarıdaki soruya cevap verirken aşağıdaki konuları dikkate alınız ve ilgili olanları işaretleyiniz.

- İç kontrol sisteminde belirlenen önemli eksiklikler ve zayıflıklar ()
Organizasyon yapısının karmaşıklığı ()
Alt yüklenici kuruluş ile ilgili önemli eksiklikler ve zayıflıklar ()
Diğer (belirtiniz) ()

Çıkar Çatışmasının Kontrolü

Var olan herhangi bir çıkar çatışması var mı?

Evet () Hayır (x)

Çözümlememiş çıkar çatışmaları var mı?

Evet () Hayır (x)

Bağımsızlık Kontrolü

Güvence Ekibi üyeleri veya üyelerinden herhangi biri;

1. Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletmede pay sahibi mi? Evet () Hayır ()
2. Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletmede çalışan veya yönetici mi? Evet () Hayır ()
3. Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletme ile ticari bir ilişkisi mevcut mu? Evet () Hayır ()
4. Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletmenin yönetim kadrosu ile yakınlık derecesi mevcut mu?
Evet () Hayır ()
5. Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletmeye denetim dışında bir hizmette bulunuyor mu?
Evet () Hayır ()
6. Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya yönetim kurulu üyesi midir?
Evet () Hayır ()
7. Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan bir işletmede çalışıyor veya şirkette pay sahibi bulunan bir gerçek kişinin yanında herhangi bir hizmet veriyor mu?
Evet () Hayır ()
8. Denetlenecek şirkette defterlerin tutulması, finansal tabloların denetlenmesi, danışmanlık gibi güvence hizmeti dışında faaliyette veya katkıda bulunuyor mu?
Evet () Hayır ()
9. Denetim ekibi üyelerinden herhangi birinin denetlenecek şirket ile finansal veya iş ilişkisi mevcut mu?
Evet () Hayır ()
10. Denetlenecek şirkette, Denetim firmasının eski çalışanlarından biri etkili bir pozisyonda yer alıyor mu?
Evet () Hayır ()

Şekil 16 (Devam)

11. Denetim ekibi ile ilişkili aile fertleri denetlenecek şirket içerisinde herhangi bir istihdam pozisyonuna sahip mi? Evet () Hayır ()			
12. Denetlenecek şirket ile denetim ekibinin üst düzey bir ekip üyesi arasında uzun süreli ilişki mevcut mu? Evet () Hayır ()			
13. Denetlenecek şirket ile denetim firması arasında çıkar çatışması mevcut mu? Evet () Hayır ()			
14. Denetlenecek şirket personelinin bir veya birkaçı, denetim firması içerisinde geçici süre ile istihdam edilmekte midir? Evet () Hayır ()			
Diğer Konular			
Firmamızın kabul kararını almasını etkileyen diğer önemli riskler mevcut mu? Evet () Hayır (x)			
Yukarıdaki soruya cevap verirken aşağıdaki konuları dikkate alınız ve ilgili olanları işaretleyiniz.			
• İşletmenin sürekliliği ilkesi ()			
• İlişkili kuruluşlar ()			
• İşletmeye karşı açılan mevcut ya da olası davalar ()			
• Yasalara ve yönetmeliklere uyum ()			
• Şüphelenilen veya tespit edilen hileler ()			
• İşletmenin yüksek risk seviyesinde sahip bir sektörde faaliyet göstermesi ()			
Firmamızın geçmiş dönemlerde güvence hizmeti talep eden müşteri işletme için denetim hizmeti veya denetim dışında herhangi bir hizmeti vermeyi reddettiği bir durum var mı? Evet () Hayır (x)			
Yukarıdaki tüm soruların cevaplarına istinaden güvence hizmetlerini yerine getirme riskini belirleyiniz. Düşük (x) Orta () Yüksek ()			
İNCELEME VE ONAY			
Hazırlayan ve Onaylayan Sorumlu Ortak	Tarih 19.12.2014	Tavsiye Kabul	İmza
İnceleyen Ekip harici Sorumlu Ortak	Tarih 22.12.2014	Tavsiye Kabul	İmza
Risk yönetiminden sorumlu ortak	23.2.2014	Kabul	

Kaynak: Şavlı (2011); Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası: 11-23

Sonuç olarak, denetim firması, sözleşme konusunun ve ölçütlerin uygunluğunu, ölçütlerin hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir olup olmadığını ve denetimi yürütecek yeterli zamana, kaynağa ve nitelikli personele sahip olup olmadığını değerlendirmelidir. Ayrıca, destek hizmeti veren işletmeden, sorumluluklarının anlaşıldığına dair yazılı beyan almalıdır. Güvence hizmetlerinin yerine getirilmesine ilişkin kabul aşamasında, denetim

firması, kendisinden talep edilen hizmetleri temel etik kuralları da esas alarak, layıkıyla yerine getirip getiremeyeceğini değerlendirmelidir.

3.6.1.5. Denetim Firmasının veya Bireysel Denetçinin Teklif Mektubu Hazırlaması ve Müşteri İşletmeye Göndermesi

Denetim firması veya bireysel denetçi, müşteri işletmeden gelen güvence talebi karşısında müşteri işletme ile ilgili bağımsızlık kontrolünü gerçekleştirdikten sonra risk oluşturmayacak bir durumun varlığını tespit etmiş ise, müşteri işletmeye gönderilmek üzere bir teklif mektubu (Şekil 14) hazırlar.

Şekil 17: Teklif Mektubu Örneği

C Denetim Firması Telefon: 0 (xxx) xxx xx xx Adres Bilgisi Faks: 0 (xxx) xx xx xx www.cdenetim.com.tr	
B Bilgi Teknolojileri A.Ş. Adres Bilgisi Tarih, B Bilgi Teknolojileri A.Ş. Yönetim Kurulu'na, A Denetim Firması olarak B Bilgi Teknolojileri A.Ş. için hazırlamış olduğumuz güvence hizmeti teklifimizi sizlere sunmaktan büyük mutluluk duyuyoruz. A Denetim firması olarak sizlere sunmayı taahhüt ettiğimiz yüksek hizmet kalitemiz, şu anki ve gelecekteki ihtiyaçlarınıza yönelik yenilikçi ve farklı hizmet yaklaşımımız, yerel ve uluslararası düzeydeki bilgi birikimimiz, deneyimimiz ve çalışma isteğimiz yukarıda sözünü etmiş olduğumuz sebeplerden sadece birkaçıdır. B Bilgi Teknolojileri A.Ş. için özel oluşturduğumuz ekibimiz sahip olduğu sektörel bilgi ve tecrübeyi sizler için değere dönüştürmek amacındadır. Sizlerle birlikte çalışmamıza vesile olmasını umut ettiğimiz teklif dokümanımızı bu hizmet anlayışı ile hazırlamış bulunmaktayız. Saygılarımızla, Esra ATABAY Denetim Ortağı A Denetim Firması	
<u>Ekler:</u> A Denetim Firması Kimdir? A Denetim Firmasının Güvence Yaklaşımı nedir? A Denetim Firmasının Hizmet Anlayışı nedir? A Denetim Firmasını Tercih Etmenizi Sağlayacak Gerekçelerimiz B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye Taahhüdümüz Ücretimiz Proje Ekibi Referanslarımız İletişim Bilgileri	

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

Teklif mektubu, uygulayıcının (denetim firmasında çalışan denetçi veya bireysel denetçi) denetim yaklaşımını, yöntemini, denetimi gerçekleştirecek ekip bilgilerini, denetim ücretini içerecek şekilde hazırlanır. Bu mektup, teklifin kabul edilmesi halinde taraflar arasında imzalanacak sözleşme mektubunun bir örneği şeklinde de olabilir. Güvence talep eden işletmeye yönelik hazırlanan teklif mektubu, herhangi bir hizmet teklif mektubu niteliğinde olup sadece GHS 3402'ye uygun yerine getirileceği hususu özellik arz etmektedir. Uygulayıcı tarafından hazırlanan teklif mektupları, fikri mülkiyet kapsamında olup firmanın rekabet avantajı sağlaması açısından gizlilik kapsamında tutulmaktadır.

3.6.1.6. Güvence Hizmetinin Yerine Getirileceği Destek Hizmeti Veren İşletmeden Beyan Mektubunun Alınması

Denetim firması, güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul ettikten sonra, destek hizmeti veren işletmeden kendisine ait sorumlulukları kabul ettiğini ve anladığına dair yazılı beyan almalıdır. Bu beyanda destek hizmeti veren işletmeye ait aşağıdaki sorumlulukların yer alması gereklidir (GHS 3402, paragraf 13(b)):

- a. Destek hizmeti veren işletme, kendi sistemini doğru ve tam bir şekilde tanımlamalı ve hizmet tanımına ilişkin beyan oluşturmalıdır. Destek hizmeti veren bir işletmenin sistem tanımı, destek hizmeti alan işletmelere sunulan hizmetlerle ilgili tasarlanan ve uygulanan politika ve prosedürlerden oluşur. Bu tanım kapsamında, sunulan hizmetler, sistemin ilgili olduğu dönem veya tarih, kontrol hedefleri ve ilgili kontroller yer alır. Yönetimin Hizmet Tanımına ilişkin beyan örneği Şekil 18'de gösterilmiştir:

Şekil 18: Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminin Hizmet Tanımına İlişkin Beyanı

Bu beyan, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.hakkında kullanıcı kuruluşlara ve kullanıcı kuruluşların bağımsız denetçilerine bilgi sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde faaliyet göstermekte olan Uluslar Arası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi (IAASB) tarafından oluşturulan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçeleştirilen GHS 3402 “Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardı uyarlanmıştır. B Bilgi Teknolojileri A.Ş., raporda belirtilen kontrollerin tasarımı ve işleyişinden sorumludur. Bu sorumluluğu yerine getirirken, faaliyetlerinin genel etkinliği ve verimliliği dikkate alınmıştır.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından kullanıcı kuruluşlara sunulan hizmetlerin, yazılım destek hizmeti kapsamında kullanıcı kuruluşların ihtiyaç duydukları yazılım programlarının bilgisayar kurulumlarının gerçekleştirilmesi, kullanımına ilişkin danışmanlık ve eğitim hizmetlerinin verilmesi, mevzuat veya teknik gelişmeler nedeniyle gerekli yazılım güncellemelerinin yapılması, hatalı kullanıcı kullanımları nedeniyle oluşan hataların giderilmesinin sağlanması ve teknik nedenlerle oluşabilecek hasarların giderilmesi hizmetleri gerçekleştirilmektedir.

Trabzon, Tarih

BT Hizmet Yöneticisi

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.

BT Hizmet Sağlama Yön.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

- b. Güvence sınırı, Tip 2 raporlamayı gerektiriyorsa, destek hizmeti veren işletme, faaliyetlerinin işleyiş etkinliğine dair gözlemlene çalışmalarını ile etkinliği kontrol ettiğini açık bir şekilde beyanda belirtmelidir. Gözlemlene faaliyetleri, sürekli faaliyetler, ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin bir birleşimi ile gerçekleştirilir. Sürekli gözlem faaliyetlerinin derecesi ve etkinliği arttıkça daha az ayrı değerlendirmeye gerek duyulur (GHS 3402, A9).
- c. Destek hizmeti veren işletme, kendi işletme sisteminin oluşturulmasında kullandığı ölçütleri beyanda belirtmelidir,
- d. Destek hizmeti veren işletme, kendi sistemi içerisinde kontrol hedeflerini tehdit eden riskleri tanımlanmalı ve bu risklerin kontrol hedeflerinin gerçekleştirilmesini engellemeyeceğine ve bu sayede belirtilen kontrol hedeflerinin yerine getirileceğine dair makul güvence vermek için kontrolleri tasarlamalıdır.
- e. Destek hizmeti veren işletme, denetimi yürütecek denetim ekibine, istenilen tüm ilgili bilgi, belge ve kayıtlar ile denetçinin, kanıt niteliği taşıdığına inandığı kişilere sınırsız erişime izin vermeli ve denetçinin güvence sözleşmesinin amacına yönelik talep edebileceği tüm ek bilgileri sunmalıdır (GHS 3402, paragraf 13 (b)(v)).

Hizmet kuruluşunun sunduğu yazılı beyan, bir yönetim beyanı olup, müşteri işletme, bu beyanda, kendi işletme hizmetlerini tarif ederek “hizmet tanımı” yapar. Uygulayıcı (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi), destek hizmeti veren işletmenin sunduğu bu beyanın doğruluğunu ortaya koymak amacıyla, beyana dayanak teşkil edecek çalışma kâğıtlarını ve kanıtları destek hizmeti veren işletmeden temin etmelidir. Bu aşamada sağlanan kanıtlar ve çalışma kâğıtları, denetim başlamadan önce elde edilir. Daha sonra uygulayıcı, yaptığı denetim doğrultusunda kanıt toplama çalışmalarına başlar.

Destek hizmeti veren işletme, bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi tarafından istenen yönetim beyanını vermeyi reddedebilir. Yasa ve yönetmeliklerde denetçinin sözleşmeden geri çekilmesiyle ilgili herhangi bir madde bulunmuyorsa denetçi, sözleşmeden geri çekilir. Yasa ve yönetmelikler sözleşmeden geri çekilmeye müsaade etmiyorsa, bu durumda uygulayıcı (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi) görüş bildirmekten kaçınacaktır (GHS 3402, md.A8: 26).

Şekil 19: Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminin Yazılı Beyanı

Bu yönetim beyanı, B Bilgi Teknolojileri A.Ş. (“Hizmet Kuruluşu”) tarafından, müşterilerine (“Kullanıcı Kuruluşlar”) sunulmakta olan hizmet kuruluşu servislerinin ve kontrol çerçevesinin tanımlanması ve Hizmet Kuruluşu yönetimi tarafından Kullanıcı Kuruluşlar adına işletilen kontrollerin tasarımının ve işletiminin etkinliği üzerinde bir bildirim yapılması amacıyla hazırlanmıştır. Ayrıca bu beyanla, Kullanıcı Kuruluşların düzenleyici kurumları, iç denetçileri ve bağımsız denetçileri adreslenerek, Kullanıcı Kuruluşların iç kontrol ortamlarında sahip oldukları faaliyetsetel ve uyum süreçlerine etki edebilecek Erişebilirlik, Güvenlik, Gizlilik, İşlem Bütünlüğü ve Mahremiyet odak noktalarında, Hizmet Kuruluşu’nda uygulanmakta olan kontrol ortamı hakkında bilgi verilmesi amaçlanmıştır.

Bu nedenle, yaptığımız değerlendirme çalışmaları kapsamında;

(a) Hizmet Kuruluşu tarafından sunulan kontrol tanımlarının, Kullanıcı Kuruluşlara sunulan hizmetleri ve uygulanmakta olan kontrol çerçevesini, 1 Mayıs 2013 ve 30 Nisan 2014 tarihleri arasında adil bir biçimde yansıttığını beyan ederiz. Bu beyanın dayandırıldığı ve değerlendirmeye konu olan ögeler;

(1) Kullanıcı Kuruluşlara sunulan hizmetin nasıl tasarlandığı ve işletildiğine dair kapsama alınan aşağıdaki süreç adımlarını kapsamaktadır;

- Hizmet Kuruluşu’nun sunduğu hizmetleri destekleyici BT süreçleri ve organizasyon yapısının yönetimi
- Kullanıcı Kuruluşlar ile Hizmet Kuruluşu arasındaki anlaşmaların ve hizmet seviyelerinin yönetimi ve raporlanması
- Hizmet Kuruluşu’nun hizmet almakta olduğu alt-yüklenicilere ait risk ve performans unsurlarının yönetimi ve raporlanması
- Kullanıcı Kuruluşların planlarını destekler nitelikte faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin kesintiye uğraması durumunda Hizmet Kuruluşu tarafından alınacak aksiyonların prosedürlerine dayanılarak yönetimi
- Sunulan hizmetlere ilişkin bilgi güvenliği prensiplerinin tanımlanması, yönetilmesi ve izlenmesi
- Hizmet Kuruluşu’nun merkezi hizmetlerini sunmakta olduğu tesislere ait fiziksel erişim ve çevresel güvenlik kurallarının yönetimi

(2) Sunulan hizmetlerin kapsamına ait gerekli bilgileri hiçbir şekilde yok saymamakla ve çarpıtmamakla birlikte, geniş bir alanda farklı hizmetler alan Kullanıcı Kuruluşların ve bu kuruluşların düzenleyicilerinin, iç ve dış denetçilerinin ortak ve temel ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemektedir. Bu nedenle, beyanda bütün Kullanıcı Kuruluşların aldığı hizmetlere ait bütün adımlar her yönüyle ele alınmıyor olabilir.

(b) Kontrol tanımlarının, belirli bir zaman aralığının geçerli olan tanımlar için, Hizmet Kuruluşu’nun sunduğu hizmetlerdeki değişiklikleri bu beyanla kapsanan zaman aralığı sürecince doğru ve tam olarak yansıttığını beyan ederiz.

(c) Yapılan kontrol tanımları çerçevesindeki kontrollerin, 1 Mayıs 2013 ve 30 Nisan 2014 tarihleri arasındaki süreci kapsayan dönemde, belirlenen kontrol hedefleri çerçevesinde etkin olarak tasarlandığını ve işletildiğini beyan ederiz. Bu beyanda, Denetçinin güvence raporunda yer alıyor olabilecek bulgular hariç tutulmuştur.

Bu beyana dayanak oluşturmak amaçlı göz önünde bulundurulmuş ölçütler aşağıdaki gibidir:

- (1) Hizmet Kuruluşu tarafından belirlenen kontrol tanımları içerisindeki kontrol hedeflerine ulaşılmasına engel olabilecek risklerin belirlenmesi
- (2) Hizmet kuruluşu tarafından yapılan kontrol tanımları içerisindeki kontrol hedeflerinin, tasarlandığı şekilde işletildiği varsayılarak, belirtilen risklerin kontrol hedeflerine ulaşma yönünde bir engel teşkil etmiyor olduğunun belirlenmesi
- (3) Tanımlanan kontrollerin, gerekli yetki ve yeterliliği sahip olan bireylerin uyguladığı manüel kontroller de dâhil olmak üzere, beyana konu olan dönem boyunca tasarlandığı gibi tutarlı bir biçimde uygulanıyor olması

Trabzon, 24 Nisan 2013

BT Hizmet Yöneticisi

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.

BT Hizmet Sağlama Yön.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

3.6.1.7. Güvence Hizmetleri Sözleşmesinin Hazırlanması

Risk değerlendirmesi yapılan ve güvence hizmeti verilmesi uygun görülerek teklif verilen işletmenin teklifi kabul etmeleri ve ardından uygulayıcının (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçinin) daha ayrıntılı bir şekilde güvence talebinde bulunan

müşteri işletmeyi değerlendirmesiyle talebi ve işi kabul etmesi durumunda Güvence hizmetleri sözleşmesi imzalanır. Güvence hizmetleri sözleşmesi, güvence talebinde bulunan taraf (hizmet bedelini ödeyecek taraf) ile güvence raporu verecek denetçi (bireysel denetçi veya bağımsız denetim firmasında çalışan denetçi) arasında düzenlenen, güvence hizmetinin amacının, konusunun, başlangıç ve bitiş zamanlarının ve kapsamının, tarafların sorumluluklarının, hizmet ücretinin ve raporlamaya ilişkin açıklayıcı bilgilerin yer aldığı yazılı bir belgedir. Şekil 20, Güvence Hizmet Sözleşmesine ilişkin örnek metni göstermektedir:

Şekil 20: Güvence Hizmetleri Sözleşmesi

<p>B Bilgi Teknolojileri A.Ş. Yönetim Kuruluna,</p> <p>Şirketinizin, 1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014 dönemine ait kullanıcı kuruluşlara yönelik sunduğunuz Yazılım Destek Hizmetinize ilişkin güvence sunmamızı talep etmiş bulunmaktasınız. Bu sözleşme aracılığı ile güvence çalışmalarının kapsamını ve çalışmanın kabulünü bildirmekten memnuniyet duyarız. Güvence çalışmamız, sunduğunuz Yazılım Destek Hizmetine ilişkin kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve işleyiş etkinliği üzerine görüş bildirmek amacıyla yürütülecektir.</p> <p>Güvence çalışmalarımız Uluslar Arası Güvence Standartları kapsamında GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına uygun olarak yapılacaktır. Bu standartlar, etik ilkelere uymamızı ve güvence çalışmalarını, sunulan destek hizmetine ilişkin kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve işleyiş etkinliğine yönelik makul güvence sağlamak üzere planlanarak yürütmemizi gerektirmektedir. Güvence çalışmamız, güvence istenen hizmet ile ilgili kanıt toplamak amacıyla birtakım tekniklerin kullanılmasını içermektedir. Bu tekniklerin seçimi, denetçinin mesleki kanaatine göre yapılacaktır.</p> <p>Güvence çalışması, Uluslar Arası Güvence Standartlarına uygun olarak yapılmış olsa bile, iç kontrol sisteminden kaynaklanan yapısal kısıtlamalar ve güvenceye ilişkin yapısal kısıtlamalar nedeniyle bazı önemli hataların bulunamaması gibi kaçınılmaz riskler söz konusu olabilmektedir.</p> <p>Risk değerlendirmesini yaparken destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemini de dikkate almaktayız. Güvence çalışmaları sırasında tespit edilen iç kontrol sistemindeki önemli eksiklikler tarafınıza yazılı olarak sunulacaktır.</p> <p>Güvence çalışmamız işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin yönetim beyanında belirttikleri hususlara ilişkin sorumluluklarını anladıkları ve kabul ettikleri anlayışıyla sürdürülecektir. Ayrıca, aşağıdakilerin tarafımıza temini sağlanmalıdır:</p> <p>a) Yazılım Destek Hizmeti ile ilgili yönetimin bilgisi dâhilinde olan kayıt, belge ve diğer her türlü bilgi,</p> <p>b) Güvence çalışması kapsamında yönetimden istenecek ilave bilgiler,</p> <p>c) Kanıt elde etmek üzere işletme içinde görüşmek isteyebileceğimiz herkesle görüşme imkânı.</p> <p>Güvence çalışmalarında çalışanlarımızla tam bir işbirliği öngörmekteyiz.</p> <p><i>Bu kapsamda sunulacak olan güvence hizmeti için görevlendirilecek güvence ekibi için gerekli olan zaman esas alınarak yaklaşık AA saatte tamamlanması beklenen güvence çalışmasının ücreti KDV hariç BBB TL olarak belirlenmiştir ve çalışmalar devam ettiği faturalanacaktır. Çalışma kapsamında oluşacak ulaşım, konaklama, yeme-içme vb. diğer masraflar gerçek tutarları üzerinden ayrıca faturalanacaktır.</i></p> <p>Güvence çalışmasının sonunda hazırlanacak olan denetçi raporu Türkçe olarak sunulacaktır. Güvence raporumuzun format ve içeriği güvence çalışmalarında elde edeceğimiz bulgulara göre değişebilir.</p> <p>Yazılım Destek Hizmetine ilişkin kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve işleyiş etkinliğine ilişkin kontroller ile ilgili tarafların sorumlulukları da dahil olmak üzere yaptığımız anlaşma şartlarıyla mutabık olduğumu teyit etmek üzere bu sözleşmenin bir nüshasını imzalayıp tarafımıza göndermenizi rica ederiz.</p> <p>Saygılarımızla,</p> <p>AAA Bağımsız Denetim Firması A.Ş. Sorumlu Ortak B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından kabul edilerek onaylanmıştır. İmza İsim ve Unvan Tarih</p> <p>İmza Tarih</p>

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Güvence talebinde bulunan tarafa bağlı olarak sözleşme metninde değişiklik yapılmaktadır. Güvence talebinde bulunan taraf, destek hizmeti alan taraf ise (örneğin, X

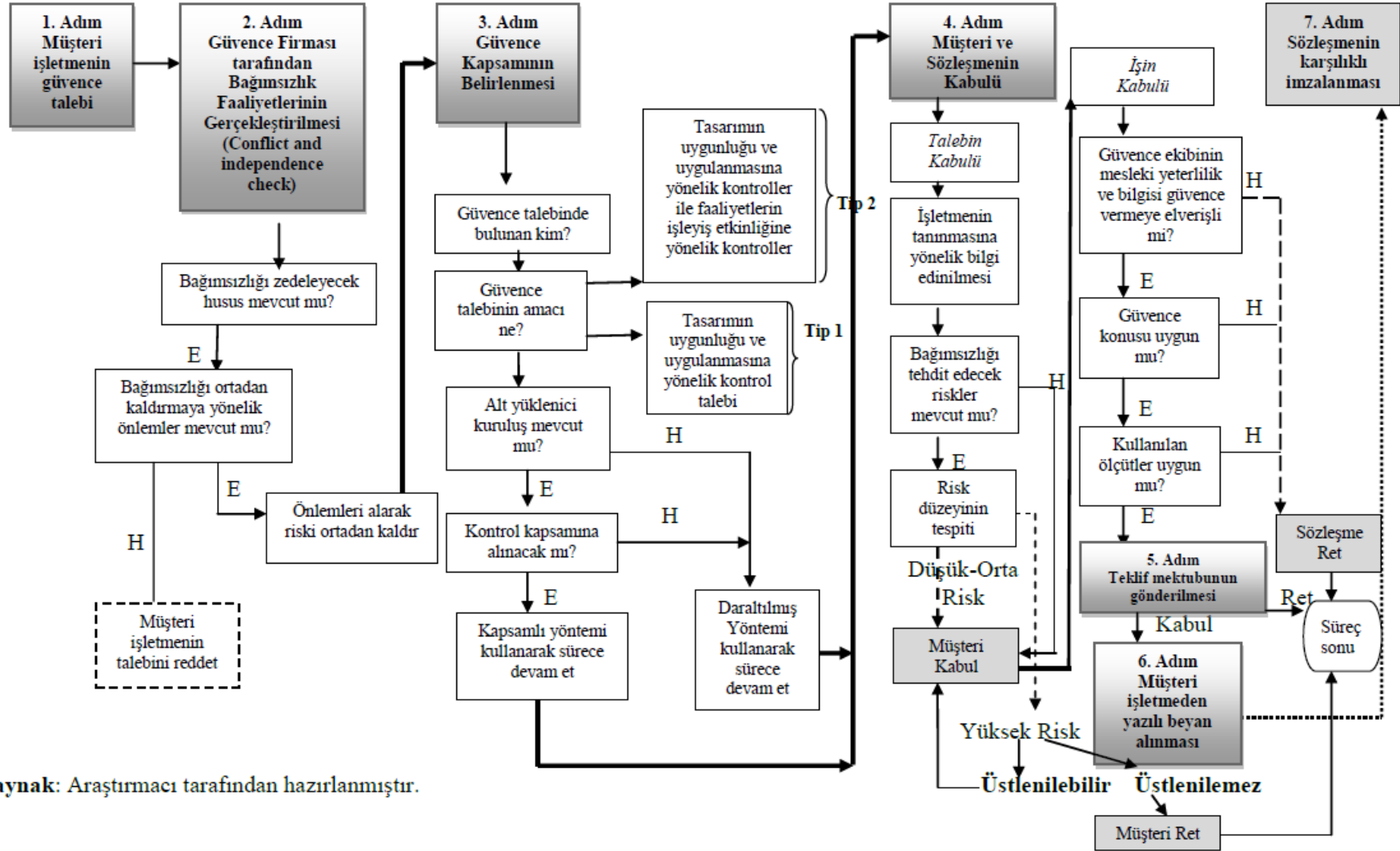
bankası), sözleşme, denetim firması ile X bankası arasında imzalanır. Bu sözleşmede, bankanın destek hizmeti aldığı firma/firmaların isimleri belirtilerek, söz konusu firmaların bankaya verdiği faaliyetlerin kontrolüne ilişkin güvence talebinde bulunduğu özellikle sözleşmede beyan edilmelidir. Şöyle ki, sözleşmenin konusu olarak “*X bankasının ABC şirketinden aldığı bilgi teknolojileri hizmetinin GHS 3402’ye uygun olarak kontrolü*” şeklinde ifade yer alır. Bu tür sözleşmelerde, destek hizmeti alan taraf, destek hizmeti veren tarafı, denetim firması ile yapılan güvence sözleşmesinden haberdar etmeli ve onayını almalıdır. Destek hizmeti veren tarafın onayı, destek hizmeti verilecek taraf ile yapılan hizmet alım sözleşmesinde konulan bir madde ile sağlanabilir.

Güvence talebinde bulunan taraf, destek hizmeti sunan taraf ise, Güvence hizmetleri sözleşmesi ilgili işletme ile denetim firması arasında imzalanır. Bu tür güvence sözleşmelerinde “*ABC destek hizmet kuruluşunun sunduğu hizmetlere ilişkin kontrol*” şeklinde ifadeye yer verilir. Destek hizmeti sunan tarafın, güvence talebinde bulunmasının nedeni, sunduğu hizmetlere yönelik üçüncü taraflara karşı güvence oluşturmaktır.

Özetle, bir Güvence hizmetleri sözleşmesi, güvence talebinde bulunan tarafa göre yukarıdaki paragraflarda anlatıldığı şekilde ifade farklılığı göstermektedir. Bu ayrım dışında, güvence sözleşmesinde, güvence raporuyla ilişkili taraflar, güvence kapsamı, tarafların yükümlülük ve sorumlulukları, güvence hizmetine ilişkin ücret, güvence raporunu hazırlamak ve sunmakla görevlendirilmiş çalışma ekibi, zamanlama, gizlilik ve uygulanacak yasalara ilişkin bilgiler yer alır.

Şekil 21, *Güvence Hizmeti Çalışmalarının Başlangıç Aşamasını* ayrıntılı olarak göstermektedir.

Şekil 21: Güvence Hizmeti Çalışmasının Başlangıç Aşaması



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.6.2. Güvence Çalışmalarının Planlanması Aşaması

Güvence çalışması, sözleşme mektubunun hazırlanmasını takiben, bu çalışmaların ne kadar sürecek bir zaman diliminde, kimler tarafından, hangi kaynaklar kullanılarak ve nasıl gerçekleştirileceğini belirlemek amacıyla planlanmalıdır. Plan, ilgili faaliyetin yürütülmesinde ve en doğru şekilde sonuca ulaşmasında kolaylık sağlayan ve faaliyetin yürütülmesinden önce ilgili ve sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen bir ön faaliyettir. Bu planlama iyi organize edilirse, güvence çalışmasının sonuca ulaşması en kısa şekilde ve güvenilir olarak yerine getirilmiş olur.

Güvence çalışmalarının planlanmasına yönelik çalışmalar, gerekli beceri, deneyim ve bilgiye sahip bireyleri uygun faaliyetler için belirlemek, yetkilendirme, denetim ve incelemeye yardımcı olmak, çalışmalar için gerekli zamanın doğru tahmin edilmesini sağlamak ve zamana bağlı ilerleyişin izlenmesini sağlamak amacıyla yeterince ayrıntılı olmalıdır. Yapılan plan, sözleşme süreci esnasında gerekli olduğu takdirde revize edilmelidir.

Güvence çalışmalarının planlanmasında, planlama belgesi düzenlenir. Bu belge, sözleşme kapsamını, sözleşme strateji kararlarını, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesini, risk değerlendirmeyi ve önemliliği kapsamakta olup saha çalışması başlamadan önce tamamlanır.

3.6.2.1. Güvence Kapsamının Net Olarak Belirlenmesi

Yapılacak güvence çalışmasının kapsamının tam ve net bir şekilde denetim firmasının belirlediği ekip tarafından benimsenmesi gerekir. Güvence hizmetleri çalışmasının başlangıç aşamasında, yapılacak işe ilişkin kapsam genel hatlarıyla belirlenmiş olup bu aşamada, kapsam doğrultusunda çalışmanın odak noktaları belirlenir. Bu noktada, hazırlanacak raporun dayandırıldığı mesleki standartlar, raporun tip 1 veya tip 2 türünde olması, alt yüklenici kuruluşun varlığı ve kontrol hedefleri önem taşımaktadır. Aşağıda bu hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

a) Hazırlanacak raporun dayandırıldığı mesleki standartlar

Güvence çalışmaları, Uluslar Arası Güvence Sözleşmeleri Standartları (UGSS) doğrultusunda yerine getirilerek rapora dayandırılır. Dolayısıyla, bu raporlar, *UGSS 3400 Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi*, *UGSS 3402 Bir Hizmet İşletmesindeki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*, *UGSS 3410 Sera Gazı Raporları Güvence Sözleşmeleri* ve *UGSS 3420 İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlemesi Hakkında Raporlama Amaçlı Güvence Sözleşmeleri Standartlarına* dayandırılarak hazırlanır. Güvence çalışmasını yürütecek güvence ekibi bu standartlardan hangisine bağlı kalarak rapor hazırlayacağını sürecin en başından itibaren bilmek ve buna uygun çalışma yürütmek durumundadır. Tâbi olunacak mesleki standart, müşteriden gelen talep yazısında uygulayıcı firmaya bildirilmektedir.

b) Raporun Tip 1 ve Tip 2 Türünde Olması

Uygulayıcı denetim firması, çalışmalarının sonucunda güvence talebinde bulunan müşteri işletmenin yönetimine sunacağı raporun türünü bilmek ve buna göre çalışmalarını yürütmek zorundadır. Güvence talebinde bulunan müşteri işletme ile iletişime geçilerek ne tür bir güvence çalışması yapılmasını talep ettikleri hakkında bilgi edinilir. Müşteri işletme, uygulayıcı denetim firmasından veya bireysel denetçiden iki tür talepte bulunabilir. Birincisi, destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin tanımlanmasına ve tasarlanmasına ilişkin rapor (Tip 1); ikincisi ise, kontrollerin tanımlanmasına, tasarlanmasına ve işleyiş etkinliğine ilişkin rapordur (Tip 2). Raporun tip 1 veya tip 2 olması, uygulayıcı denetim firmasına veya bireysel denetçiye, çalışmalarında kontrol testlerine yer verip vermeyeceklerini tespit etmek amacıyla önemlidir. Çünkü Tip 1 rapor kapsamında, güvence firması kontrol testlerini gerçekleştirmezken, Tip 2 rapor kapsamında işletmenin faaliyetlerinin işleyiş etkinliği tespit edileceği için kontrol testlerine ve sonuçlarına yer verilmek zorundadır (Cömert ve arkadaşları, SAÜ Eğitim Notları: 4).

c) Alt Yüklenici Kuruluşun Varlığı

Destek hizmeti veren bir işletmede alt yüklenici kuruluş mevcut olabilir. Destek hizmeti veren işletme kendi ana faaliyeti dışındaki herhangi bir yan faaliyeti, bir alt

yüklenici kuruluştan temin etmek suretiyle, destek hizmeti alan bir firmaya (işletmeye) satabilir. Böyle bir durumda, güvence çalışmalarının bu söz konusu alt yüklenici firmayı kapsayıp kapsamaması, uygulayıcı denetim firmasının veya bireysel denetçinin yürüteceği çalışmalara yön vermesi açısından önemlidir. Eğer alt yüklenici kuruluş mevcut ve kapsam dâhilinde tutulacaksa, alt yüklenici kuruluşun kabul mektubunun olması gerekir. Söz konusu bu mektup, tek taraflı bir form olup, alt yüklenici kuruluşun, bağlı olduğu hizmet kuruluşunun sorumlu tutulacağı kontrolleri aynen kabul ettiğini gösterir ve alt yüklenici kuruluş tarafından doldurulup imzalanır. Alt Yüklenici Kuruluş Kabul Mektubu, yönetim beyanı ile birlikte yönetim tarafından denetim firmasına sunulur. Bu mektup, işe başlama tarihinde geçerli olan koşullara göre düzenlenir. Şekil 22: Alt Yüklenici Kuruluş Kabul Mektubuna ilişkin çalışma kâğıdı örneğini göstermektedir.

Şekil 22: Alt Yüklenici Kuruluş Kabul Mektubu Çalışma Kâğıdı

Kapsamlı yöntem kullanılarak alt yüklenici kuruluşa ilişkin rapor düzenlendiğinde, alt yüklenici kuruluş ile ilişkili olan aşağıda listelenen maddeler ile ilgili sorumluluğun kendisine ait olduğuna dair onay ve kabulünü elde etmiş oluruz.

Tarih

Denetim Firması veya Bireysel Denetçi
İsim-Unvan
Adres

Bayanlar ve Baylar,

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin kendi kullanıcı kuruluşlarına sağladığı hizmetler için geçerli olan sistem tanımının AAA Denetim Firması tarafından incelenmesinden sonra, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye sunduğumuz Bilgi Teknolojileri Bakım Destek Hizmetine ilişkin kontrollerin B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye sunulacak raporda yer almasını kabul etmekle birlikte, aşağıdakilerle ilgili sorumluluğumuzu kabul ve tasdik ederiz:

- Tanım ve iddiaların tam ve doğru oldukları ve kullanılan yöntem dâhil sistemimiz ve iddiamızın tanımının hazırlanması,
- İddiamız için makul bir temele sahip olma.

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

Bir işletmenin alt yüklenici kuruluş olarak kabul edilip edilmeyeceğinde aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- Alt yüklenici kuruluş olarak kabul edilecek işletmenin sunduğu hizmetin, destek hizmeti veren işletmeye sağladığı hizmetlerin toplamı içindeki önemi (gerekliliği)
- Alt yüklenici kuruluş olarak kabul edilecek işletmenin, destek hizmeti veren işletmeye sağladığı hizmetlerin finansal rapor üzerindeki kontrollerle ilişkili olup olmadığı göz önüne alınır.

Alt yüklenici kuruluşun varlığı, sözleşme kapsamı bakımından güvence çalışmalarının yönünü tayin edeceğinden önem taşımaktadır. Eğer bir destek hizmeti veren işletmenin bir alt yüklenicisi mevcut ise ve bu alt yüklenici kuruluş da destek hizmeti veren işletme ile aynı şekilde güvence hizmetine tabi tutulacaksa bu durumda Kapsamlı Yöntem (Inclusive Method) kullanılarak süreç devam eder. Kapsamlı yöntemin kullanılması, destek hizmeti veren işletme ile alt yüklenici işletme arasında bir ilişkinin var olması halinde geçerli olacaktır. Ancak destek hizmeti veren işletme, bir alt yükleniciye sahip fakat bu alt yükleniciye ait bir kontrol talebinde bulunulmuyorsa, bu durumda denetim firması sadece destek hizmeti veren işletmenin faaliyetlerini güvence çalışmalarına tabi tutacaktır. Bu yönteme ise Daraltılmış Yöntem (Carve-Out Method) adı verilir.

d) Kontrol Hedefleri

Destek hizmeti veren işletmenin kontrol hedefleri, iç kontrol sisteminin bileşenlerini oluşturan unsurlar için tek tek belirlenir. Her bir unsur kapsamında destek hizmeti veren işletmenin niçin kontroller oluşturduğu, bu kontroller ile neye ulaşmak istediği kontrol hedefleri olarak tespit edilir. Kontrol hedefleri, kontrollerin azaltmaya çalıştığı risklerle ilgilidir (GHS 3402, paragraf 9(o)). Diğer bir deyişle, destek hizmeti veren işletmenin olası riskleri için tespit ettiği ve uygulamaya koyduğu kontrollerdir. Kontrol hedeflerine ilişkin daha açıklayıcı bilgilere 3.5.2.3. *Destek Hizmeti Veren İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi* başlığı altında değinilecektir.

Denetim güvence ekibi, destek hizmeti veren işletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek risklere karşılık oluşturduğu ve sistem tanımında belirttiği kontrollerin, içinde bulunulan şartlar altında makul olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi

yaparken bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan güvence çalışmalarını yürüten denetçi aşağıdaki sorulara cevap arar:

- Belirtilen kontrol hedefleri kim tarafından tespit edilmiştir?

Belirtilen kontrol hedefleri destek hizmeti veren işletmenin kendisi tarafından tespit edilebileceği gibi, belirli bir süreç izleyen düzenleyici bir otorite, kullanıcı grubu veya meslek kuruluşu tarafından da tespit edilebilir.

- Kontrol hedefleri, destek hizmeti veren işletmeden hizmet satın alan işletmelerin finansal tablolarında yaygın olarak yer verdikleri beyan türleriyle ilgili midir?

Destek hizmeti veren işletmeyi denetleyen ekip, bu işletmenin denetçisi olması ve kendisinden hizmet satın alan kuruluşların finansal tablolarını kontrol etme yetkisine sahip olmaması nedeniyle, belirtilen kontrol hedeflerinin bu işletmelerin finansal tablolarında yaygın olarak yer verilen beyan türleriyle ilişkili olup olmadığını doğrudan belirleyemez. Bu nedenle, denetçi, ancak destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sisteminin niteliğine ve sağlanan hizmetlere ilişkin elde ettiği bilgilere bakarak kontrollerin beyanlarla olan ilişkisini belirlemeye çalışır.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinde belirttikleri kontrol hedefleri nesnel, açık ve öz olmalıdır. Kontroller makul güvence sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.

3.6.2.2. Güvence Stratejisinin Belirlenmesi

Güvence stratejisi, taraflar arasında imzalanan sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilecek güvence çalışmalarının zaman ve kaynak açısından değerlendirilerek çalışma kâğıdına yazılması demektir. Bu aşamada, sözleşme faaliyetlerinin zamanlaması, güvence ekibinin belirlenmesi ve görevlendirilmesi, taraflarla iletişim ve iç denetim değerlendirmeleri önemli rol oynar.

a) Güvence faaliyetlerinin zamanlaması

Güvence çalışmalarına ilişkin raporlama süresi, minimum 6 aylık bir süreyi kapsamalıdır. Ancak bazı durumlarda 6 aydan daha kısa süre gerekebilir. Aşağıda bu durumlar listelenmiştir (GHS 3402, paragraf A30):

- a. Bireysel denetçinin veya denetim firmasında çalışan denetçinin kontrollere ilişkin raporun yayımlanacağı tarihe yakın bir tarihte atanması durumunda,
- b. İşletmenin, 6 aydan daha kısa süreden beri faaliyette bulunması durumunda,
- c. Kontrollerde önemli değişikliklerin olması ve raporu yayımlamadan önce 6 ay beklemenin veya sistemin değişikliklerden önceki ve sonraki halini kapsayan bir rapor yayımlamanın uygulanabilir olmadığı durumlarda süre 6 aydan daha kısa olabilmektedir.

Güvence raporunun hazırlanması için gerekli olan minimum süre 6 aydır. Ancak bireysel denetçiler veya denetim firmasında çalışan denetçiler tarafından öngörülen standart süre 1 yıldır.

b) Güvence Ekibinin Belirlenmesi ve Görevlendirilmesi

Güvence ekibinin belirlenmesinde ve ekibin görevlendirilmesinde, denetim işletmesinin bünyesindeki denetçilerin bilgi, deneyim ve yeterlilikleri göz önünde bulundurulur. Güvence raporu düzenlenecek faaliyet alanı konusunda tecrübe ve bilgiye sahip denetçilerin ekipte görev almaları çalışmaların hız ve kalitesi üzerinde önemli etki yaratacaktır. Ekibin iyi şekilde dağılımının sağlanması, önemlilik arz eden kısımlarda daha deneyimli ve bilgili denetçilerin yer almasını sağlayacaktır. Güvence sunulması istenen faaliyet alanı ile ilgili ikinci bir uzman görüşüne başvurulup başvurulmayacağı güvence hizmetlerinin yürütülmesi için belirlenen güvence ekibinin yeterlilik ve deneyimine bağlıdır.

c) Taraflarla İletişim

Güvence hizmetlerinin yürütülmesine konu olan taraflar ile kurulacak iletişim, güvence çalışmalarının planlanmasında ve yürütülmesinde önemli rol oynamaktadır. Taraflarla iletişim, denetim firmasına, hem destek hizmeti veren işletmeyi daha iyi tanıma olanağı hem de yürüteceği güvence çalışmaları için istenen talebin daha iyi yerine getirilmesini sağlayacaktır. Bireysel denetçinin veya denetim firmasında çalışan denetçinin amaçları;

- a. Vereceği güvence raporu ile ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla çalışmanın zamanlamasını ve kapsamını açık bir şekilde ilgili tarafa zamanında bildirmek,
- b. Güvence çalışmaları için gereken bilgiyi taraflardan temin etmek,
- c. Çalışma esnasında gözlemlendiği mesleki yargısına göre önemli gördüğü hususları ilgili taraflara bildirerek karşılıklı etkileşim ve iletişim sağlamaktır²².

Denetçi, destek hizmeti veren işletme ile güvence çalışmalarının zamanlaması ve kapsamına ilişkin bilgilendirme ve sorumluluklar dışında, iç denetim fonksiyonunun, güvence çalışmalarında kullanılıp kullanılmayacağı konusunda da bilgi alışverişinde bulunur. Destek hizmeti veren işletme ile denetçi arasındaki iletişimin zamanında ve yeterli düzeyde olması gerekir. Bu iletişim, denetçinin mesleki yargısına dayanarak sözlü olabileceği gibi yazılı şekilde de olabilir.

d) İç Denetim Değerlendirmeleri

Destek hizmeti veren kuruluşun bir iç denetim fonksiyonuna sahip olması durumunda, güvence ekibi;

- a) iç denetim fonksiyonunu ve gerçekleştirilen faaliyetleri anlamak ve
- b) bu faaliyetlerin güvence çalışmalarıyla olan ilişkisini tespit etmek durumundadır (GHS 3402, paragraf 30).

²² BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim standardının 9.maddesi güvence çalışmaları için uyarlanmıştır.

Güvence çalışmalarını yürütmekle görevli denetim ekibi, iç denetim çalışmalarının güvence süresince kullanılmasının mümkün olup olmadığını değerlendirir. Güvence çalışmaları yürütülürken destek hizmeti veren kuruluşun iç denetim çalışmalarından faydalanılacaksa iç denetçi çalışmalarının, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerinde ne tür etki meydana getirdiğinin tespit edilmesi gerekir (GHS 3402, paragraf 31).

İç denetim çalışmalarının, güvence çalışmalarında kullanılması, güvenilir olmasına bağlıdır. Güvenilirlik, yapılan iç denetim çalışmalarının tarafsızlığına, iç denetçilerin teknik yeterliliğine, çalışmalarını mesleki özen çerçevesinde yerine getirip getirmediğine, makul sonuçlara ulaşmalarını sağlayacak düzeyde kanıtın varlığına, hazırlanan raporların, iç denetim çalışmalarının sonuçları ile uyumuna bağlıdır (GHS 3402, paragraf 35).

İç denetim çalışmalarından faydalanılması, güvence çalışmalarından sorumlu denetçinin makul güvence sunmasına ilişkin sorumluluğunu azaltmaz (GHS 3402, A40 paragrafı). Görüş belirtirken uygulayıcı ekip, iç denetçinin çalışmalarından faydalandığına dair herhangi bir açıklama yapmak zorunda değildir ancak Tip 2 rapor hazırlanıyorsa ve kontrol testleri uygulanırken iç denetim çalışmalarından faydalanılmışsa, buna ilişkin açıklama kontrol testlerini ve bunların sonuçlarının bildirildiği bölümde tanımlanabilir (GHS 3402, paragraf 37).

Şekil 23, Güvence Hizmetleri Stratejisine İlişkin çalışma kâğıdı örneğini göstermektedir:

Şekil 23: Güvence Hizmetleri Stratejisi Örnek Çalışma Kâğıdı

GÜVENCE HİZMETLERİ STRATEJİSİ																							
Güvence Talebinde Bulunan Müşteri İşletme Adı	B Bilgi Teknolojileri A.Ş.																						
Denetim Dönemi:	1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014																						
Hazırlayan:	Ayşe Fatma Sorumlu Ortak																						
Kontrol Eden:																							
<p>Çalışmanın Kapsamı B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından müşterilerine <i>Yazılım Destek Hizmetleri</i> sunmak üzere kurulmuş olan işletmenin, kullanıcı kuruluşlarına sunulan hizmetlerde güvence sağlanması amacıyla, şirketin Yazılım Destek Hizmetlerinin GHS 3402 kapsamında denetimi.</p> <p>Güvence Talebinde Bulunan Müşteri İşletme Yönetiminin Beklentileri Şirket Yönetimi yukarıda belirtilen kapsamda gerçekleştirilecek denetim çalışması sonucunda imzalı güvence raporunun, başlangıç tarihini takip eden 6. Ayda güvence çalışmalarının tamamlanmasını ve maksimum 1 ay içinde raporun kendilerine sunulmasını istemektedir.</p> <p>Zaman Planlaması Güvence çalışmalarının zaman planı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:</p> <table><tr><td>Ön çalışma</td><td>ay –ay / yıl</td></tr><tr><td>Yürütme</td><td>ay /yıl</td></tr><tr><td>Final Çalışması</td><td>ay/yıl</td></tr><tr><td>Kalite kontrol</td><td>süre belirlenir</td></tr><tr><td>Taslak denetçi raporu</td><td>gün/ay/yıl</td></tr><tr><td>İmzalı denetçi raporu</td><td>gün/ay/yıl</td></tr></table> <p>Bu plan çerçevesinde yapılması gereken ekip toplantıları ve diğer bilgilendirmeler kıdemli denetçi (Ad-Soyadı) tarafından koordine edilecektir.</p> <p>Çalışma Mekânı Güvence çalışmaları ağırlıklı olarak Şirket merkezinde yürütülecek; gerekli olduğu durumlarda ilgili mekânlar ziyaret edilecektir.</p> <p>Güvence Ekibi Öngörülen güvence riski dikkate alınarak çalışma ekibi aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:</p> <table><tr><td>Sorumlu ortak</td><td>Ad-Soyad</td></tr><tr><td>2. Ortak</td><td>Ad-Soyad</td></tr><tr><td>Kıdemli denetçi</td><td>Ad-Soyad</td></tr><tr><td>Denetçi</td><td>Ad-Soyad</td></tr><tr><td>Denetçi Yardımcısı</td><td>Ad-Soyad– Ad-Soyad</td></tr></table> <p>İç Denetim Çalışmalarından Faydalanma: Güvence çalışmalarının yürütüleceği işletmede iç denetim çalışmaları mevcut olup güvence ekibinin gerek duyması halinde yararlanılabilecektir.</p> <p>Denetim Stratejisi Güvence çalışmalarının planlanması aşamasında <i>Yazılım Destek Hizmeti ile ilgili</i> süreçler incelenecek; bu süreçlerdeki önemli riskler ve ilgili kontroller belirlendikten sonra kontrol testlerinin uygulanıp uygulanmavacağına karar verilecektir.</p>		Ön çalışma	ay –ay / yıl	Yürütme	ay /yıl	Final Çalışması	ay/yıl	Kalite kontrol	süre belirlenir	Taslak denetçi raporu	gün/ay/yıl	İmzalı denetçi raporu	gün/ay/yıl	Sorumlu ortak	Ad-Soyad	2. Ortak	Ad-Soyad	Kıdemli denetçi	Ad-Soyad	Denetçi	Ad-Soyad	Denetçi Yardımcısı	Ad-Soyad– Ad-Soyad
Ön çalışma	ay –ay / yıl																						
Yürütme	ay /yıl																						
Final Çalışması	ay/yıl																						
Kalite kontrol	süre belirlenir																						
Taslak denetçi raporu	gün/ay/yıl																						
İmzalı denetçi raporu	gün/ay/yıl																						
Sorumlu ortak	Ad-Soyad																						
2. Ortak	Ad-Soyad																						
Kıdemli denetçi	Ad-Soyad																						
Denetçi	Ad-Soyad																						
Denetçi Yardımcısı	Ad-Soyad– Ad-Soyad																						

Kaynak: Araştırmacı tarafından Şavlı (2011); TÜRMÖB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyasından yararlanılarak hazırlanmıştır.

3.6.2.3. Destek Hizmeti Veren İşletmenin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir. Destek hizmeti veren işletmede oluşturulan kontroller, olası riskleri önlemek veya ortaya çıkarmak amacıyla oluşturulurlar. Bir işletmenin kontrol hedeflerine ulaşmasında makul güvenceyi sağlamak amacıyla oluşturulan kontroller işletmenin iç kontrol sistemini oluşturur. İç kontrol kavramının uluslar arası düzeyde tanımını ve temel kriterlerini 1992 yılında yayımladığı “Internal Control-Integrated Framework (İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve, yaygın adıyla COSO İç Kontrol Raporu) ile “*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*” ortaya koymuştur (Yurtsever, 2008:28). COSO’nun yayımlamış olduğu raporun ikinci bölümünde temel yapı ele alınmış olup bu kapsamda iç kontrolün tanımına ve bileşenlerine yer verilmiştir (Yurtsever, 2008:30). Bu doğrultuda iç kontrol sistemi temel olarak beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir. Şekil 24, COSO İç Kontrol Raporuna göre bileşenlerin birbirleriyle ilişkisini göstermektedir. Buna göre kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır.

Şekil 24: İç Kontrol Bileşenlerinin Birbiriyle İlişkisini Gösteren COSO Piramidi



Kaynak: İbiş ve Çatıkkaş, 2002:103

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetim ekibi tarafından destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemini oluşturan her bir unsur tek tek ele alınarak sistem hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır. Sistem hakkındaki bilgilere, akış şemaları, not alma yöntemi veya soru formları (anket) kullanılarak ulaşılır. *Akış şemaları yöntemi* denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntem sayesinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konur. Yöntem şematik olması nedeniyle göze hitap eder, yenilenmesi kolaydır, ancak oluşturulması için zaman ve emek harcanması gerekir (Köroğlu ve Uçma, 2006). Ayrıca, bu yöntemde açıklık ve sadelik oldukça önemlidir. Aşırı detay önemli hususların gözden kaçmasına neden olabilir. *Not alma yöntemi*, denetçinin müşteri işletmenin personeli ile yaptığı görüşme esnasında sorduğu soruları ve aldığı cevapları kâğıtlara yazdığı yöntemdir. İç kontrole ilişkin *soru formları (anketler)*, işletmede olması gereken ile olanın kıyaslandığı bir yöntemdir. İşletmenin iç kontrol sistemi hakkında detaylı bilgi alınmasını sağlar ve olumsuz bir yanıtın potansiyel bir zayıflığı ortaya çıkarması üzerine tasarlanmıştır. Sorulara “evet” veya “hayır” şeklinde cevap aranır. Açıklama kısmına da yer verilebilir (Saltık, 2006: 14). Destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sisteminin her bir unsuruna ilişkin açıklamalara ve örnek soru formlarına aşağıdaki kısımda yer verilmiştir.

a) Kontrol Ortamı

İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır. Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir (Uzay, 2010: 2). Kontrol ortamı, sistemin temelini oluşturur. Bu temel ne kadar sağlam olursa üzerine inşa edilecek sistem de o kadar sağlam olacaktır. Kontrol ortamı, destek hizmeti veren işletmenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerler, dürüstlük, personelin yeterliliği, yöneticilerin iş yapma tarzı, görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi ve organizasyon yapısını kapsar (Arcagök ve Erüz, 2006: 150). Kontrol ortamı (çevresi), destek hizmeti veren işletmenin iç kontrollerinin tasarlandığı ve uygulandığı koşullardan oluşur. Dolayısıyla, iyi bir kontrol çevresine sahip bir işletmede, hata veya hilelerin olma olasılığı daha düşük olacaktır. Destek hizmeti veren işletmeler, iç kontrolün tüm unsurlarında olduğu gibi kontrol ortamını oluştururken kendilerine kontrol hedefleri belirlerler. Kontrol ortamında

oluşturulan kontroller etik değerlerin tüm personel tarafından bilinmesini, işletmede i kontrolün varlığının hissedilmesini, işe alım kurallarının tüm ilgili taraflarca bilinmesini sağlayacaktır.

Güvence hizmetlerini yerine getiren denetçi, destek hizmeti veren işletmenin kontrol ortamına ilişkin değerlendirmeler yapar. Denetçi, personel tarafından etik değerlere uygun davranış sergilenmediği takdirde yönetimin nasıl davranış sergilediğini, personelin görev ve sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli bilgi ve beceriye sahip olup olmadığını, yönetimin faaliyet biçimi ve yaklaşımını, uygun bir organizasyon yapısına sahip olup olmadığını, yetki ve sorumlulukların personel arasında uygun şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını, insan kaynakları hususunda politika ve prosedürlerin oluşturulup oluşturulmadığını sorgulamalıdır (Bozkurt, 2012: 36-38). Aşağıdaki tablo denetçinin kontrol ortamı ile ilgili değerlendirmesine ilişkin örnek soru formunu göstermektedir.

Tablo 21: Denetçinin Kontrol Ortamı İle İlgili Değerlendirmesi

Dürüstlük ve Etik Değerler		
Değerlendirme	Değerlendirme Sonucu	
	Evet	Hayır
1. Çalışanların dürüst davranmalarına engel oluşturabilecek hususlar belirlenmiş mi?	(x)	()
2. İşletme içerisinde çalışanlar tarafından sıklıkla kullanılan alanlara şirket kuralları ile ilgili bilgilendirme levhalarının konulması kararlaştırılmış mı?	() (x)	(x) ()
3. İşe alım sırasında şirket kuralları hakkında bilgilendirme yapıp buna dair yazılı beyan alınmakta mı?	(x)	()
4. Şirket yönetimince kabul edilebilecek ve edilemeyecek kural ihlalleri çalışanlara açık bir şekilde anlatılmış mı?	(x)	()
5. Kural ihlalleri sonucu çalışanların karşılaşacağı yaptırımlar çalışanlar tarafından açık şekilde bilinmekte midir?	(x)	()
Yetkinliğe Bağlılık		
1. Şirkette, iş tanımları yapılmış ve tüm çalışanlara açık bir şekilde öğretilmek üzere periyodik zamanlarda eğitimler düzenlenmekte mi?	(x)	()
2. Yönetim, personeline uygun eğitim programlarını takip edip, katılımlarını finanse etmekte mi?	(x)	()
3. Personelin nitelik ve becerilerinin işe alım esnasında ve sonrasında belirli zaman aralıkları ile kontrolü yapılmakta mı?	(x)	()
4. Şirketi yönetmekle görevlendirilecek personel için gerekli özellikler (örneğin, verilen destek hizmeti hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması, işe uygun zaman ve yer tayin edebilme özelliğine sahip olması, adil görevlendirme yapabilmesi vs.) önceden belirlenmiş mi?	(x)	()
Organizasyon Yapısı		
1. Şirket yönetimi, işletmedeki yetki ve sorumluluklarını net bir şekilde bilmekte mi?	(x) (x)	() ()
2. Birbiriyle bağdaşmayan görevler mümkün olduğu düzeyde birbirinden ayrılmış mı?	(x)	()
3. Şirket bölümleri birbirlerini kontrol eder bir yapıya sahip mi?		
İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları		
1. Şirketin işe alım politikaları önceden belirlenmiş mi?	(x)	()
2. Şirket personel alımına ilişkin duyuruları tüm tarafların öğrenebileceği şekilde yapmakta mı?	(x) ()	() (x)
3. Aday personeli mülakata tabi tutmakta mı?	()	(x)
4. Çalışanlar için özel günlerde organizasyonlar düzenlenmekte midir?	(x)	()
5. Çalışanların öneri ve beklentileri dikkate alınmakta mı?		
Yönetimin Faaliyetlere İlişkin Felsefesi ve Düşüncesi		
1. Yönetim, işletmenin ilişkili taraflarına hizmet sunması hususunda sınırlar içeren (sunulan hizmetin tutarına ilişkin sınırlama, verilen hizmetlerle ilgili sınırlama, verilen hizmetlerin sürelerine ilişkin sınırlama vb.) yazılı politikalar belirlemiş mi?	(x)	()
2. Hizmet sunulan ilişkili taraflara, belirlenen politikalar yazılı olarak sunulmakta ve yazılı onayları alınmakta mıdır?	(x)	()

Kaynak: Araştırmacı tarafından Bozkurt (2012); Bağımsız Denetim Eğitimi Notlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

b) Risk Değerlendirme

Destek hizmeti veren işletmenin, sistem tanımında belirttiği kontrol amaçlarına ulaşmasını tehdit edebilecek işletme içi riskler mevcuttur. Bu risklerin belirlenmesi hizmet kuruluşunun sorumluluğudur. Destek hizmeti veren işletme, riskleri tespit edip bu risklere karşılık önlemler almak zorundadır. Bu amaçla da, risk değerlendirme prosedürleri uygulanır. Riskler değerlendirilirken resmi veya gayri-resmi prosedürler kullanılabilir. Resmi prosedürler kullanıldığında, risk değerlendirme işlemi aşamalar halinde yazılı olarak yerine getirilir. Bu aşamalar;

- Risklerin tespit edilmesi,
- Tespit edilen risklerin önem düzeylerinin tahmin edilmesi,
- Bu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin değerlendirilmesi ve
- Bu risklere karşı alınacak önlemlere karar verilmesidir.

buna karşılık, bazen de destek hizmeti veren işletme bir prosedür halinde riskleri tespit etmeden, sistem tanımının tasarlanması ve uygulanması aşamasında kontrol hedeflerini daha dikkatli bir şekilde belirler ve buna göre sistem tanımı içinde yer verir (GHS 3402, paragraf A10). Destek hizmeti veren işletme açısından, organizasyonun çevresel koşulları devamlı olarak değişiklik gösterdiğinden, risk değerlendirmesi süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır (Akyel, 2010: 87). Destek hizmeti veren işletme etkin bir risk değerlendirme süreci olduğunu beyan etmiş olmasına rağmen, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, işletme içinde birtakım riskler tespit etmiş olabilir. Bu durum, destek hizmeti veren işletmenin risk değerlendirmesiyle ilgili beyanına olan güvenin azalmasına yol açacaktır

Destek hizmeti veren bir işletmede risk değerlendirmeye ilişkin kontrol faaliyeti etkin şekilde işliyorsa bu durum denetçinin güvence çalışmalarını da olumlu yönde etkileyecektir. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, destek hizmeti veren işletmenin riskleri nasıl tespit ettiğini, risklerin önem düzeylerini nasıl tahmin ettiğini, bu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin nasıl değerlendirildiğini ve alınacak önlemlere nasıl karar verildiğini sorgulayarak, gözlemleyerek ve belge incelemeleri yaparak değerlendirir.

Tablo 22 denetçi tarafından destek hizmeti veren işletmenin risk değerlendirme prosedürlerinin kontrolüne ilişkin örnek soru formunu göstermektedir.

Tablo 22: Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Risk Değerlendirme Prosedürlerini Değerlendirmesi

Değerlendirme	Değerlendirme Sonucu	
	Evet	Hayır
Stratejik planda işletmenin hedeflere ulaşip ulaşmadığının izlenmesi ve değerlendirilmesinden sorumlu personel ve hedef takip yöntemi belirtilmiş midir?	(x)	()
Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınmış mı?	(x)	()
İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler stratejik planda belirtilen hedeflerle uyumlu mu?	(x)	()
İşletmenin üst yöneticisi tarafından onaylanmış ve tüm çalışanlar tarafından ulaşılabilen bir risk strateji ve politika belgesi var mıdır?	()	(x)
İşletmede risklerin tespit edilmesi için görevlendirilmiş Risk Tespit ve Yönetim Kurulu var mı?	(x)	()
Risk Tespit ve Yönetim Kurulu (varsa), işletmedeki diğer çalışanların görüş ve önerilerine başvurmakta mı?	()	(x)
İşletmenin amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan risk yönetimi süreci uygulanıyor mu?	(x)	()
Risklere ilişkin tespit ve değerlendirmelerin yapılmasında belirli zaman aralıkları mevcut mu?	(x)	()
Risk yönetim sürecinin işleyişine ilişkin yıllık raporlar bulunmakta mı?	(x)	()
Risk değerlendirmeye ilişkin yazılı prosedürler oluşturulmuş mu?	(x)	()

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2014); Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi'nden yararlanılmıştır.

c) Kontrol Faaliyetleri

Öngörülen bir riskin etki ve/veya olasılığını azaltmayı ve böylece destek hizmeti veren işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan eylemler kontrol faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Defterdarlık İç Kontrol Eğitimi, 2013). İşletmeler risk değerlendirmenin ardından kontrol faaliyetlerini planlamalı, organize etmeli ve yönlendirmelidirler. Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için; doğru kontrolün doğru yerde ve seviyede olması, fayda maliyet dengesinin kurulması, işletmenin tüm faaliyetleri için bir bütün olarak tasarlanıp uygulanması ve faaliyetlerle iç içe olması gerekir. Ayrıca,

kontrol faaliyetleri kapsamlı, anlaşılabilir ve doğrudan riskle ilgili olmalı, belgelendirilmiş olmalı ve etkililiği değerlendirilene kadar sürdürülmelidir. Aşağıdaki Tablo kontrol faaliyetlerinin uygulanma aşamalarını göstermektedir:

Tablo 23: Kontrol Faaliyetleri Uygulama Aşamaları

1. Aşama	2. Aşama	3. Aşama	4. Aşama	5. Aşama
Hedeflerin belirlenmesi	Hedeflere ulaşılmadığı risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi	Risklere cevap verme yönteminin belirlenmesi: -Kabul etme -Kontrol etme -Devretme -Kaçınma	Kontrol faaliyetlerinin sınıflandırılması: -Önleyici -Yönlendirici -Tespit edici -Düzeltilici	Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi: - Karar Alma ve onaylama - Görevler ayrılığı - Çift imza yöntemi - Ön mali kontroller - Yolsuzluk ile mücadele prosedürleri - Varlık ve bilgiye erişim - Bilginin Belgelendirmesi Arşivlenmesi ve depolanması - Bilgi teknolojilerine ilişkin kontrol faaliyetleri

Kaynak: Defterdarlık İç Kontrol Eğitimi Notları, 2013

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletme tarafından belirlenen ve risklerin azaltılmasına yönelik olarak oluşturulan kontrollerin fiilen var olup olmadığını ve varsa bu kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek zorundadır. Bunu, destek hizmeti veren işletmenin beyanlarını dikkate alarak yapmamalıdır. Çünkü bu beyanlar yanlış veya yanıltıcı nitelikte olabilir. Bu nedenle, güvence çalışmasını yürüten denetçi, kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığını işletme çalışanlarına çeşitli sorular sormak suretiyle gerçekleştirebileceği gibi, belge ve raporları inceleyerek, kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını gözlemleyerek veya yeniden uygulayarak ve bilgi sistemi aracılığıyla birkaç işlemin kontrolünü yaparak da gerçekleştirebilir. Bu çalışmalar kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bilgi sağlar. Kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek için ise kontrol testlerinin yapılması gerekir. Aşağıdaki tablo denetçinin işletmedeki kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik kullanabileceği örnek soru formunu göstermektedir.

Tablo 24: Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Kontrol Faaliyetlerini Değerlendirmesi

Değerlendirme	Değerlendirme Sonucu	
	Evet	Hayır
İşletmenin her bir faaliyet ve riski için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmiş ve uygulanmakta mıdır?	(x)	()
Kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda-maliyet analizi yapılmakta mı?	(x)	()
İşletmenin faaliyetleri ile ilgili yazılı prosedürler mevcut mu?	(x)	()
Yöneticiler tarafından, prosedürlerin etkin ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmakta mı?	(x)	()
İşletmede görevler ayrılığı ilkesi uygulanıyor mu?	(x)	()
Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler hemen alınmakta mı?	(x)	()
Görevinden ayrılan personel, kendisinin yerine geçen personele yürüttüğü iş ve işlemlerin durumu ile ilgili rapor vermekte mi?	()	(x)
Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmış mı?	(x)	()
Bilgi sisteminde belirli zaman aralıklarıyla yeterli bir yedekleme mekanizması mevcut mu?	()	(x)
İşletme için önemli kabul edilen faaliyetlerin kontrolünden sorumlu kişiler açık bir şekilde belirlenmiş mi?	(x)	()

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2014); Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi'nden yararlanılmıştır.

d) Bilgi ve İletişim

Bir işletmenin bilgi ve iletişim sistemi, iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından oldukça önemlidir. İşletme, bu iki sistem sayesinde, gerek kurum içi gerekse kurum dışı taraflara zamanında, tam ve güvenilir bilgi akışı sağlar. Bilgi ve iletişim sisteminin kesintisiz işlemesi bilgilerin en kısa sürede taraflara ulaştırılmasını ve dolayısıyla da faaliyetlerin, görevlerin ve sorumlulukların gerektiği zamanda yerine getirilmesine olanak tanır.

İç kontrolün bir parçası olarak bilgi sistemlerinin güvenilirliğine ilişkin işletme yönetiminin beyanları, denetçiye yönetimin işletme faaliyetlerini yönetmek ve kontrol etmek amacıyla oluşturduğu sistemlere olan güveni, bu sistemlerin doğru ve güvenilir bilgi

sağlayıp sağlamadığı, yönetimin üretilen bilginin doğruluğuna güvenip güvenmediği konularında bilgi sağlar.

Denetçi, destek hizmeti veren işletmedeki bilgi sistemlerini ve organizasyon içerisindeki iletişim kanallarına ilişkin değerlendirme yapmak zorundadır. Bilgi sisteminin etkin işleyişi denetçinin yapacağı kontrollere olan güvenini arttıracaktır. Aşağıdaki tablo denetçinin destek hizmeti veren işletmenin bilgi sistemleri üzerindeki değerlendirmesine ilişkin örnek soru formunu göstermektedir.

Tablo 25: Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin Bilgi ve İletişim Unsurunu Değerlendirmesi

Değerlendirme	Değerlendirme Sonucu	
	Evet	Hayır
İşletmede yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcut mu?	(x)	()
İşletmede dış paydaşlar ile etkin iletişim sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcut mu?	(x)	()
Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri çalışanların ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermekte midir?	(x)	()
İşletmenin faaliyetleriyle ilgili belgeler standart ve anlaşılabilir yapıda mıdır?	(x)	()
Mevcut bilgi sistemleri işletme tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkân vermekte midir?	(x)	()
Hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin gözetimi ve hesap verebilirlik amaçları doğrultusunda kuralları ve standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları mevcut mudur?	(x)	()
İşletmenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi mevcut mudur?	(x)	()
Bilgi sistemine erişim konusunda yetkilendirme yapılmış mı?	(x)	()
İşletmenin müşterilerinden gelen hizmet taleplerinin ilgili sorumlu personele ulaşmasına yönelik bilgi ve iletişim ağı mevcut mu?	(x)	()

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2014); Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi'nden yararlanılmıştır.

e) İzleme

Destek hizmeti veren işletmenin faaliyetlerine ilişkin oluşturulmuş iç kontrol sisteminin belirli zaman aralıklarıyla veya sürekli olarak takip edilmesine *kontrollerin izlenmesi* adı verilmektedir. Bu takibin amacı, iç kontrol sisteminin yetersizliklerinin tespit edilmesidir.

Kontrollerin izlenmesi iç kontrol sisteminin verimliliği ile ilgili bir süreçtir. İzleme faaliyetleri, eksikliklerin tespit edilmesini ve zamanında önleyici kontrollerin uygulanmasını mümkün kılar. Destek hizmeti veren işletme yönetimi, işletmenin tekrarlanan normal faaliyetleri için izleme faaliyetlerini sürekli olarak gerçekleştirirken, belirli aralıklarla yapılan izleme faaliyetleri risklere ve gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin verimliliğine bağlıdır (TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası, 2011: 33).

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sisteminin değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere gerektiği biçimde uyum gösterip göstermediğini izleme faaliyetlerini değerlendirerek anlar. Dolayısıyla, denetçi, destek hizmeti veren işletmenin izleme faaliyetlerine yönelik sorular ile bu değerlendirmeyi gerçekleştirmeye çalışır. Aşağıdaki tablo denetçinin destek hizmeti veren işletmenin kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik değerlendirmesine ilişkin örnek soru formunu göstermektedir.

Tablo 26: Denetçinin Destek Hizmeti Veren İşletmenin İzleme Faaliyetlerini Değerlendirmesi

Değerlendirme	Değerlendirme Sonucu	
	Evet	Hayır
İç kontrol sistemi yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmekte midir?	(x)	()
İşletmede iç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması hususunda takip edilen süreç ve yöntemler bulunmakta mıdır?	(x)	()
İç kontrolün değerlendirilmesine yönelik olarak ilgili yöneticilere geri bildirim yapılmakta mı?	(x)	()
İç kontrolün izlenmesi faaliyetleri için işletmenin tüm birimlerinden personel görevlendirilmiş midir?	()	(x)
İşletmede iç denetim birimi/iç denetçi mevcut mu?	(x)	()
İç denetim birimi varsa, yönetim ve çalışanlar arasında etkin bir işbirliği sağlanıyor mu?	()	(x)
İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi veya kurumların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmakta mıdır?	(x)	()
İç kontrolün değerlendirilmesi ile iç ve dış denetim sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlendiği eylem planları hazırlanıp uygulanmakta mıdır?	(x)	()

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2014); Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi'nden yararlanılmıştır.

Sonuç olarak, güvence çalışmalarını yerine getiren bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi, destek hizmeti veren işletmenin sunduğu faaliyetlerle ilgili kontrollerin tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkililiği üzerine görüş elde etmek için işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu bilgilere dayanarak işletmenin güvence riskini belirleyecek ve önemliliğe ilişkin hesaplamalar yapacaktır. Güvence çalışmalarının yürütülmesinde denetçinin ana inceleme noktası destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemidir. Çünkü güvence çalışmalarında amaç; kontrollerin tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkililiği üzerine görüş sunmaktır. Dolayısıyla da, görüş elde edene kadar işletmenin iç kontrol sistemi güvence çalışmaları boyunca sürekli gözlenecek ve değerlendirilecektir. Bağımsız denetimde ise, iç kontrole ilişkin inceleme, sürecin bir parçasıdır. Bağımsız denetçi, finansal tablolara ilişkin görüş beyan edebilmek amacıyla işletmenin iç kontrolü hakkında bilgi edinir. Denetçinin amacı iç kontrolün etkinliğine ilişkin beyan bildirmek değil, iç kontrolden yararlanarak finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği üzerine görüş sunmaktır.

İç kontrolün unsurlarına ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, örnek olarak sunduğumuz Yazılım Destek Hizmeti veren “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”nin işletme içerisinde oluşturmuş olduğu kontroller hakkında bilgi sahibi olmuştur. “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”deki mevcut kontroller, iç kontrol unsurlarının tek tek incelenmesi neticesinde elde edilmiştir. Bundan sonraki aşamada, güvence çalışmalarını yerine getiren bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.” bünyesindeki olası riskleri tespit edecek, tespit edilen anlamlı riskler ile “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”nin tanımlamış olduğu kontroller karşılaştırılacak ve son olarak da bu kontrollerin etkinliği değerlendirilecektir.

3.6.2.4. Güvence Risklerinin Belirlenmesi

Güvence riski, destek hizmeti veren işletmenin hizmet alan işletmelere yönelik sunduğu faaliyetlerin önemli derecede yanlış beyan edilmesi halinde, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin uygun olmayan bir görüş açıklama riskidir (Uluslar Arası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, paragraf 48). Bu riskin üç temel bileşeni vardır: Bunlar doğal risk, kontrol riski ve tespit riskidir. **Doğal risk**, destek hizmeti veren işletmede sunulan faaliyetlerle ilgili iç kontrollerin olmadığı varsayılarak, önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamama olasılığıdır. Doğal risk, hem işletme risklerine hem de hile risklerine neden olabilir. Dolayısıyla bu iki risk türünü ayrı şekilde ele almak ve değerlendirmek gerekir. İşletme riski ile hile riski birlikte meydana gelebilir. Örneğin, destek hizmeti veren bir işletmede iş tanımlarında değişiklik yapılması, bir karmaşa oluşturabilir. İş tanımları tam olarak öğrenilene kadar çalışanların hata yapma olasılıkları işletme riski iken; çalışanların bu durumu kendi menfaatleri doğrultusunda kullanmaları hile riskidir. İşletme ve hile riskine, genel dış etkenler (yasalar, teknolojik değişiklikler, doğal afetler, politik gelişmeler), işletmenin faaliyetleriyle ilgili değişiklikler (tedarikçilerle yaşanan olumsuzluklar, üretim ve satış bölgelerinin değiştirilerek yeni alanlara açılma vb), işletmenin niteliği (zayıf işletme kültürü ve yönetimin varlığı, kilit çalışanlarda değişimlerin olması vb) ve işletmenin finansal riskleri (Pazar fiyatları, kredibilite vb) neden olabilmektedir. **Kontrol riski**; ortaya çıkan bir yanlış beyanın, ilgili iç kontroller ile zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığını; **tespit riski ise**; güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin ortaya çıkan önemli bir yanlış beyanı

tespit edememe olasılığını ifade eder (Uluslar Arası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, paragraf 49).

Destek hizmeti veren işletmenin kontrol hedeflerini tehdit eden riskler mevcut olabilir, denetçi bu riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirmelidir (ISAE 3000, paragraf 24). Güvence çalışmalarını yürüten denetçinin, riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilmesi için öncelikle mevcut riskleri tespit etmesi gerekir. Destek hizmeti veren işletmenin güvence talebinde bulunduğu faaliyetler ile ilgili beyanlarında, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla destek hizmeti veren işletmenin faaliyetlerine ilişkin oluşturduğu sistem tanımı, iç kontrolü ve işletme çevresi hakkında bilgiler toplanır. Bu bilgilerden yararlanılarak risk değerlendirme faaliyetleri gerçekleştirilir. Bilgilerin toplanması, internet, ticari yayınlar, işletme içi ve dışı kişilerle yapılan görüşmeler, sorgulamalar, gözlemler, yeniden uygulamalar yoluyla edinilir. Risk değerlendirme işlemi bu bilgilerin toplanması süreci boyunca devam eder. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, risk değerlemeye ilişkin elde ettiği tüm bilgilere dayanarak çalışma kâğıtları oluşturur ve elde ettiği belgeleri bu çalışma kâğıtlarına ilave eder. Bu çalışma kâğıtları denetçi için kanıt niteliği taşır ancak Tip2 rapor talep edilmesi durumunda bu çalışma kâğıtları tek başına yeterli olmaz. Bu kanıtların kontrol testleriyle desteklenmesi gerekir.

Çalışmamız kapsamında örnek olarak gösterdiğimiz “Bilgi Teknolojileri A.Ş”.’nin risklerinin tespit edilmesine ilişkin denetçi araştırmalarına aşağıda yer verilmiştir. Buna göre güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, öncelikle “Bilgi Teknolojileri A.Ş”.’deki doğal riskleri (işletme ve hile riskleri) tespit edecektir. Doğal riskler işletme ve hile risklerinden meydana gelir ve bu risklerin denetçi tarafından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Aşağıda “Bilgi Teknolojileri A.Ş”.’de işletme risklerinin tespit edilmesine ilişkin denetçi değerlendirmesini gösteren tablo yer almaktadır:

Tablo 27: İşletme Risklerinin Değerlendirilmesine İlişkin Tablo

Riskin Kaynağı	Riskin Etkisi	Risk Değerlendirme			Anlamlı Risk Var mı? E/H
		Düşük	Orta	Yüksek	
Yurt dışına hizmet sunmaya başlanması	Sunulan hizmete ilişkin eğitim ve danışmanlık gibi sunum sonrası hizmetlerin zamanında yerine getirilememesi			X	E
İlişkili taraflara hizmet sunulması	Sunulan hizmetin kalitesinde düşüş		X		H
İtibar sahibi müşteriye karşı sorumlulukların yerine getirilmemesi	Destek hizmeti veren işletmenin itibarının zedelenmesi		X		H
İşletmeye yeni personel alınması	İşletmedeki çalışma düzeninin henüz öğrenilememiş olması nedeniyle sunulan hizmetlerin zamanında yerine getirilememesi ve hizmetlerde karışıklığın oluşması			X	E
İşletmenin ana faaliyet konusu haricinde başka faaliyetlere yönelmesi	Yeni girilen alandaki faaliyetlere odaklanılarak ana faaliyet konusundaki (yazılım hizmeti) hizmetin kalitesinin düşmesi		X		H
Sunulan hizmet konusunda kontrol mekanizmasının olmaması veya zayıf olması	Verilen hizmetin kalitesi hakkında bilgi sahibi olunamaması nedeniyle müşteri kaybetme	X			H

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 27, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”’deki işletme risklerini göstermektedir. Bu risklerden yüksek risk düzeyine sahip olanlar denetçi için dikkate alınması gereken, anlamlı risklerdir. Denetçinin ilgileneceği ve değerlendirmesi gereken riskler bunlardır. Tablodan görüldüğü üzere, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”’de iki adet anlamlı risk mevcuttur. Anlamlı riskler, işletme içerisinde gerçekleşme olasılığı ve gerçekleştiği takdirde işletmede oluşacak etkinin yüksek olduğu risklerdir. İşletme riski ile hile riski denetçi tarafından ayrı değerlendirilmesi gereken risklerdir. Aşağıdaki tablo “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”’deki hile risklerine ilişkin denetçi değerlendirmesini göstermektedir.

Tablo 28: Hile Riskinin Değerlendirilmesine İlişkin Tablo

Riskin Kaynağı	Riskin Etkisi	Risk Değerlendirme			Anlamlı Risk Var mı? E/H
		Düşük	Orta	Yüksek	
Baskı Unsurları					
İşletme yönetiminin satıştan sorumlu personelden belirli zaman içinde (örneğin her 6 ayda bir) işletmeye yeni bir müşteri kazandırılmasını istemesi	Satıştan sorumlu personelin müşteri kazanmak adına piyasada düşük itibara sahip işletmeleri hizmet grubuna alarak kendi itibarını zedelemesi			X	E
Müşteri tarafından talep edilen işin, yönetim tarafından belirlenen süre içerisinde bitirilmesi konusunda ısrarcı tutum sergilemesi	Hizmeti yerine getiren personelin sunulan hizmeti eksik veya kalitesiz şekilde sunması			X	E
Personelin çalışma saatleri ve koşulları konusundaki memnuniyetsizliği	Personel tarafından, hizmetin, müşterinin istekleri doğrultusunda ve zamanında yerine getirilmesine gereken önemin gösterilmemesi		X		H
Fırsat Unsurları					
Verilen hizmet ile ilgili eğitim, danışmanlık vb. hizmetleri vermekle görevli personelin kontrolündeki zayıflıklar	Personelin sunduğu hizmetin kalitesinin düşmesi		X		H
Yönetimin bilgi sahibi olmadığı yazılım programlarına ilişkin hizmetlerle ilgili süre bilgisinin personelden alınması	Personelin iş ile ilgili gereğinden fazla süre belirterek, söz konusu hizmetle ilgilenmesi ve ilave işleri üstlenmeyerek yönetimi zora düşürmesi			X	E
İlişkili taraflara verilen hizmetlerde genişleme	Başlangıçta tespit edilen yazılım projesi kapsamına ilave hizmet taleplerinin olması ve bu durumun işletmenin diğer müşterilerine karşı sorumluluklarını aksatması			X	E
Haklı Gösterme Unsurları					
Çalışanın, müşterinin destek hizmeti veren işletmeye faydadan çok, ilave angarya taleplerde bulunması nedeniyle külfet getiriyor olduğunu düşünmesi ve müşterinin talebi doğrultusunda hizmet sunmaması	Müşterinin kaybedilmesi			X	E

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 28, “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”’de denetçi tarafından değerlendirilmiş hile risklerini göstermektedir. Hile riskleri, çalışanlar veya yönetim tarafından kasıtlı olarak

yapılan davranışlar nedeniyle ortaya çıkabilecek ihtimallerdir. Bu ihtimallerin gerçekleşme olasılıkları yüksek ve gerçekleştikleri takdirde işletmede yaratacakları etki de yüksek ise bu durumda risk anlamlıdır ve güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi için incelenmesi gereken risk grubunu oluşturur. Yukarıdaki tabloya göre “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”de dört adet anlamlı risk mevcuttur. Denetçi, bu anlamlı risklere yönelik işletmede tanımlanmış kontrol mevcut mu değerlendirmek durumundadır. Anlamlı risklere yönelik tanımlanmış kontrollerin mevcut olup olmadığının tespit edilmesi ve varsa bu kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi işlemleri, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi tarafından tüm denetim süreci (6 aylık süreç) boyunca gerçekleştirilir. Bu nedenle, denetçi tarafından yerine getirilen bu incelemelere *3.6.3.2.Kontrollerin Tasarımı ve İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi* başlığı altında değinilecektir.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletmenin, güvence talep edilen süreç veya süreçler ile ilgili risklerini belirlemek ve değerlendirmek için risk değerlendirme prosedürlerini kullanır. Bu risk değerlendirme prosedürleri sorgulama, gözlem ve inceleme, yeniden uygulamadır. Güvence çalışmaları yürütülürken risk değerlendirme prosedürleri kapsamında analitik inceleme prosedürleri kullanılmamaktadır. Bunun da nedeni, güvence çalışmalarının destek hizmeti veren işletmenin mali tabloları hakkında değil işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bir görüş beyan etmeyi içeriyor olmasıdır.

Destek hizmeti veren işletmenin, kendi iç kontrol sistemi kapsamında faaliyetleriyle ilgili risk değerlendirme sürecini belirli prosedürlere dayandırması, bir başka deyişle, destek hizmeti veren işletmenin resmi süreci benimseyerek risklerini tespit etmesi ve değerlendirmesi güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin risk değerlendirme faaliyetleri üzerinde etki yaratır. Şöyle ki, güvence çalışmalarını yürüten denetçi, işletme içinde resmi bir risk değerlendirme prosedürünün var olduğunu buna rağmen yönetim tarafından ortaya çıkarılmamış veya önlenememiş “önemli yanlışlık” risklerinin varlığını tespit ederse, destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili eksikliklerinin olduğuna kanaat getirir. Bu durum ise, güvence çalışmalarını yürüten denetçinin toplayacağı kanıtların nitelik ve miktarını etkiler. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, kendisinden Tip 2 rapor türü talep edildiğinde kontrol testlerine başvurur. Çünkü Tip 1 rapor türünde sadece, kontrollerin tasarımı ve uygulanması üzerine kontroller

geliştirilir. Etkinliğin ölçülmesi amacıyla denetçi kontrol testlerini gerçekleştirir. Ancak unutulmaması gereken husus, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin, destek hizmeti veren işletmenin tüm faaliyetleriyle ilgili iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğinden değil, talep edilen faaliyetle veya faaliyetlerle ilgili kontrollerin tasarımından, uygulanmasından ve etkin işleyip işlemediğinden sorumlu olduğudur.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, görüş vereceği konuya göre riskleri tespit eder. Kontrollerin etkin işlemleriyle ilgili bir bilgi elde edilmek isteniyorsa, bu kontrollerin işleyişini tehdit edebilecek en önemli riskin ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Riskler; finansal, yasal veya faaliyetlerle ilgili olabilir. Faaliyetlerle ilgili risklerin içinde gizlilik, güvenlik, erişebilirlik, bütünlük gibi kontroller söz konusudur.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgilenir. Önemsiz düzeydeki riskler denetçinin değerlendirmesi üzerinde etki yaratmaz. Destek hizmeti veren işletmenin güvence talebinde bulunduğu hizmet/hizmetlerle ilgili olası bir risk, bu hizmetten fayda sağlayan ilgili taraflar üzerinde olumsuz etki yaratıyorsa, bu durumda tespit edilen riskin “önemli” düzeyde olduğu kabul edilir. Denetçi, güvence çalışmaları esnasında, risk değerlendirmesi yaparken elde ettiği bilgilerden farklı ve görüşü üzerinde etki yaratabilecek önemlilikte yeni bilgiler edinebilir. Örneğin, risk değerlendirmesi belirli kontrollerin etkin işlediği beklentisine dayanabilir. Kontrol testlerini uygularken denetçi, kontrollerin denetim sırasında ilgili zamanlarda etkin işlemediğine ilişkin kanıt elde edebilir (BDS 315, paragraf A143). Bu tür durumlarda risk değerlendirmesi, işletmenin gerçek durumunu uygun şekilde yansıtmayabilir ve planlanan sonraki güvence prosedürleri önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde etkin olmayabilir. Dolayısıyla risk değerlendirmenin revize edilmesi gerekir.

Denetçi, risk değerlendirme kapsamında, güvence ekibi ile yapılan görüşmeleri ve bu görüşmelerde alınan önemli kararları, destek hizmeti veren işletmenin güvence süreci üzerinde etki yaratacağını düşündüğü iç kontrol değerlendirmelerini, güvence süreciyle ilgili tespit ettiği önemli yanlışlık risklerini çalışma kâğıtlarında belgelendirir.

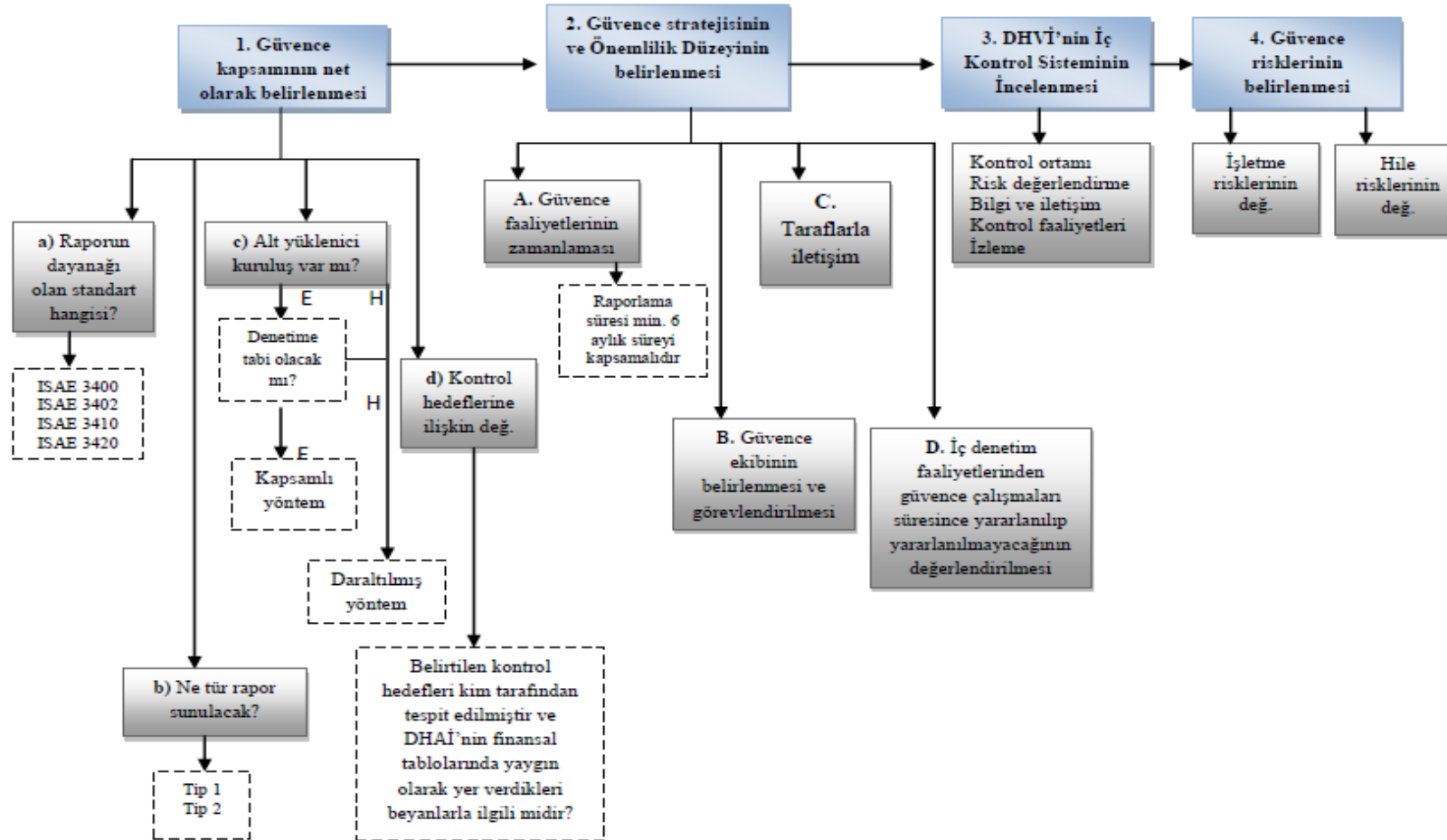
3.6.2.5. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Destek hizmeti veren bir işletmedeki kontrollerin raporlanmasına yönelik bir denetimde, önemlilik kavramı, destek hizmeti alan işletmelerin finansal tablolarıyla ilgili olmaktan ziyade raporlanmakta olan sistemle ilgilidir (GHS 3402, paragraf A16). Önemlilik düzeyi, güvence çalışmalarına konu olan hizmetlerle ilgili mevcut eksiklik veya yanlışlıkların, bu hizmetten fayda sağlayan taraflar üzerinde olumsuz etki yaratmaya başladığı düzeydir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, önemliliği, güvence çalışmalarını planlarken, yürütürken, tespit edilen yanlışlıkların çalışmalar ve görüş üzerindeki etkisini değerlendirirken kullanır. Denetçi, güvence çalışmalarını planlarken önemli yanlışlıkların büyüklüğü hakkında incelemelerde bulunur. Denetçi yaptığı bu incelemelerden elde ettiği önemli yanlışlık büyüklüğünü dikkate alarak, kullanacağı risk değerlendirme prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

Önemlilik düzeyi denetçinin mesleki yargısına göre belirlenir. Hizmet kuruluşları için önemlilik düzeyinin belirlenmesi bağımsız denetim çalışmalarında olduğu gibi finansal bilgilerin incelenmesini kapsamadığından bir hesaplama içermez. Daha sübjektiftir. Yani güvence çalışmalarında kontrollerin test edilmesi söz konusu olduğu için hizmet kuruluşlarında önemlilik, denetçinin görüşünü etkileyen bir husustur. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, talep edilen raporun türü Tip1 veya Tip2 olsun özellikle işletmenin finansal durumuna ilişkin bir güvence talep edilmemişse önemliliğe ilişkin düzeyi belirlerken nitel faktörleri dikkate alır. Yanlışlık veya eksikliğin niteliği, güvence raporu sunulacak süreç ile ilgili taraflar üzerinde olumsuz derecede büyük etki meydana getiriyorsa, önemli demektir. Başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyi, güvence çalışmaları esnasında edinilen ilave bilgiler nedeniyle değiştirilebilir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, önemlilik düzeyi ile ilgili olarak bir çalışma kâğıdı düzenlemez. Yani önemliliğe ilişkin mesleki yargının yazılı hale getirildiği bir belge söz konusu değildir.

Önemlilik düzeyi ile güvence riski arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Denetçinin belirlediği kabul edilebilir önemlilik seviyesi düşerse, güvence riski artar.

Şekil 25: Güvence Hizmetleri Sürecinin Planlama Aşaması



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.6.3. Güvence Çalışmalarının Yürütülmesi Aşaması (Sistemin Test Edilmesi)

Bu aşamada, güvence ekibi, destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından beyan edilen sistem tanımını değerlendirir ve kontrollerin işleyiş etkililiği ve tasarımı üzerine kanıt toplar.

3.6.3.1. Destek Hizmeti Veren İşletmenin Sistem Tanımının Değerlendirilmesi

Destek hizmeti veren işletme uygun ölçütler kullanarak işletmesinin sistem tanımını oluşturmalıdır. İşletmenin sistem tanımı sunulan hizmetlerin, oluşturulan sistemin geçerli olduğu dönem veya tarihin, işletme tarafından oluşturulan kontrol hedeflerinin belirlenmesini içerir. Bu başlık altında öncelikle “uygun ölçüt” kavramı dikkat çekmektedir. Uygun ölçütün kullanılması, sistemin önceden belirlenmiş kurallara uygun şekilde oluşturulmasını ifade eder. Nasıl ki finansal tabloların hazırlanmasında Finansal Raporlama Standartları bir ölçüt olarak kullanılıyorsa, iç kontrol ile ilgili bir sistem tanımı oluşturmak için de işletmenin kendi belirlediği iç kontrol çerçevesi ya da sözleşme için özel olarak tasarlanmış ayrı kontrol hedefleri ölçüt olarak kullanılabilir. Bir ölçütün uygun olup olmadığının belirlenmesinde ölçütün bazı özelliklere sahip olması belirleyici unsurdur. Bu özelliklere göre, uygun ölçüt, kullanıcılar tarafından kararların verilmesine yardımcı olan görüşün oluşmasına katkıda bulunmalı; tam olmalı; güvenilir olmalı; tarafsız görüşlerin oluşmasına katkıda bulunmalı ve anlaşılır olmalıdır (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi; paragraf 36). Destek hizmeti veren işletme yönetimi, sistemi oluşturmak için uygun ölçütleri seçmek, seçtiği ölçütün ne olduğunu beyanlarında belirtmek ve ölçütleri beyanlarına temel oluşturacak şekilde kullanmakla sorumludur. İşletme yönetimi, yasa, mevzuat veya işletmenin belirlediği kendi kuralları gibi kabul edilen ölçütler kapsamında sistem tanımını büyütmek zorundadır. Ayrıca, işletme yönetimi kontrollerle elde etmeye çalıştığı hedeflere ulaşmasını engelleyecek riskleri tanımlamak ve bu risklerin azaltılmasını sağlayacak kontrolleri oluşturarak uygulamaktan sorumludur. Sadece kontrollerin tasarlanması ve uygulanması değil, aynı zamanda kontrollerin uygun şekilde işleyip işlemediğinin alanında uzman kişilerce manüel olarak kontrollerinin yapıldığının tespit edilmesinden de destek hizmeti veren işletme yönetimi sorumlu olmaktadır.

Buna karşılık güvence çalışmalarını yürüten denetçi bu bağlamda destek hizmeti veren işletme yönetiminin kullandığı ölçütlerin uygunluğunu ve beyan ettiği sistemin tarafsız şekilde sunulduğunu incelemek zorundadır.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, yönetim tarafından kullanılan ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yönetimin sistem tanımını hazırlarken uygun ölçütleri kullanıp kullanmadığına ilişkin yaptığı incelemeye dayanak olmak üzere üç kısımdan oluşan bir çalışma kâğıdı düzenler. Bu çalışma kâğıdının amacı, yönetimin, destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımını hazırlarken kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek (kısım 1), kontrollerin tasarımını değerlendirmek için kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek (kısım 2) ve kontrollerin işleyiş etkililiğini değerlendirmek için kullanılan ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek (kısım 3) (sadece tip 2 rapor olması durumunda)tir. Bu çalışma kâğıdı, alt yüklenici kuruluşun var olması ve kapsam dâhilinde tutulması istendiği hallerde her bir alt yüklenici kuruluş için ayrıca düzenlenmelidir. Aşağıdaki şekil Yönetimin Uygun Ölçüt Kullanımının Değerlendirilmesine ilişkin çalışma kâğıdı örneğini göstermektedir.

Şekil 26: Yönetimin Uygun Ölçüt Kullanımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı Örneği

Müşteri İşletme	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.
Dönem	: 1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014
Referans No	: U22
Konu	: Yönetimin uygun ölçüt kullanımına ilişkin değerlendirme
Amaç	: Bu çalışma kâğıdının amacı yönetimin, destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımını hazırlarken kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek, kontrollerin tasarımı için kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek ve kontrollerin işleyiş etkililiği için kullanılan ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek -sadece tip 2 rapor olması durumunda-tir.
Kapsam	: 1. Destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımını hazırlarken kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek 2. Kontrollerin tasarımı için kullandığı ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek 3. Kontrollerin işleyiş etkililiği için kullanılan ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek
Uygulanabilirlik	: Bu çalışma kâğıdı, alt yüklenici kuruluşun var olması ve kapsam dâhilinde tutulması istendiği hallerde her bir alt yüklenici kuruluş için ayrıca düzenlenmelidir.
Hazırlayan	:
İnceleyen:	Tarih : Tarih :

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

Söz konusu ölçütlerin uygunluğuna karar verirken, denetçi ölçütlerin en azından aşağıdaki unsurları içerip içermediğini tespit eder (GHS 3402, paragraf 16):

- Ölçütler, hizmet kuruluşunun sisteminin ne şekilde tasarlandığını ve uygulandığını açıklamalıdır. Bu açıklamalar kapsamında aşağıdakiler yer alır:
 - I. Sunulan hizmet türleri,
 - II. Hizmetin sağlanmasında kullanılan bilgi teknolojileri ve prosedürleri,
 - III. İlgili muhasebe kayıtları ve destekleyici bilgiler
 - IV. Destek hizmeti veren işletmenin sisteminin, faaliyetler dışındaki önemli olayları ve durumları ne şekilde ele aldığı,
 - V. Raporların ve destek hizmeti alan işletmeler için hazırlanan diğer bilgilerin hazırlanması için kullanılan süreçler,
 - VI. Belirlenen kontrol hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için tasarlanan kontroller,
 - VII. Kontrollerin tasarlanmasında öngörülen, destek hizmeti alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri: Tamamlayıcı kontroller, destek hizmeti alan işletmeler tarafından oluşturulan ve destek hizmeti veren işletmenin kontrol hedeflerine ulaşmasını destekleyen kontrollerdir. Destek hizmeti alan kuruluşların tamamlayıcı kontrollerine ilişkin örnek metin aşağıda yer almaktadır.

Şekil 27: Destek Hizmeti Alan İşletmelerin Tamamlayıcı Kontrollerine İlişkin Örnek

B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından kullanıcı kuruluşlara verilen hizmetler için, destek hizmeti alan kullanıcı kuruluş tarafından bazı kontrollerin mevcut olduğu varsayılmaktadır. Bu kontrollerin uygulanabilirliği, raporda belirtilen bazı kontrol hedeflerinin başarıya ulaşması amacıyla gereklidir. Destek hizmeti alan kullanıcı kuruluşlar B Bilgi Teknolojileri A.Ş. ile sözleşmelerini, sağlanan ve taahhüt edilen hizmeti daha iyi kavramak amacıyla gözden geçirmelidir.

Bu bölüm B Bilgi Teknolojileri A.Ş. kontrollerinin uygun bir şekilde işlemesi için destek hizmeti alan kullanıcı kuruluşlarında bulunması beklenen kontrolleri tanımlamaktadır. Destek hizmeti alan kullanıcı kuruluşların denetçileri, aşağıda bulunan iç kontrollerin kendi ortamlarında bulunup bulunmadığına ve bulunuyorsa efektif bir şekilde işleyip işlemediğini dikkate almalıdır.

Aşağıda yer alan kontroller kullanıcı kuruluşlar tarafından, iç kontrollerinde yer alması gereken tüm kontrolleri kapsayan bir kontrol listesi değildir. Kullanıcı kuruluşların kendi organizasyonları içerisinde farklı kontroller ortaya çıkabilir.

Kullanıcı kuruluşların iç ortamlarında beklenen kontroller:

- Kullanıcı kuruluşların bir personel yönetmeliğine sahip olması, bu yönetmelik doğrultusunda işe alım ve işten ayrılma politikalarını belirlemiş olması ve bunu hizmet kuruluşlarında da uygulanacak şekilde uyguluyor olması beklenmektedir.
- Kullanıcı kuruluşların, bir bilgi güvenliği politikalarının bulunması beklenmektedir
- Kullanıcı kuruluşların, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'den hizmet alımı karşılığında bir hizmet sözleşmesi ve gizlilik sözleşmesi imzalamış olmaları beklenmektedir
- Kullanıcı kuruluşların, B Bilgi Teknolojileri A.Ş. ile hizmet seviyesi anlaşması imzalamaları beklenmektedir. Bu anlaşmalar doğrultusunda, kuruluşlar B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'den düzenli aralıklarla hazırlanacak olan hizmet seviyesi raporlarını talep edebilir.
- Kullanıcı kuruluşların, B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tarafından taahhüt edilen performans ve kapasitenin, sözleşmede yer alan bilgiler ile örtüştüğünü teyit eder nitelikte çalışmalarını gerçekleştirmeleri beklenmektedir.
- Kullanıcı kuruluşların, gelecekteki performans ve kapasite projeksiyonlarını gerçekleştirip, bu doğrultuda B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'den ek kapasite temini için talepte bulunmaları gerekmektedir.
- Kullanıcı kuruluşlar, yıllık test planlarını hazırlayıp, B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye iletmelidir
- Kullanıcı kuruluşlar, kendi iç ağlarını güvenlik açıklarına karşı test etmekle ve gerekli önlemleri almakla sorumludurlar
- Kullanıcı kuruluşların, ABC 'de barındırılan sunucular ve bileşenlere kimliklendirme, mantıksal erişim ve yetkilendirme politikalarını uygulamaları ve izlemeleri beklenmektedir
- Kullanıcı kuruluşlar, ABC ile birlikte envanter sayımı gerçekleştirmekle sorumludurlar
- Kullanıcı kuruluşlar, kendileri için ayrılmış özel alanlarının bulunması halinde, bu alanlara giriş-çıkış yetkisini yetkili kişilere vermekle sorumludur
- Kullanıcı kuruluşlar ABC 'de bulunan kendi donanımları için bakım planı oluşturmalıdır. Bu donanımlar için kullanıcı kuruluşların vaka ve problem yönetimini gerçekleştirmeleri beklenmektedir.

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır

- Ölçütler, 2nci tip raporun söz konusu olması durumunda tanımın, kapsadığı dönem boyunca destek hizmeti veren işletmenin sisteminde meydana gelen değişikliklerin ilgili detaylarını içermelidir.
- Ölçütler, tanımlanan destek hizmeti veren işletme sisteminin kapsamı ile ilgili bilgileri içermelidir.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletme yönetiminin sunduğu sistem tanımının tarafsız şekilde sunulduğuna dair de değerlendirme yapmalıdır. Bu amaçla Yönetimin Sistem Tanımının Değerlendirilmesine yönelik bir çalışma kâğıdı düzenler. Bu çalışma kâğıdının amacı, yönetim tarafından beyan edilen destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımının, faaliyetler içerisinde yer edinmiş kontroller ile ilgili yönleri de dâhil olmak üzere her açıdan tarafsız sunulup sunulmadığını tespit etmeye yönelik, ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen süreçleri belgelendirmektir. Yönetimin Sistem Tanımının Değerlendirilmesine yönelik denetçi tarafından oluşturulan çalışma kâğıdına ilişkin örnek aşağıda gösterilmektedir:

Şekil 28: Yönetimin Sistem Tanımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı

Müşteri İşletme	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.		
Dönem	: 1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014		
Referans No	: ST25		
Konu	: Yönetimin sistem tanımının tarafsız sunumuna ilişkin değerlendirme		
Amaç	: Bu çalışma kâğıdının amacı, yönetim tarafından beyan edilen destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımının, faaliyetler içerisinde yer edinmiş kontroller ile ilgili yönleri de dâhil olmak üzere her açıdan tarafsız sunulup sunulmadığını tespit etmeye yönelik ölçütlerin uygunluğunu değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen süreçleri belgelendirmektir.		
Kapsam	: Bu çalışma kâğıdı aşağıdaki bölümleri kapsar: 1. Destek hizmeti veren işletmenin sisteminin anlaşılmasının sağlanması 2. Destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımı ile ilgili kanıt sağlama		
Uygulanabilirlik	: Bu çalışma kâğıdı, Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Güvence Raporlarının hazırlanması halinde düzenlenmek zorundadır. Bu çalışma kâğıdının belirli alanları Müşterinin bazı faaliyetleri için geçerli değildir.		
Hazırlayan	:	Tarih	:
İnceleyen	:	Tarih	:

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletme yönetiminin risk değerlendirme sürecini anlamak ve kontrol hedeflerinin başarısını tehdit eden riskleri tespit etmekle sorumludur. Bu sorumluluk ile ilişkili iki ayrı çalışma kâğıdı bulunmaktadır. Birincisi, Şekil 26’te gösterilen Yönetimin Uygun Ölçüt Kullanımına İlişkin Çalışma Kâğıdının ikinci kısmı, diğeri ise, Kontrollerin Tasarımının Değerlendirilmesine İlişkin

Çalışma Kâğıdıdır. Bu çalışma kâğıdının amacı, hizmet kuruluşunun, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşması için gerekli olan kontrolleri tespit etmek ve bu kontrollerin, amaçların gerçekleştirilmesi için uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen prosedürleri belgelendirmektir. Bu çalışma kâğıdı, risklerin tanımlanması, riskler ile kontroller arasındaki bağlantının tanımlanması ve sonuç bölümlerini içerir. Kontrollerin Tasarımının Değerlendirilmesine İlişkin örnek çalışma kâğıdı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 29: Kontrollerin Tasarımının Değerlendirilmesine İlişkin Çalışma Kâğıdı

Müşteri İşletme	: Bilgi Teknolojileri A.Ş.		
Dönem	: 1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014		
Referans No	: KT25		
Konu	: Kontrollerin tasarımının değerlendirilmesi		
Amaç	: Bu çalışma kâğıdının amacı, hizmet kuruluşunun, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşması için gerekli olan kontrolleri tespit etmek ve bu kontrollerin, amaçların gerçekleştirilmesi için uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen prosedürleri belgelendirmektir.		
Kapsam	: Bu çalışma kâğıdı aşağıdaki bölümleri kapsar: 1. Risklerin tanımlanması 2. Riskler ile kontroller arasındaki bağlantının tanımlanması 3. Sonuç		
Uygulanabilirlik	: Bu çalışma kâğıdı, Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Güvence Raporlarının hazırlanması halinde düzenlenmek zorundadır.		
Hazırlayan	:	Tarih	:
İnceleyen	:	Tarih	:

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır

Denetçi, destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin etkin işleyip işlemediğine ilişkin değerlendirmelerinde uygun ölçüt kullanıp kullanmadığını tespit etmekle sorumludur. Bu sorumluluk ile ilgili olarak denetçi, Şekil 26'da belirtilen Yönetimin Uygun Ölçüt Kullanımına İlişkin Çalışma Kâğıdının üçüncü kısmını ve bu amaca ulaşmak için izlediği prosedürleri gösteren Güvence Programına İlişkin Çalışma Kâğıdını kullanır. Bu çalışma kâğıdının amacı, belirlenen kontrol amaçları ile ilgili bulunan kontrollerin işleyiş etkililiği hakkında kanıt toplamak için gerçekleştirilen prosedürleri ve planları

belgelendirmektir. Şekil 30 Güvence Programına Ait Çalışma Kâğıdı örneğini göstermektedir:

Şekil 30: Güvence Programına İlişkin Çalışma Kâğıdı

Müşteri İşletme	: B Bilgi Teknolojileri A.Ş.		
Dönem	: 1 Mayıs 2013 – 30 Nisan 2014		
Referans No	: GP28		
Konu	: Kontrollerin işleyiş etkililiğinin değerlendirilmesi		
Amaç	: Bu çalışma kâğıdının amacı, belirlenen kontrol hedefleri ile ilgili bulunan kontrollerin işleyiş etkililiği hakkında kanıt toplamak için gerçekleştirilen prosedürleri ve planları belgelendirmektir.		
Kapsam	: 1. Kontrol hedefleri, Kontrol Tanımı ve Planlanmış prosedürler 2. Sonuç		
Uygulanabilirlik	: Bu çalışma kâğıdı, Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Güvence Raporlarının hazırlanması halinde düzenlenmek zorundadır.		
Hazırlayan	:	Tarih	:
İnceleyen	:	Tarih	:

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır

Güvence çalışmaları yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımı ile ilgili olarak yukarıda açıklanan sorumluluklarını yerine getirmek için kanıtlar toplar. Kanıt, güvence çalışmaları yürüten denetçinin konu ile ilgili bir görüş ve düşünceye sahip olmasını sağlayan belge ve bilgilerin tümüdür. Bu bilgi ve belgelerin görüş elde etmeyi sağlayacak yeterlilik ve nitelikte olması gerekir. Kanıtın niteliği uygunluğu anlamına gelir. Kanıtın yeterlilik ve uygunluğu arasında bir ilişki söz konusudur. Yeterlilik, kanıtın miktarının ölçütüdür. Kanıtın miktarı, önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmeden ve ilgili kanıtın kalitesinden etkilenir. Uygunluk ise; kanıtın kalitesinin ölçütüdür. Kanıtın kalitesi, kanıtın ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır. Kanıtın güvenilirliği ise kanıtın kaynağına ve niteliğine bağlıdır.

Güvence çalışmaları yürüten denetçi, risk değerlendirme prosedürleri olan sorgulama, gözlem ve kayıt-belgelerin tetkik edilmesi suretiyle kanıt toplar (GHS 3402, paragraf 22). GHS 3402 A22’de daha detaylı anlatıldığı şekliyle denetçi, tanımın gerçeğe

uygun biçimde sunumunu değerlendirmek üzere kanıt toplarken aşağıdaki prosedürleri kullanır:

- Destek hizmeti alan işletmelerin niteliğinin ve destek hizmeti veren işletme tarafından sunulan hizmetlerin bu işletmeleri etkileme ihtimalini değerlendirir.
- Destek hizmeti veren işletmenin sözleşmeden doğan yükümlülüklerine ilişkin bilgi elde etmek için destek hizmeti alan işletmelerle yapılan standart sözleşme şartlarını okur.
- Destek hizmeti veren işletme personeli tarafından uygulanan prosedürleri gözlemler.
- Destek hizmeti veren işletmenin politika ve prosedürlerine ilişkin kılavuzları ve diğer sistem dokümanlarını gözden geçirir.

Denetçinin güvence çalışmaları esnasında kullandığı kanıt toplama teknikleri bağımsız denetimde olduğu gibi çok çeşitli değildir. Güvence çalışmaları, kontrollerin uygulanması, tasarımı ve işleyiş etkililiği açısından yapıldığından denetçi sadece sorgulama, gözlem ve tetkik yöntemlerini kullanarak kanıt toplar. **Sorgulama yöntemi**, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda süreç boyunca, yazılı veya sözlü şekilde bilgi alınmasıdır (BDS 500, paragraf A22). Sorgulama tek başına yeterli bir kanıt toplama tekniği olmayıp diğer teknikleri destekleyici niteliktedir (BDS 500, paragraf A2). **Gözlem yöntemi**, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir. Söz konusu süreç veya prosedür ile ilgili kanıt sağlar fakat yapıldığı zaman ile sınırlıdır (BDS 500, paragraf A17). **Tetkik yöntemi**, işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt ve belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Tetkik yöntemi ile elde edilen kanıtların güvenilirlik dereceleri, kanıtın niteliğine, kaynağına ve bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak değişiklik gösterir (BDS 500, paragraf A14).

3.6.3.2. Kontrollerin Tasarımı ve İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin tasarımının uygunluğu ve bu kontrollerin etkin şekilde işleyip işlemediğine dair kanıtlar toplar.

a) Kontrollerin Tasarımının Değerlendirilmesi

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, kontrol hedeflerine ulaşılması için gerekli olan kontrolleri tespit eder ve bu kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirir (GHS 3402, paragraf 23). Bu değerlendirmeyi yaparken, kontrol hedeflerine ulaşmayı engelleyecek olası riskleri ve belirlenen kontrollerin bu risklerle olan ilişkisini belirler. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi açısından, bir kontrol, tek başına veya diğer kontrollerle birlikte destek hizmeti veren kuruluşun sistem tanımında belirttiği kontrol hedeflerine ulaşmasını sağlayacak düzeyde makul güvence sağlıyorsa uygun şekilde tasarlanmış demektir (GHS 3402, paragraf A25). Güvence çalışmalarını yürüten bir denetçi, kontroller ile ilgili bilgi edinmek için akış şemaları, soru formları veya karar tabloları kullanabilir (GHS 3402, paragraf A26). Tablo 29, “Bilgi Teknolojileri A.Ş”.’deki kontrollerin tasarımına ilişkin denetçi değerlendirmesini göstermektedir.

Tablo 29: Kontrollerin Tasarımına İlişkin Denetçi Değerlendirmesi

Riskin kaynağı	Riskin etkisi	Tanımlanmış kontroller	Denetçinin kontrollere yönelik değerlendirmesi
İşletmenin yurt dışına hizmet sunmaya başlaması	Sunulan hizmete ilişkin eğitim ve danışmanlık gibi sunum sonrası hizmetlerin zamanında yerine getirilememesi	Herhangi bir kontrol tanımlanmamıştır.	*İşletme, en kısa sürede hizmet sunulmaya başlanan ülkede ikamet edebilecek, uygun nitelikte personel alımını gerçekleştirebilir mi? *İşletme, mevcut personel arasından yeterli sayı ve nitelikteki personelini, hizmet sunmaya başladığı ülkede ikamet etmek üzere görevlendirebilir mi?
İşletmeye yeni personel alınması	Çalışma düzenine henüz adapte olunmuş olması nedeniyle yeni personel tarafından, sunulan hizmetlerin zamanında yerine getirilememesi veya hizmetlerde karışıklığın oluşması	İş tanımları yapılmıştır ve her bir çalışanın görev ve sorumluluklarına ilişkin başlangıçta ve periyodik aralıklarla eğitim toplantıları yapılmaktadır.	İş tanımları gözden geçirilmiş ve kabul edilebilir görülmüştür. Ayrıca, görev ve sorumluluklara ilişkin eğitim toplantı tutanakları incelenerek yeterli olduğu kanaatine varılmıştır.
İşletmede satış müdürünün, satıştan sorumlu personelden belirli zaman içinde (örneğin her 6 ayda bir) işletmeye yeni bir müşteri kazandırılmasını istemesi	Satıştan sorumlu personelin müşteri kazanmak adına piyasada düşük itibara sahip işletmeleri hizmet grubuna alarak işletmenin kendi itibarını zedelemesi	Görevler ayrılığı ilkesi uygulanmakta ve her bir yönetici, kendisine bağlı personelin yürüttüğü işletme faaliyetlerinin prosedürlere uygun yerine getirilmesi konusunda sürekli kontroller gerçekleştirilmektedir.	İşletmenin organizasyon yapısı incelenmiş ve satış müdürünün hesap vermekle sorumlu bulunduğu yönetici personel tarafından her ay düzenli olarak satış elemanlarıyla toplantı yapması gerektiği bilgisi oluşturulan prosedürlerden öğrenilmiştir.
Müşteri tarafından talep edilen işin, işle ilgili bilgi sahibi yöneticiler tarafından belirlenen süre içerisinde bitirilmesi konusunda ısrarcı tutum sergilemesi	Hizmeti yerine getiren personelin sunulan hizmeti eksik veya kalitesiz şekilde sunması	Sunulan hizmetin gerçekleştirilme süresi, yeri vb. konularda bilgi ve tecrübe sahibi yöneticiler istihdam edilmekte ve ayrıca, sunulan hizmeti gerekli olduğu süre zarfında bitirebilecek uygun nitelikte personel işe alınmaktadır.	İşletmenin işe alım politika ve prosedürleri okunmuş ve kabul edilebilir görülmüştür.
İlişkili taraflara verilen hizmetlerde genişleme	Başlangıçta tespit edilen yazılım projesi kapsamına ilave hizmet taleplerinin olması ve bu durumun işletmenin diğer müşterilerine karşı sorumluluklarını aksatması	İlişkili taraflara sunulacak hizmetler ile ilgili özel olarak oluşturulmuş yazılı politika ve prosedürler mevcuttur ve hizmet verilen ilişkili taraflara bu politika ve prosedürler hakkında bilgi verilerek yazılı onayları alınmaktadır.	İşletmenin ilişkili taraflar ile ilgili oluşturmuş olduğu politika ve prosedürler okunmuş ve kabul edilebilir görülmüştür.

Tablo 29 (Devamı)

Riskin kaynağı	Riskin etkisi	Tanımlanmış kontroller	Denetçinin kontrollere yönelik değerlendirmesi
Çalışanın, müşterinin destek hizmeti veren işletmeye faydadan çok, ilave angarya taleplerde bulunması nedeniyle külfet getiriyor olduğunu düşünmesi ve müşterinin talebi doğrultusunda hizmet sunmaması	Sunulan hizmetin kalitesinin düşmesi sonucu müşterinin kaybedilmesi	Sunulan hizmet ile ilgili müşteri şikâyet ve önerilerinin iletilebileceği ve bu şikâyet ve önerilerin ilgili sorumlu personele ulaşacağı bir bilgi sistemi mevcuttur.	Müşteri şikâyet ve önerilerinin iletildiği bilgi ağına ilişkin oluşturulmuş sistem uygun görülmüştür.
Yönetimin bilgi sahibi olmadığı yazılım programlarına ilişkin hizmetlerle ilgili süre bilgisinin personelden alınması	Personelin iş ile ilgili gereğinden fazla süre belirterek, söz konusu hizmetle ilgilenmesi ve ilave işleri üstlenmeyerek yönetimi zora düşürmesi	Sunulan hizmetin gerçekleştirilme süresi, yeri vb. konularda bilgi ve tecrübe sahibi yöneticiler istihdam edilmektedir.	Yönetici pozisyonunda istihdam edilen personelin işe alımlarına ilişkin politika ve prosedürler okunmuş ve kabul edilebilir görülmüştür.

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

b) Kontrollerin İşleyiş Etkililiğinin Değerlendirilmesi

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, kontrol hedeflerine ulaşmayı sağlayan kontrolleri tespit ederek bu kontrollerin dönem boyunca işleyiş etkinliğini değerlendirir. Bu değerlendirmeyi gözlem ve tetkik, sorgulama ve belge incelemesi yaparak gerçekleştirir ve belgeleme yaparken akış şemaları, soru formları veya açıklayıcı notlar kullanabilir. Kontrollerin işleyiş etkililiğine ilişkin görüşün, önceki dönem denetimlerinde olumlu olması, cari dönemde kontrollerin işleyiş etkililiğine ilişkin yapılacak testlerin kapsamını daraltmaz (GHS 3402, paragraf, 24), Ancak geçmiş dönemde tespit edilmiş sapmalar söz konusu ise, bu durum cari dönemde kontrollerin işleyiş etkililiğini değerlendirmeye yönelik testlerin kapsamının arttırılmasına neden olabilir (GHS 3402, paragraf A32). Tablo 30, örnek olarak sunduğumuz “Bilgi Teknolojileri A.Ş.”’de tanımlanmış kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin denetçi değerlendirmesini göstermektedir.

Tablo 30: Kontrollerin İşleyiş Etkililiğine İlişkin Denetçi Değerlendirmesi

Riskin Kaynağı	Riskin Etkisi (Nasıl bir risk oluşabilir?)	Tanımlanmış Kontroller (Bu riske karşılık işletmenin tedbiri ne?)	Denetçinin kontrollere yönelik uyguladığı değerlendirme prosedürleri	Değerlendirme prosedürleri sonucu denetçinin kontrollere yönelik kararı
İşletmeye yeni personel alınması	Çalışma düzenine henüz adapte olunmuş olması nedeniyle yeni personel tarafından, sunulan hizmetlerin zamanında yerine getirilememesi veya hizmetlerde karışıklığın oluşması	İş tanımları yapılmıştır ve her bir çalışanın görev ve sorumluluklarına ilişkin başlangıçta ve periyodik aralıklarla eğitim toplantıları yapılmaktadır.	İş tanımlarına ilişkin dokümanlar ile yapılan eğitim toplantı tutanakları tarihleri göz önünde bulundurularak incelenmiştir.	Etkin
İşletmede satış müdürünün, satıştan sorumlu personelden belirli zaman içinde (örneğin her 6 ayda bir) işletmeye yeni bir müşteri kazandırılmasını istemesi	Satıştan sorumlu personelin müşteri kazanmak adına piyasada düşük itibara sahip işletmeleri hizmet grubuna alarak işletmenin kendi itibarını zedelemesi	Görevler ayrılığı ilkesi uygulanmakta ve her bir yönetici, kendisine bağlı personelin yürüttüğü işletme faaliyetlerinin prosedürlere uygun yerine getirilmesi konusunda sürekli kontroller gerçekleştirmektedir.	Satış müdürünün hesap vermekle sorumlu bulunduğu personel ile görüşme sağlanarak, faaliyetlere ilişkin kontrollerin her 6 ayda bir düzenlenen toplantılarla yapıldığı bilgisi edinilmiştir.	Kontrollerin tasarımı değerlendirilirken yapılan incelemede yazılı prosedürlerden edinilen bilgi her ay toplantı yapıldığı yönünde olduğundan söz konusu kontrolün işleyişi Etkin değil
Müşteri tarafından talep edilen işin, işle ilgili bilgi sahibi yöneticiler tarafından belirlenen süre içerisinde bitirilmesi konusunda ısrarcı tutum sergilemesi	Hizmeti yerine getiren personelin sunulan hizmeti eksik veya kalitesiz şekilde sunması	Sunulan hizmetin gerçekleştirilme süresi, yeri vb. konularda bilgi ve tecrübe sahibi yöneticiler istihdam edilmekte ve ayrıca, sunulan hizmeti gerekli olduğu süre zarfında bitirebilecek uygun nitelikte personel işe alınmaktadır.	Yönetici ve diğer personellerin işe alım belgeleri ile belirli zaman aralıklarıyla kontrollerin yapıldığına dair belgeler incelenmiştir. Hizmet sunan personel ile görüşmeler yapılmış ve bu kontrollerin fiili olarak gerçekleşip gerçekleşmedikleri teyit edilmiştir.	Etkin

Tablo 30 (Devamı)

Riskin Kaynağı	Riskin Etkisi (Nasıl bir risk oluşabilir?)	Tanımlanmış Kontroller (Bu riske karşılık işletmenin tedbiri ne?)	Denetçinin kontrollere yönelik uyguladığı değerlendirme prosedürleri	Değerlendirme prosedürleri sonucu denetçinin kontrollere yönelik kararı
İlişkili taraflara verilen hizmetlerde genişleme	Başlangıçta tespit edilen yazılım projesi kapsamına ilave hizmet taleplerinin olması ve bu durumun işletmenin diğer müşterilerine karşı sorumluluklarını aksatması	İlişkili taraflara sunulacak hizmetler ile ilgili özel olarak oluşturulmuş yazılı politika ve prosedürler mevcuttur ve hizmet verilen ilişkili taraflara bu politika ve prosedürler hakkında bilgi verilerek yazılı onayları alınmaktadır.	İşletmenin ilişkili taraflarına karşılık hazırlanmış bilgilendirme yazıları incelenmiş, ilişkili taraflardan doğrulama mektupları istenerek, işletmenin kendilerine bilgilendirme yapıp yapmadıkları teyit edilmiştir.	Etkin
Personelin, müşterinin destek hizmeti veren işletmeye faydadan çok, ilave angarya taleplerde bulunması nedeniyle külfet getiriyor olduğunu düşünmesi ve müşterinin talebi doğrultusunda hizmet sunmaması	Sunulan hizmetin kalitesinin düşmesi sonucu müşterinin kaybedilmesi	Sunulan hizmet ile ilgili müşteri şikâyet ve önerilerinin iletilebileceği ve bu şikâyet ve önerilerin ilgili sorumlu personele ulaşacağı bir bilgi sistemi mevcuttur.	İşletmenin müşterisi konumunda bulunan işletmeler arasından örnekleme yöntemi ile işletme seçilmiş ve bu işletmelerin söz konusu ağı kullanarak işletmeye ulaşması istenmiştir. Daha sonra, işletmenin bilgi ve iletişim ağı tetkik edilerek ilgili sorumlu personele bilginin ulaşp ulaşmadığı teyit edilmiştir.	Etkin
Yönetimin bilgi sahibi olmadığı yazılım programlarına ilişkin hizmetlerle ilgili süre bilgisinin personelden alınması	Personelin iş ile ilgili gereğinden fazla süre belirterek, söz konusu hizmetle ilgilenmesi ve ilave işleri üstlenmeyerek yönetimi zora düşürmesi	Sunulan hizmetin gerçekleştirilme süresi, maliyeti ve yeri vb. konularda bilgi ve tecrübe sahibi yöneticiler istihdam edilmektedir.	Sunulan hizmete ilişkin süre ve maliyet vb. tahminlerin kim tarafından yapıldığı ve hizmet sorumlusunun kim olduğu rastgele seçilmiş proje belgelerinden yararlanılarak test edilmiştir. Ayrıca yine rastgele seçilen müşterilerden doğrulama mektupları alınarak hizmetlerin süresi içinde yerine getirilip getirilmediği konusunda bilgi alınmıştır.	Etkin

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken, kontrolün nasıl uygulandığı, kontrolün uygulanmasındaki tutarlılık ve kontrolün kim tarafından veya hangi araçlar kullanılarak uygulandığı hakkında kanıt elde etmeye çalışır. Ayrıca, test edilecek kontrollerin diğer kontrollerle ilişkili olup olmadığına, ilişkili olması durumunda dolaylı kontrollerin etkin şekilde işlediklerini destekleyen kanıt elde etmenin gerekip gerekmediğine karar vererek test edilecek kalemleri seçme yöntemini belirler (GHS 3402, paragraf 25a,b,c).

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, test edilecek kalemleri seçerken üç farklı yöntem kullanabilir (GHS 3402, paragraf A35):

a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme) yöntemi: Bu yöntem istisnai olarak uygulanan kontrol testleri için veya kontrollerin uygulanmasına ilişkin kanıtın incelemeyi %100 verimli hale getirmesi durumunda uygun olabilir.

b) Belirli kalemlerin seçilmesi yöntemi: Aylık veya haftalık uygulanan kontroller gibi örnekleme için büyük bir ana kütle oluşturmak için yeterince sık uygulanmayan kontrollerin test edilmesi gibi, %100 incelemenin ve örneklemenin etkin olamayabileceği durumlarda uygun olabilir.

c) Örnekleme yöntemi: Bu yöntem, ana kütleden temsili örneklerin seçilip, incelenmesiyle elde edilen sonucun ana kütleyle yaygınlaştırılmasıdır. Tekdüze şekilde sıklıkla uygulanan ve uygulanmasıyla ilgili belgelendirilmiş kanıt sunan kontrollerin test edilmesi için uygun olabilir. Denetçi, örnekleme yöntemini kullanırken (GHS 3402, paragraf 27);

- Örneklemin seçileceği ana kütlelerin özelliklerini değerlendirir
- Örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek örneklem büyüklüğüne karar verir.
- Örneklemede yer alacak kalemleri, ana kütledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer.
- Tasarlanan bir prosedürün seçilen kalem üzerinde uygulanamaması durumunda prosedürü bu kalemin yerini alan başka bir kalem üzerinde uygular ve
- Tasarlanmış veya alternatif prosedürlerin seçilen bir kalem üzerinde uygulanamaması durumunda, söz konusu kalemi bir sapma olarak kabul eder.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, kontrol çalışmalarına konu olan ana kütleyi temsil edecek örneklem büyüklüğünü istatistikî veya istatistikî olmayan (iradi) yöntemler kullanarak belirler. *İstatistikî örnekleme yönteminde*, örnekler tesadüfi olarak ve eşit seçilme şansına sahip olarak seçilirler. Elde edilen sonuçlar matematiksel hesaplamalar kullanılarak değerlendirilir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, örneklem büyüklüğünü belirlemek için öncelikle toplam kontrol alanı üzerinde kabul edebileceği hata düzeyini belirler. Bu düzey güvence çalışmalarında bağımsız denetime nazaran daha düşük olarak tespit edilir. Çünkü güvence çalışmalarında destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin testler gerçekleştirilir ve denetçinin amacı işletmenin kontrollerinin tasarımı, uygulanabilirliği ve işleyiş etkinliğine ilişkin güvence ortaya koymaktır. Dolayısıyla da güvence çalışmalarını yürüten denetçi amaca ulaşmasını tehdit edebilecek herhangi bir risk almak istemeyecektir.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi kontrollerin güvenilir olup olmadığını değerlendirirken bazı hususları dikkate alır. Bu hususlar (Bozkurt, 2012: 267);

- Destek hizmeti veren işletme tarafından oluşturulan prosedürlerin yönetim tarafından çiğnenmesi olasılığı
- Kontrol ortamının zayıflığı/güçlüğü
- Genel bilgi işlem kontrollerinin zayıflığı/güçlüğü
- Kontrollerin izlenmesine yönelik faaliyetlerin zayıflığı/güçlüğü
- Çalışanların değiştirilmesinin, kontrollerin işleyişi üzerindeki etkisidir.

Kontrollerin test edilmesinde nitelik örnekleme yöntemi kullanılır. Çünkü nitelik örnekleme nicel değerler üzerine değil, işletmenin iç kontrolünün incelenmesi üzerine kurulmuştur. Yani, nitelik örneklemesinde rakamsal değerlere yer verilmez. Nitelik örnekleme; ana kütlenin güvence çalışmalarını yürüten denetçinin aradığı belirli bir özelliğe sahip olma oranını tahmin etmeye yönelik çalışmalardan oluşmaktadır. Nitelik örnekleme "kaç tane" sorusuna cevap arar (Şirin, ty: 114). Nitelik örneklemesinin amacı, iç kontrol seviyesinin etkinliğini belirleyerek kontrol riski düzeyini asgariye indirmektir.

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, kontrollerin etkinliğine ilişkin güvence sunmak amacıyla nitelik örneklemesine başvurur. Nitelik örnekleme yöntemleri, niteliklerine göre tahmin örnekleme yöntemi, kabul örnekleme yöntemi ve keşif

örnekleme yöntemi olarak üç grupta incelenebilir. *Tahmin örnekleme yöntemi* ile ana kütledeki herhangi bir özelliği, belirli bir güvenlik derecesi ve doğrulukta tahmin etme olanağı bulunmaktadır. *Kabul örnekleme yöntemini* kullanan denetçi, incelediği örnek birimlerde bulunduğu hatalı birim sayısına göre ana kütle kabul veya reddeder (Yıldırım ve İnel, 2012: 265). Örnekte bulunduğu hata sayısı belirli bir güvenlik derecesinde, kabul edebileceği hata sayısından az ise ana kütle kabul eder. Örneğin, denetçi, ana kütle büyüklüğünü 1000 birim, güvenlik derecesini %95, kabul edilebilecek hata sayısını da 1 birim olarak belirlemiş olsun. Standart tablodan yararlanılarak bulunacak örneklem birim sayısı ana kütle içinden seçilir. Bu örneklem büyüklüğü içinde hiç hata bulunmazsa veya 1 hata bulunursa ana kütle kabul edilecek, 1'den fazla hata bulunursa ana kütle reddedilecektir (Bozkurt, 1985: 43). *Keşif örnekleme yönteminin temeli*, belli bir güvenlik derecesinde ana kütlede bulunduğu varsayılan bir hatayı, eğer varsa en az bir kere ortaya koyabilecek örnek büyüklüğünü belirlemek ve değerlendirmektir. Örneğin, denetçi, ana kütle toplam birim sayısını 4000 birim, güvenlik derecesini %95 ve ana kütle tahmini hata oranını %2 olarak belirlemiş olsun. Standart tablo kullanılarak elde edilecek birim sayısı içinde en az bir hata bulunursa, ana kütle reddedilecek, hata bulunmazsa kabul edilecek demektir (Bozkurt, 1985: 47). Nitelik örnekleme kullanılırken; a) kabul edilebilir risk, b) kabul edilebilir sapma oranı c) güvenlik derecesi ve örnekleme riski (belirsizlik riski), d) Ana kütle tahmini sapma oranı ve e) örneklem hacmi dikkate alınır.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, iç kontrolün güvenilir olmamasına rağmen örneklemeden elde edeceği sonuçlarla iç kontrolün güvenilir olduğu kanısına varma ihtimalini bir risk olarak göz önünde bulundurur ve bu riske *kabul edilebilir risk* adı verilir (Çömlekçi, 2004: 85). Kabul edilebilir risk düzeyi genellikle %5 ile %10 arasında belirlenir.

Kabul edilebilir sapma oranı, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin ana kütle beklediği özelliklerden sapmanın oranını ifade eder. Sapma; ana kütle içerisindeki birimlerde olması gereken denetçinin aradığı özellik olup bu özelliğin olmaması durumudur. Örneğin, destek hizmeti veren bir işletmenin sunduğu bir faaliyetin, yetkili bir personel tarafından onaylanarak yapılması bir kontrol prosedürü olarak konulmuş olabilir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, söz konusu faaliyetin yetkili personelin onayı

olmadan gerçeğe dair bir tespit gerçekleştirirse bu durum sapma olarak kabul edilir. Denetçinin düşük bir oran seçmesi örneklem büyüklüğünün de büyümesi anlamına gelecektir (<http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-5.html>).

Güvenlik derecesi; iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında varılan sonucun yüzde kaç olasılıkla doğru olduğunu ifade eder. Denetim ve güvence çalışmalarında hesaplamalar yapmak zor ve karmaşık olduğundan daha önceden oluşturulmuş istatistiksel tablolar kullanılır. Bu tablolardan yararlanılarak güvenlik derecesine karşılık gelen güvenlik katsayısı belirlenir. Aşağıdaki tablo güvenlik derecelerine karşılık gelen güvenlik katsayılarını göstermektedir.

Tablo 31: Güvenlik Derecelerine Karşılık Gelen Güvenlik Katsayıları

Güvenlik Derecesi	Güvenlik Katsayısı
%50	0,7
%55	0,8
%60	0,9
%65	1,1
%70	1,2
%75	1,4
%80	1,6
%85	1,9
%90	2,3
%95	3,0
%98	3,7
%99	4,6

Kaynak: Bozkurt (2012), TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları: 261

Güvenlik derecesi ile örnekleme riskinin toplamı 1'e eşittir. Örneğin, güvence çalışmalarını yürüten denetçi %95 güvenlik derecesini belirlerse, bu durum, denetçinin %95 olasılıkla örneklem sonucunda elde ettiği sonucun doğru olduğunu, %5 olasılıkla yanlış olabileceğini göstermektedir. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünüyorsa, daha fazla güvenlik derecesi belirler. Güvenlik derecesi ile belirsizlik riski arasında ters orantı, örneklem hacmi ile doğru orantı bulunur.

Ana kütlede tahmini sapma oranını, denetçi, önceki yıllara ilişkin test sonuçlarına bakarak veya ana kütlede seçilen pilot örneklemini inceleyerek elde edebilir. Ana kütle tahmini sapma oranı ile örneklem büyüklüğü arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusudur (Şirin, t.y: 114).

Örneklem hacmi hesaplanırken güvenlik katsayısı ile kabul edilebilir sapma oranı kullanılır. Güvenlik katsayısının kabul edilebilir sapma oranına bölünmesiyle örneklem büyüklüğü bulunur.

$$\boxed{\text{Örneklem hacmi} = \text{Güvenlik katsayısı} / \text{Kabul edilebilir sapma oranı}}$$

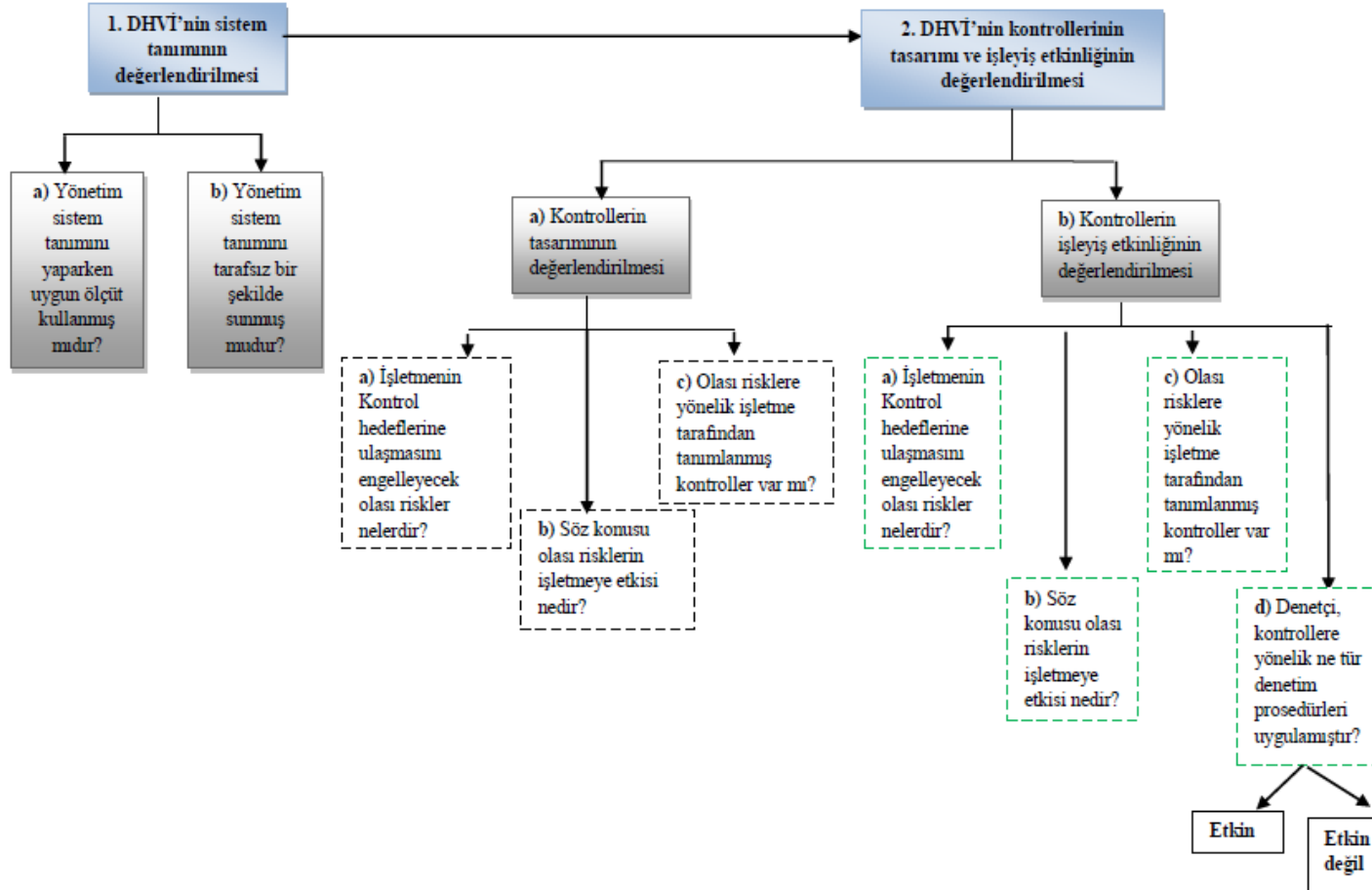
Örneğin, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, işletmenin bilgi sisteminin 3 er aylık dönemler itibariyle otomatik yedekleme yapmasına ilişkin kontrollerin etkinliğinin ölçülmesinde %95 güvenlik derecesi belirlemiştir. %95 güvenlik derecesine karşılık gelen güvenlik katsayısı Tablo 30'dan edinilen bilgiye göre 3,0'dır. Kabul edilebilir sapma oranı %5'tir. Bu durumda örneklem büyüklüğü (hacmi) $3,0/0,05 = 60$ adet olacaktır.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, örneklem büyüklüğünü tespit ettikten sonra ana kütle içerisinde örneklem seçme yöntemlerini kullanarak örneklemini oluşturur. Denetçi, yukarıdaki örnekte tespit edilen 60 adetlik örneklemini oluşturmak için; tesadüfi ve tesadüfi olmayan yöntemler kullanır. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, nitelik örnekleme yöntemleri kullanarak örneklem büyüklüğünü belirlerken tesadüfi seçim gerçekleştirir. Bu nedenle, sadece tesadüfi yöntemler açıklanacak, tesadüfi olmayan yöntemlerin isimleri belirtilecektir. Tesadüfi örnekleme yöntemleri; basit tesadüfi örnekleme, sistematik örnekleme, zümrelere göre örnekleme ve kümelerle göre örnekleme şeklinde ayrılırken; tesadüfi olmayan yöntemler; kolayda örnekleme, yargısal örnekleme, kota örnekleme ve kartopu örnekleme şeklinde gruplandırılmıştır (Yükselen, 2010). *Basit tesadüfi örnekleme yöntemi*; tanımlanan evrendeki her elemanın "eşit" ve "bağımsız" seçilme şansına sahip olduğu, ideal bir örneklem seçme yöntemidir (Altunışık ve diğer, 2010: 137). *Sistematik örnekleme yöntemi*; birimlerin belli bir sistematik izlenerek bulunan bir aralık ve başlangıç noktasına dayalı olarak örnekleme seçilmesidir. Örneğin, ana kütle büyüklüğü 200 birim ve seçilecek örneklem sayısı 20 ise, $200/20=10$ aralık genişliğini ifade eder. 1-10 arası rakamlardan biri (başlangıç noktası) kura ile belirlenir ve başlangıç noktasının

üzerine 10'ar sayı ilave edilerek bulunan birimler örnekleme dâhil edilir (Büyüköztürk, 2012: 9). *Zümrelere (tabakalara) göre örnekleme yöntemi*; ana kütleli oluşturan birimlerin incelenecek özellikleri bakımından farklılık göstermesi durumunda benzer özelliklere sahip birimlerin “tabaka” adı verilen alt gruplarda toplandığı ve örneklemin, her tabakadan ayrı ayrı basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen örneklemelerin birleştirilmesiyle oluşturulduğu bir örnekleme yöntemidir. Bir başka deyişle, bu yöntemde, örneklem seçimine başlamadan önce, ana kütle, belirlenmiş özellikler açısından tabakalara ayrılır ve her tabakadan rastgele seçim yapılır (Özdemir, 2009: 33). *Kümelere göre örnekleme yöntemi ise*; birimlerin değil, ortak özelliğe sahip birimlerin oluşturduğu grupların tesadüfi seçildikleri örnekleme türüdür (Altunışık ve diğerler, 2010: 139).



Şekil 31: Güvence Hizmetleri Sürecinin Yürütme Aşaması (Sistem Testleri)



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

3.6.4. Güvence Çalışmalarının Tamamlanması ve Raporlanması Aşaması

Bu aşamada denetçi, güvence çalışmalarının sonuna gelmiştir. Çalışmanın tamamlanması için yönetimden yazılı açıklamalar talep eder, denetim döneminden sonraki olayları değerlendirir, elde ettiği bilgilere dayanarak güvence çalışmalarının belgelendirilmesini sağlar, güvence raporunu hazırlayarak güvence talebinde bulunan hizmet kuruluşuna sunar. Raporun sunumundan sonra yaptığı çalışmanın belgeleri olan çalışma kâğıtlarını güvence çalışmasına ilişkin oluşturduğu dosyada birleştirir.

3.6.4.1. Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetiminden Beyan Mektuplarının Temin Edilmesi

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, güvence çalışmalarını gerçekleştirdiği destek hizmeti veren işletmenin yönetiminden güvence sürecinin başlangıcında kendisine sundukları sistem tanımını ve yönetim beyanını doğrulaması amacıyla yazılı açıklamalar talep eder. Bu aşamada talep edilen yazılı açıklamalar, destek hizmeti veren işletmeden sürecin başlangıcında alınan yönetim beyanından farklıdır ve bu beyana ilave olarak alınır (GHS 3402, paragraf A42). Güvence çalışmalarının tamamlanması aşamasında destek hizmeti veren işletme yönetiminden aşağıda belirtilen konularda yazılı açıklamalarını vermeleri istenir (GHS 3402, paragraf 38).

- Güvence sürecinin başlangıcında alınan sistem tanımının ve yönetim beyanının yeniden tasdik edilmesine ilişkin yazılı açıklamalar,
- Hizmet kuruluşunun, denetçiye tüm ilgili bilgileri ve üzerinde mutabakat sağlanan erişimi sağlamış olduğuna ilişkin yazılı açıklamalar,
- Hizmet kuruluşunun, bir veya daha fazla işletmeyi etkileyebilecek mevzuata aykırılık, hile veya hizmet kuruluşundan kaynaklanan düzeltilmemiş sapmaları, kontrollerin tasarımındaki eksiklikleri, kontrollerin tanımlanan şekilde işlemediği durumları ve güvence raporunda önemli etkiye sahip olabilecek, hizmet kuruluşunun sistem tanımının kapsadığı dönemden sonra meydana gelen ve güvence raporu tarihine kadar gerçekleşmiş olan olayları denetçiye bildirdiğine dair yazılı açıklamalar.

Yazılı açıklamalar, güvence çalışmaları yürüten denetçiye hitaben yazılır. Bu beyan, açıklama mektubu niteliği taşır. Beyanın tarihi, güvence raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir (GHS 3402, paragraf 39).

3.6.4.2. Denetim Döneminden Sonraki Olayların Değerlendirilmesi

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, güvence raporunu, destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımının geçerli olduğu dönem içerisinde yaptığı çalışmalara göre düzenler. Kuruluşun sistem tanımının geçerli olduğu dönem sonu (güvence çalışmalarının tamamlandığı tarih) ile denetçinin güvence raporunun tarihine kadarki süre içerisinde bazı olaylar meydana gelebilir. Destek hizmeti veren işletme sistem tanımını değiştirmiş veya farklı bir akış izlemeye başlamış olabilir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, öncelikle bu tür olayların raporda değişiklik gerektirip gerektirmediği hususunu değerlendirmelidir. Sistem tanımının geçerli olduğu dönemden sonra (güvence çalışmalarının tamamlandığı tarihten sonra) meydana gelen ve raporda değişiklik gerektiren herhangi bir olaydan destek hizmeti veren işletmenin haberdar olup olmadığı hususunda işletme sorgulanır. Destek hizmeti veren işletme yönetiminin, bu tür bir olaydan haberdar olması ve olayla ilgili bilgilerin güvence çalışmalarını yürüten denetçiye açıklanmadığının tespit edilmesi halinde, bu durum güvence raporunda açıklanır (GHS3402, paragraf 43). Denetçi, güvence raporu tarihine kadar olan değişikliklerden sorumludur, denetim dönemi bittikten sonra meydana gelen değişiklikler denetçiyi bağlamaz.

3.6.4.3. Destek Hizmeti Veren İşletme Yönetimi İle Görüşme ve Nihai Görüşün Oluşturulması

Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, destek hizmeti veren işletmenin yönetimi tarafından sunulan beyanlarla kendisinin elde ettiği bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıkları destek hizmeti veren işletme yönetimine bildirmek üzere görüşme talep eder ve bu durumu destek hizmeti veren işletme ile tartışır. Eğer denetçi, önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içeren, dikkatsizce sunulmuş veya yanıltıcı mahiyette olan bilgiler tespit etmiş ise, bu bilgilerin çıkarılmasını veya yeniden beyan edilmesini yönetimden talep edebilir (GHS 3402, paragraf A44). Yönetim bu talebi reddedebilir. Bu durumda güvence çalışmalarını

yürüten denetçi, ilave işlemler uygulamak durumundadır (GHS 3402, paragraf A45). Bu işlemler:

- Destek hizmeti veren işletme yönetiminden, atılacak uygun adımlara ilişkin hukuk müşavirine danışmasını talep eder,
- Güvence raporunda “önemli yanlışlıkların” veya “önemli tutarsızlıkların” olduğunu beyan eder,
- Sorun çözülene kadar rapor vermez veya yönetim, denetçi tarafından talep edilen düzeltmeleri yerine getirmemekte ısrarcı davranıyorsa bu durumu görüşüne yansıtarak şartlı veya olumsuz görüş beyan edebilir
- Denetimden çekilebilir.

3.6.4.4. Güvence Raporunun Hazırlanması ve Teslimi

Güvence raporu, güvence ekibinin, yürüttüğü çalışmalar sonucunda elde ettiği kanıtlara dayanarak, destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin tasarlanması, uygulanması ve işleyiş etkinliğine ilişkin görüşünü açık ve net şekilde ilgili taraflara beyan ettiği yazılı dokümandır. Güvence raporu, minimum altı ay süren güvence çalışmalarının sonucunda, sorumlu denetçi tarafından imzalanarak destek hizmeti veren işletmenin yönetimine sunulur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) belirttiği güvence sözleşmeleri standartlarına göre güvence sözleşmelerine konu olan iki tip rapor bulunmaktadır. Birincisi Tip 1 rapor türüdür. Bu rapor türünde; a) destek hizmeti veren işletmenin tanımladığı sistemin uygun bir biçimde tasarlanmış ve uyarlanmış olduğuna ve b) işletmenin sistemi tanımlarken belirlemiş olduğu kontrol hedeflerine uygun kontrollerin tasarlanmış olduğuna güvence verilir. Bu rapor, belirli bir *tarihteki* destek hizmeti kuruluşuna ait kontrol açıklamalarını tanımlamaktadır (KPMG, 2013: 35).

İkinci tip rapor; Tip 2 rapor türüdür. Bu rapor türünde ise, Tip 1 raporunda belirtilmiş olan maddelere ek olarak test edilen kontrollerin yeterli etkinlikte çalıştığına ve kontrol hedeflerine erişildiğine ilişkin güvence verilir. Tip 2 raporu, Tip 1’den farklı olarak

kontrollere asgari olarak 6 aylık periyotlarda detaylı olarak test edilmesini içerir yani belirli bir denetim *dönemi* için hazırlanır (KPMG, 2013: 35).

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (“AICPA”) tarafından işletilen kontrollere güvence sunmak amacıyla SSAE16 standardı temel alınarak SOC1, SOC2 ve SOC3 rapor çeşitleri geliştirilmiştir. Ancak çalışmamızda Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu tarafından geliştirilip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçeleştirilen GHS 3402 standardı temel alındığından bu rapor çeşitleri açıklanmamıştır.

a) Güvence Raporunun İçeriği

Güvence ekibi tarafından sunulan güvence raporu asgari aşağıdaki bilgileri içerir (GHS 3402, paragraf 53):

- Raporun, bağımsız bir hizmet denetçisinin güvence raporu olduğunu açıkça gösteren başlık,
- Muhatap,
- Destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımı ve hizmet beyanına ilişkin açıklama,
- Destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımı içerisinde güvence çalışmalarını yürüten denetçi görüşünün kapsamına girmeyen bölümler varsa bu bölümlere ilişkin açıklama,
- Destek hizmeti veren işletmenin bir alt yüklenici kuruluşa sahip olup olmadığı, sahipse kontrol kapsamında tutulup tutulmadığına ilişkin açıklama,
- Geçerli ölçütlere ilişkin açıklama ve kontrol hedeflerini belirleyen taraf,
- Rapor ve kontrol testlerine ilişkin tanım, destek hizmeti alan işletmelerin sistemini bilen kişiler haricinde yeterli bilgiye sahip destek hizmeti alan diğer işletmeler ve bunların denetçileri için de hazırlanacaksa buna ilişkin beyan
- Destek hizmeti veren işletmenin sorumluluklarına ilişkin açıklama. Destek hizmeti veren işletme, kendi sistem tanımını ve buna ilişkin beyanları hazırlama, sistem tanımı kapsamındaki hizmetleri sağlama, kontrol hedeflerini

belirtme ve belirtilen kontrol hedeflerine ulaşmak için kontrolleri tasarlama ve uygulama sorumluluklarına sahiptir.

- Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin sorumluluğuna ilişkin açıklama. Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımı, kontrol hedefleriyle ilgili kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve işleyiş etkinliği (Tip 2 raporun söz konusu olması durumunda) hakkında görüş belirtmekle sorumludur.
- Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin bağlı olduğu bağımsız denetim firmasının KKS1 veya diğer mesleki hükümlere uygun şekilde güvence çalışması yürüttüğüne ilişkin beyan,
- Güvence çalışmalarını yerine getiren bireysel denetçinin “Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların” A ve B bölümlerine uygun şekilde güvence çalışması yürüttüğüne ilişkin beyan,
- Güvence çalışmalarının, GHS 3402 “*Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*” uyarınca yürütüldüğüne ilişkin beyan,
- Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin, makul bir güvence elde etmesine yönelik uyguladığı prosedürlerin bir özeti ve elde edilen kanıtların, denetçinin görüşüne temel oluşturacak şekilde yeterli ve uygun olduğunu ifade eden bir beyan,
- İnci tip raporun söz konusu olması durumunda, güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin, destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin işleyiş etkinliğine dair herhangi bir prosedürü uygulamadığını ve dolayısıyla bununla ilgili bir görüş vermediğini ifade eden bir beyan,
- Kontrollerin kısıtlarına ve 2nci tip raporun söz konusu olması durumunda kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin değerlendirmenin gelecek dönemlere bırakılmasının taşıyacağı risklere ilişkin bir beyan,
- Olumlu görüş bildirilmesi durumunda, tüm ölçütlerin var olduğuna dair bir beyan,
- 2nci tip raporun söz konusu olması durumunda, görüş bölümünden sonra, uygulanan kontrol testlerinin ve sonuçlarının yer aldığı bir bölüm veya ek (GHS 3402, paragraf 54),

Bu bölümde;

- a. Hangi kontrollerin test edildiği,

- b. Test edilen kalemlerin ana kütleinin tamamını mı, yoksa bu kalemler arasında yapılan bir seçimi mi temsil ettiği,
 - c. Testlerin niteliği,
 - d. Sapmalar²³ varsa, sapmaların belirlenmesini sağlayan uygulanmış testlerin kapsamı,
 - e. Belirtilen sapmaların sayısı ve niteliği yer alır.
- Güvence raporunun tarihi,
 - Sorumlu denetçinin adı, imzası ve adresi.

Aşağıda Tip 1 ve Tip 2 rapor türlerine ilişkin örnek metinler yer almaktadır.

Şekil 32: Tip 1 - Güvence Raporu Örneği

+B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye

Kapsam

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin 1 Mayıs 2013 ve 30 Nisan 2014 tarihleri arasındaki döneme ait müşteri işlemlerinin yürütüldüğü Yazılım Destek Hizmetleri sistemine ilişkin (xx-xx) sayfalarında yer alan tanıma ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ve işleyişine ilişkin rapor yapmak üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin Sorumlulukları

B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yönetimi de dahil olmak üzere(xx) sayfasında yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanmasından; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 118'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Denetçinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz; B Bilgi Teknolojileri A.Ş. yönetimi tarafından tanımlanan kontrollerin tasarımları ve işlevsellikleri üzerinde gerçekleştirilen kontroller ve test çalışmaları hakkında görüşümüzü bildirmektir. Güvence çalışmamız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanmış GHS3402 "Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları" standardına uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart, tanımın tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı ve kontrollerin tüm önemli yönleriyle uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda tanım, kontrollerin tasarımı ve işleyiş etkinliğinin raporlanmasına yönelik güvence hizmeti, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan açıklamalara ve kontrollerin tasarımına ve işleyiş etkinliğine dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama veya etkin şekilde işlememe risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Prosedür lerimiz, tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için gerekli gördüğümüz söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesini de içermektedir.

²³ Sapmalara ilişkin açıklamalar çalışmamızın 3.5.3.2. Kontrollerin Tasarımı ve İşleyiş Etkinliği Üzerine Kanıt Toplama başlığı altındaki c) Örnekleme yöntemi kapsamında yapılmıştır.

Şekil 32 (Devamı)

Bu tip bir güvence hizmeti; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla, tanımı her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm ihmal veya hataları önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir.

Görüş

Görüşümüz, raporun ilgili kısımlarında açıklanan konulara dayanılarak oluşturulmuştur. Risklerin hizmet kuruluşunun sunmakta olduğu hizmetler üzerindeki muhtemel etkileri haricinde bütün önemli taraflarıyla, B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin 30 Nisan 2014 tarihi itibarıyla, finansal hizmetler sektöründeki kullanıcı kuruluşlara sunduğu hizmetler ve bu hizmetler kapsamında yürüttüğü süreçler üzerinde etkin, yeterli ve uyumlu kontroller tesis edildiği belirlenmiştir. Bu bağlamda, B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin hazırlamış olduğu Yönetim Beyanı'nda tanımlanan kontroller ve bu kontroller üzerinde gerçekleştirilmiş olan incelemeler sonucunda görüşümüze göre;

(1) Beyandaki kontrol tanımları doğru ve uygun olarak B Bilgi Teknolojileri A.Ş tarafından tasarlanmış ve güvence çalışması için geçerli olan dönemde uygulanmıştır.

(2) Beyan'daki kontrol tanımları kapsamında; makul güvence sağlaması adına oluşturulan hedeflerin, güvence sağlanan dönem içerisinde etkinliği kanıtlanmış, kullanıcı kuruluşlar tarafında söz konusu tamamlayıcı kontrollerin tasarımının kullanıcı kuruluşlar tarafından sağlanmış olması durumunda, söz konusu kontrol hedefleri etkin bir biçimde tasarlanmıştır.

Raporun Muhatabı ve Amacı

Bu rapor ve "9. Denetçi Tarafından Gerçekleştirilen Test Çalışmaları" altında listelenen çalışmalar, B Bilgi Teknolojileri A.Ş tarafından sunulan Yazılım Destek Hizmetlerini kullanmakta olan müşterilerin ("kullanıcı kuruluşlar") ve bu müşteriler tarafından yürütülmekte olan kontroller hakkında yeterli bilgiye sahip olan denetçilerin, müşterilerin yürüttüğü operasyonlar hakkında bir risk değerlendirmesi yapılabilmesi kullanımı amacıyla sunulmuştur.

Denetçinin İmzası

İstanbul, 11 Haziran 2014

Denetçinin Adresi

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır

Şekil 33: Tip 2 - Güvence Raporu Örneği

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'ye

Kapsam

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin 1 Mayıs 2013 ve 30 Nisan 2014 tarihleri arasındaki döneme ait müşteri işlemlerinin yürütüldüğü Yazılım Destek Hizmetleri sistemine ilişkin (xx-xx) sayfalarında yer alan tanıma ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ve işleyişine ilişkin rapor yapmak üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin Sorumlulukları

B Bilgi Teknolojileri A.Ş. tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yönetimi de dahil olmak üzere(xx) sayfasında yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanmasından; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 118'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Denetçinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz; B Bilgi Teknolojileri A.Ş yönetimi tarafından tanımlanan kontrollerin tasarımları ve işlevsellikleri üzerinde gerçekleştirilen kontroller ve test çalışmaları hakkında görüşümüzü bildirmektir. Güvence çalışmamız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanmış GHS3402 "Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları" standardına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standart tanımın tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ve kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve etkin şekilde işleyip işlemediğine dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda tanım, kontrollerin tasarımı ve işleyiş etkinliğinin raporlanmasına yönelik güvence denetimi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan açıklamalara ve kontrollerin tasarımına ve işleyiş etkinliğine dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama veya etkin şekilde işlememe risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Prosedürlerimiz, tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için gerekli gördüğümüz söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesini de içermektedir. Bu tip bir güvence denetimi; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla, tanımı her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm ihmal veya hataları önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir. Ayrıca, işleyiş etkinliğiyle ilgili bir değerlendirmenin gelecek dönemlere yansıtılması -projeksiyonu-, hizmet kuruluşundaki kontrollerin yetersiz veya başarısız olma riskiyle karşı karşıya kalabilir.

Görüş

Görüşümüz, raporun ilgili kısımlarında açıklanan konulara dayanılarak oluşturulmuştur. Risklerin hizmet kuruluşunun sunmakta olduğu hizmetler üzerindeki muhtemel etkileri haricinde bütün önemli taraflarıyla, B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin 30 Nisan 2014 tarihi itibarıyla, finansal hizmetler sektöründeki kullanıcı kuruluşlara sunduğu hizmetler ve bu hizmetler kapsamında yürüttüğü süreçler üzerinde etkin, yeterli ve uyumlu kontroller tesis edildiği belirlenmiştir. Bu bağlamda, B Bilgi Teknolojileri A.Ş'nin hazırladığı Yönetim Beyanı'nda tanımlanan kontroller ve bu kontroller üzerinde gerçekleştirilmiş olan incelemeler sonucunda görüşümüze göre;

Şekil 33 (Devamı)

(1) Beyandaki kontrol tanımları doğru ve uygun olarak B Bilgi Teknolojileri A.Ş tarafından tasarlanmış ve güvence çalışması için geçerli olan dönemde uygulanmıştır.

(2) Beyan'daki kontrol tanımları kapsamında; makul güvence sağlanması adına oluşturulan hedeflerin, güvence sağlanan dönem içerisinde etkinliği kanıtlanmış, kullanıcı kuruluşlar tarafında söz konusu tamamlayıcı kontrollerin tasarımının kullanıcı kuruluşlar tarafından sağlanmış olması durumunda, söz konusu kontrol hedefleri etkin bir biçimde tasarlanmıştır.

(3) Rapor kapsamında tanımlanmış olan kontroller ile birlikte kullanıcı kuruluşlar tarafında söz konusu tamamlayıcı kontrollerin etkin işletilmesi durumunda, tanımda belirtilen amaçlara ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak amacı ile güvence çalışmasının kapsadığı dönem boyunca kontrol testlerinin etkinliği sağlanmıştır.

Kontrol Testlerin Tanımı

B Bilgi Teknolojileri A.Ş tarafından hazırlanan kontrol tanımlarına, bu tanımlar kapsamında tarafımızca test edilen kontrol hedeflerine ve testlerimiz sonucunda tespit ettiğimiz risklere “9. Denetçi Tarafından Gerçekleştirilen Test Çalışmaları” bölümünde yer verilmiştir.

Hedef Kullanıcılar ve Amaç

Bu rapor ve “9. Denetçi Tarafından Gerçekleştirilen Test Çalışmaları” altında listelenen çalışmalar, B Bilgi Teknolojileri A.Ş tarafından sunulan Yazılım Destek Hizmetlerini kullanmakta olan müşterilerin (“kullanıcı kuruluşlar”) ve bu müşteriler tarafından yürütülmekte olan kontroller hakkında yeterli bilgiye sahip olan denetçilerin, müşterilerin yürüttüğü operasyonlar hakkında bir risk değerlendirmesi yapılabilmesi kullanımı amacıyla sunulmuştur.

Denetçinin İmzası

İstanbul, 11 Haziran 2014

Denetçinin Adresi

Kaynak: Araştırmacı tarafından X Denetim Firmasının Eğitim Notlarından uyarlanmıştır

b) Görüş Türleri

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçinin, güvence çalışmaları sonucunda elde ettiği görüş olumlu (nonqualified opinions), şartlı veya olumsuz (qualified opinions) olabilir. “Şartlı” ifadesi bakış açısına göre “olumlu şartlı” veya “olumsuz şartlı” şeklinde yorumlanabilir. Güvence çalışmalarını yürüten denetçi, yaptığı çalışmalar neticesinde destek hizmeti veren işletmenin kontrollerinin tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesinde tamamen uygun ölçütler kullandığı kanısına varırsa olumlu görüş beyan edecektir; kullanılan ölçütlerin tamamen uygun olmadığı kanaatine ulaşırsa olumsuz görüş beyan eder. Denetçi aşağıdaki durumların denetim döneminin belirli zamanlarında kısmi şekilde meydana geldiğini tespit ederse “Şartlı” görüş beyan eder. Şartlı görüş beyan etmeyi gerektirecek durumlar şöyle sıralanmaktadır:

a) *Hizmet kuruluşunun sistem tanımı, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde sunulmamıştır.* Örneğin; Yazılım Destek hizmeti veren B Bilgi Teknolojileri A.Ş. sunduğu

hizmetler kapsamındaki her hizmet için ayrı personeller yetkilendirmiştir. Her personel yetkisi dâhilindeki hizmetlere erişim sağlamaktadır. Bunu kontrol etmek için de şifreler belirlemiştir. Yapılan personel sorgulaması ve faaliyetlerin gözlenmesi neticesinde B Bilgi Teknolojileri A.Ş.'nin sunduğu bazı hizmetlerin yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu durumda güvence çalışmaları yürüten denetçi, durumu açıklayarak şartlı görüş beyan edecektir.

b) *Kontroller, etkin şekilde işlediği halde, kontrol hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için uygun şekilde tasarlanmamıştır:* Örneğin; B Bilgi Teknolojileri A.Ş. faaliyetlerindeki eksiklikleri düzeltmek veya kapasiteyi arttırmak amacıyla zaman zaman uygulama programlarında değişiklikler yapmaktadır. Değişikliklerin tasarlanmasında ve uygulanmasında değişikliklerin yapılıp yapılmayacağı belirlenirken, söz konusu değişiklikleri yapan kişilerden bağımsız olarak yetkilendirilmiş kişiler tarafından gerçekleştirilen bir gözden geçirme ve onay süreci bulunmamaktadır. Ayrıca, bu değişikliklerin uygulanmadan önce test edilmesi veya test sonuçlarının gözden geçirmeye yetkili bir kişiye sunulması için belirlenmiş herhangi bir özel hüküm de bulunmamaktadır. Denetçi, böyle bir durum tespit ettiğinde şartlı görüş beyan edecektir.

c) *Kontroller, belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işlememiştir (yalnızca 2nci tip rapor):* Örneğin; B Bilgi Teknolojileri A.Ş., hizmet tanımında, güncellemelere ilişkin bakım hizmetlerinin yerine getirilmesiyle ilgili bilgisayar ortamında otomatik kontroller oluşturduğunu belirtmektedir. Ancak, denetçi tarafından yapılan incelemeler neticesinde tanımda belirtildiği gibi, söz konusu kontrolün, bir programlama hatasından dolayı 15.06.2013 ile 18.06.2013 tarihleri arasındaki dönemde etkin şekilde işlemediği tespit edilmiştir. Bu durumda da denetçi şartlı görüş beyan edecektir.

d) *Yeterli ve uygun kanıt elde edilememiştir:* Örneğin; B Bilgi Teknolojileri A.Ş., hizmet tanımında, güncellemelere ilişkin bakım hizmetlerinin yerine getirilmesiyle ilgili bilgisayar ortamında otomatik kontroller oluşturduğunu belirtmektedir. Ancak, denetçi tarafından yapılan incelemeler neticesinde tanımda belirtildiği gibi, söz konusu kontrolün, bir bilgisayar işlemi hatası sonucu silinmiş olduğu; dolayısıyla da 15.06.2013 ile 18.06.2013 tarihleri arasındaki döneme ait bilgilere ilişkin kanıtın olmadığı tespit

edilmiştir. Kanıt yetersizliği tüm dönemden ziyade belirli tarihler arasını kapsadığından güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi şartlı görüş beyan edecektir.

Yukarıdaki maddelerden (a), (b) ve (c) maddelerinin, tüm denetim dönemi boyunca gerçekleşmesi halinde, denetçi olumsuz görüş beyan edecekken, (d) maddesinin tüm denetim dönemi boyunca veya tüm denetime tabi süreçler için geçerli olması durumunda denetçi görüş beyan edecek yeterli kanıtı sahip olamayacağı için görüş belirtmekten kaçınacaktır. Denetçinin, olumlu görüş dışında bir görüş beyan etmek zorunda olması durumunda, bu kararın gerekçeleriyle birlikte “olumlu görüş dışında görüş verilmesinin dayanağı” paragrafında açıklanması gerekir (GHS 3402, paragraf A51).

3.6.4.5. Çalışma Kâğıtlarının Tamamlanması

Denetçi, güvence raporuna dayanak oluşturması amacıyla yaptığı güvence çalışmalarını, deneyimli bir denetçinin, denetim esnasında uygulanan prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını, kapsamını, sonuçlarını, elde edilen kanıtları ve denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bunlarla ilgili varılan sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken varılan önemli mesleki yargıları anlayabilmesini sağlayacak şekilde belgelendirir (GHS 3402, paragraf 45). Belgelendirmeye esas olan çalışma kâğıtlarını yeterli ve uygun şekilde zamanında hazırlar.

Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamı çeşitli faktörlere bağlıdır. İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, belirlenen “önemli yanlışlık” riskleri, kanıtın önemi, kullanılan denetim metodolojisi ve araçları bu faktörler arasında yer alır (BDS 230, paragraf A2).

Denetçi, güvence çalışmaları esnasında yürüttüğü aşağıdaki işlemlere ilişkin çalışma kâğıtları düzenler:

- Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirir. Bunu yaparken;
 - a. Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini,

- b. Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve
- c. Yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiğini, gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını kayıt altına alır.

Bu tür belirleyici özelliklerin kayıt altına alınması birden fazla amaca katkıda bulunur. Örneğin, bu kayıtlar güvence ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlar ve istisnaların veya tutarsızlıkların araştırılmasını kolaylaştırır. Belirleyici özellikler, denetim prosedürlerinin niteliğine ve test edilen kalemlere bağlı olarak farklılık gösterir (BDS 230, paragraf A12).

Çalışma kâğıtları sadece güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı değildir. İşletme personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi diğer kayıtları da içerir. Denetçi, önemli hususlarla ilgili olarak üst yönetim dışındaki işletme personeli ve işletmeye profesyonel danışmanlık hizmeti veren işletme dışı taraflarla müzakerelerde bulunabilir (BDS 230, paragraf A14).

Denetçi, güvence raporu tarihinden sonra yeni veya ilave denetim prosedürleri uygular ya da sonuçlara ulaşırsa; karşılaşılan durumlara, uygulanan yeni veya ilave denetim prosedürlerine, elde edilen kanıtlara ve ulaşılan sonuçlar ile bu sonuçların rapor üzerindeki etkisine ve çalışma kâğıtlarındaki değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığına ilişkin olarak yeni çalışma kâğıtları düzenler (BDS 230, paragraf 13).

Güvence ekibi, denetim şirketinin belirlediği politika ve prosedürler doğrultusunda, güvence raporunu tamamladıktan sonra çalışma kâğıtlarını nihai denetim dosyasında birleştirir ve denetçinin güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (GHS 3402, paragraf 50). Mevzuat, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında tamamlanması için süre sınırlamaları öngörebilir; ancak süre sınırlamasının öngörülmediği durumlarda, denetim şirketi, rapor tarihinden itibaren 60 günden fazla olmamak koşuluyla bir süre sınırlaması belirler.

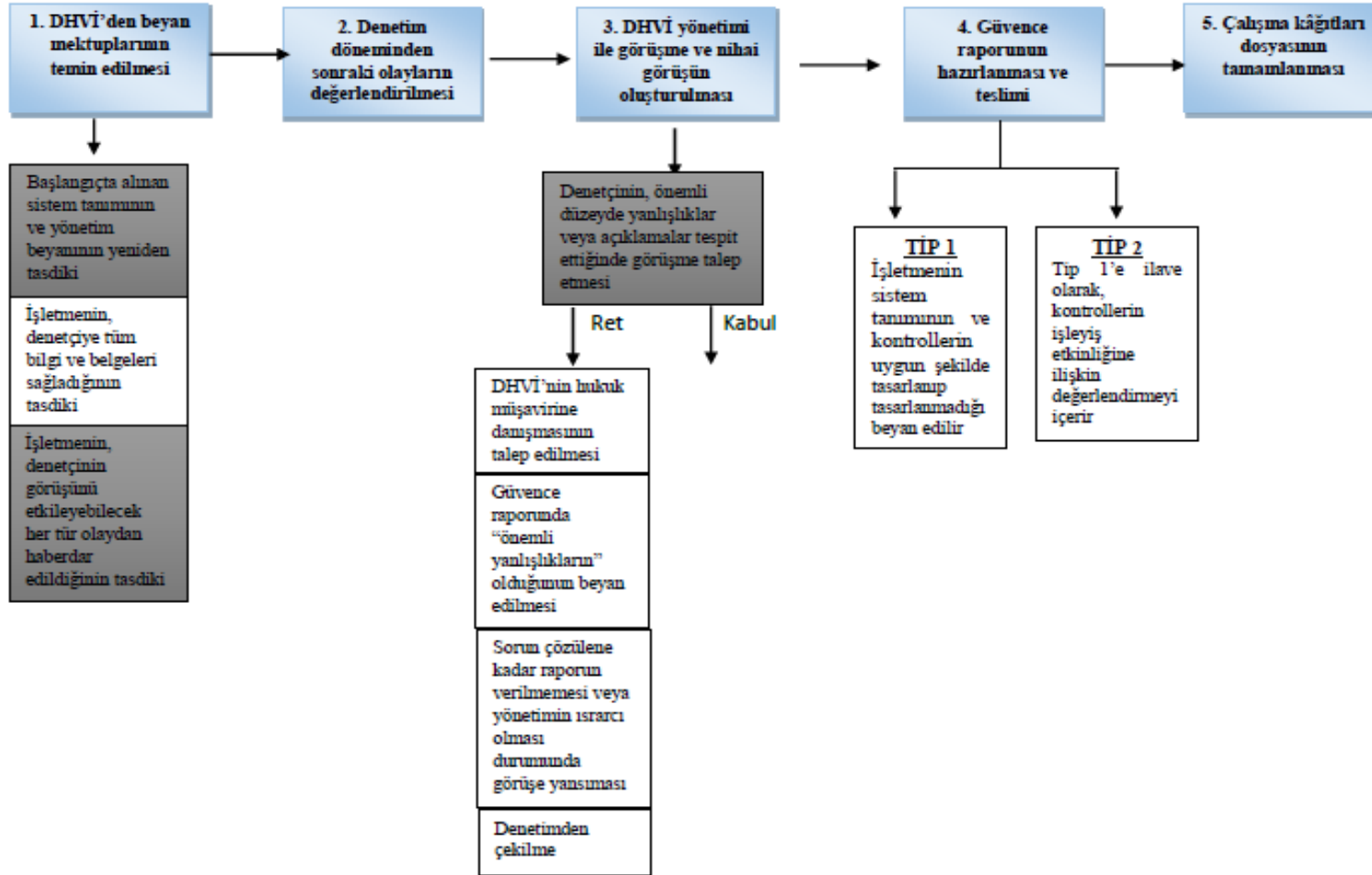
Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgiler güvence çalışmalarının yürütüldüğü müşteri işletmeye özgü bilgilerdir. Dolayısıyla işletme izin vermediği veya yasal bir zorunluluk bulunmadığı sürece güvence çalışmalarını yürüten denetçi tarafından açıklanamaz (KKS 1, paragraf A56).

Çalışma kâğıtları üzerinde güvence çalışmalarını yürüten bireysel denetçinin veya bağımsız denetim şirketinin bilgisi olmadan herhangi bir ekleme, değişiklik veya çıkarma yapılamaz. Bu tür işlemler çalışma kâğıtlarındaki bilgilerin doğruluk ve bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanılabilirliğini bozar (KKS 1, paragraf A57). Dolayısıyla denetçi bu tür durumlara ilişkin kontroller gerçekleştirmelidir. Eğer güvence ekibi çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra, çalışma kâğıtları üzerinde değişiklik, ekleme veya çıkarma işlemleri gerçekleştirirse bu durumun gerekçelerini ve kim tarafından ne zaman gerçekleştirildiğini belgelendirmek zorundadır (GHS 3402, paragraf 52).

Çalışma kâğıtlarının saklanma gerekliliği ve süresi gerçekleştirilen denetimin niteliğine ve şirketin içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Söz konusu çalışma kâğıtlarının gelecek güvence çalışmalarında da kullanılacak olması, saklama süresiyle ilgili hükümlerin belirlenmiş olması çalışma kâğıtlarının saklanma gerekliliği ve süresini etkiler (KKS 1, paragraf 60). Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra güvence çalışmalarını yürüten denetçi, ne şekilde olursa olsun, çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (GHS 3402, paragraf 51).

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti, mevzuatta aksi belirtilmedikçe güvence çalışmalarını yürüten bireysel denetçiye veya bağımsız denetim şirketine aittir. Güvence çalışmalarında denetim şirketinin veya personelinin bağımsızlığı zedelenmemek şartıyla güvence çalışmalarını yürüten bireysel denetçi veya denetim firması kendi takdirine bağlı olarak, çalışma kâğıtlarını bölümler halinde veya alıntılar şeklinde ilgili müşterinin erişimine sunabilir (KKS1, paragraf A63).

Şekil 34: Güvence Hizmetleri Sürecinin Tamamlanma ve Raporlanma Aşaması



Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Sonuç olarak, çalışmanın bu bölümünde, GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetleri süreci örnek dokümanlar kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda, güvence hizmetleri süreci bağımsız denetim sürecinde olduğu gibi başlangıç aşaması, planlama aşaması, yürütme aşaması ile tamamlanma ve raporlanma aşaması olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Sürecin başlangıç aşaması müşteri işletmenin güvence talebinde bulunmasıyla başlamakta ve denetim firmasının müşteri işletmenin talebini değerlendirerek teklif mektubunu göndermesi ve teklif mektubunun kabulü halinde tarafların karşılıklı güvence hizmet sözleşmesini imzalamasıyla son bulmaktadır. Sürecin planlama aşaması, son derece önemli bir aşama olup sürecin temel yapı taşıdır. Sürecin verimli şekilde yürütülmesini sağlamaya yönelik çalışmaların gerçekleştirildiği aşamadır. Sürecin yürütme aşaması, güvence hizmeti gerçekleştiren denetçinin güvence çalışmalarını gerçekleştirdiği ve kanıt topladığı aşamadır. Son aşama olan tamamlanma ve raporlanma aşaması ise, toplanan kanıtlara dayanarak denetçinin görüşünü ortaya koyduğu ve yazılı şekilde beyan ettiği adımı oluşturmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE'DE DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE HİZMETİNİN (GHS 3402) FİNANSAL SEKTÖRDEKİ FARKINDALIĞINI ÖLÇMEYE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

4.1. Genel Açıklama

Güvence hizmetleri oldukça geniş bir konudur. Bu nedenle konuyu daha da özele indirgemek için güvence hizmetleri yerine çalışmanın ana konusu olan Güvence Denetim Standardı (GHS) 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı temel alınarak açıklamalar yapılmıştır. Destek hizmetlere ilişkin kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve işleyişine ilişkin etkinlik düzeyi hususunda güvence sağlayan raporlar, destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmeler açısından oldukça önemlidir. Yabancı ve yerli literatürde, çalışmanın ana konusu ile doğrudan ilgili olan herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Ancak, genel olarak güvence hizmetlerini ele alan araştırmalara rastlanmaktadır. Bu araştırmalarda daha çok, güvence hizmetlerinin tanımlanması, güvence hizmetleri kapsamına giren faaliyetlerin belirlenmesi ve yasal mevzuatlarına ilişkin açıklayıcı bilgiler yer almaktadır.

Bu bölümde, önceki bölümlerde yapılan açıklamalar esas alınarak araştırmanın konusu ve önemi, amacı, kapsamı ve kısıtları açıklanmıştır. Araştırma yöntemi başlığı altında, araştırmanın hazırlık çalışmaları, araştırma sorularının tespiti, modeli, ana kütlesi ve örneklem büyüklüğü, veri toplama yöntem ve aracı ile kullanılan ölçeğin geçerliliğine yer verilerek araştırma verileri analiz edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgular ortaya konmuştur.

4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Birçok kamu kurum ve kuruluşu ile özel kuruluşlar, ana faaliyetlerine odaklanarak hizmet kalitelerini arttırmak amacıyla, ana faaliyetleri dışında kalan güvenlik, yemekhane, bilgi teknolojileri, taşıma ve iletişim hizmetleri gibi yan faaliyetleri için dışarıdan destek hizmeti sağlamaktadırlar. Destek hizmetlerine ilişkin kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve işleyiş etkinlikleri hem destek hizmeti alan hem de destek hizmeti veren işletmeler açısından son derece önemli hale gelmiştir. *GHS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı hakkında “denetçilerin”, “destek hizmeti alan” ve “destek hizmeti veren işletmelerin” farkındalıklarının ve bu standarda uygun güvence denetim sisteminin Türkiye’deki özel finans sektöründe uygulanabilirliğinin tespit edilmesi* araştırmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Destek hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları, uygulayıcı olarak nitelendirilen bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçiler veya bireysel denetçiler tarafından, destek hizmeti veren veya destek hizmeti alan taraflara yönelik hazırlanmaktadır. Dolayısıyla, güvence raporunda bahsi geçen üç taraf bulunmaktadır: “Destek hizmeti veren işletmeler”, “destek hizmeti alan işletmeler” ve “denetçiler”. Türkiye’de faaliyet gösteren bu üç tarafın, söz konusu mevzuat ile ilgili farkındalık düzeyleri ve bu standardın Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri Türkiye’deki mevcut durumun ortaya konması açısından önemlidir. Bu araştırmanın, güvence hizmetlerinin tümüne ilişkin bir araştırma olmaması ve güvence hizmetleri kapsamında bulunan *GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı* konusundaki ilk kapsamlı araştırma olması çalışmayı önemli kılmaktadır. Çalışmanın literatüre katkısı, söz konusu tarafların mevzuat ile ilgili farkındalıklarına ve güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerine ilişkin bilginin ve bunları etkileyen faktörlerin ilk defa ortaya konulmasıdır. Bu araştırma ileriki dönemlerde güvence hizmetleri konusunda yapılacak çalışmalar için kaynak oluşturacaktır. Ayrıca, finans sektöründe konuyla ilgili farkındalık yaratılması da amaçlanmaktadır.

4.3. Araştırma Konusu ile İlgili Literatür Özetleri

Yerli ve yabancı literatürde *GHS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları* ile ilgili, bu çalışmanın konu ve kapsamına benzer bir çalışma bulunmamasıyla birlikte gerek konu ile ilgili mevzuatlar gerek kurumların hazırladığı tanıtıcı broşür niteliğindeki dokümanlar gerekse ilgili standardı teorik olarak açıklayan yayınlar mevcuttur. Ayrıca, güvence hizmetlerini genel olarak anlatan bazı çalışmalar da bulunmaktadır. Güvence hizmetleri konusunda yapılmış yabancı literatür incelendiğinde aşağıdaki çalışmalara ulaşılmıştır:

KPMG'nin Hollanda merkezi tarafından (2013) Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları standardına ilişkin uygulama rehberi hazırlanmıştır. Bu rehber beş bölümden oluşmakta olup birinci bölümde standardın tarihçesinden, tip 1 ve tip 2 raporun tanımından, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik raporun bir belge olmadığından ve bu raporun hizmet kuruluşunun oluşturmuş olduğu sistem tanımının, kontrol amaçlarının ve kontrol çevresinin tasarımına, uygulanmasına ve işleyiş etkinliğine yönelik denetçi güvencesini sunan bir rapor olduğundan söz edilmektedir. Rehberin ikinci bölümünde, destek hizmetlerinin türlerine, güvence raporlarının kullanımına ve güvence raporunun etkinliğine değinilmiştir. Üçüncü bölümde, standart ile ilgili daha detaylı açıklamalar yapılmış ve bu kapsamda, yönetimin iddiaları, denetçinin raporu, sistem tanımı, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik raporların tasarımı, taraflara ulaştırılması ve alt yüklenici kuruluşlar ele alınmıştır. Dördüncü bölümde sıkça sorulan sorulara ve beşinci bölümde KPMG hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Hasan ve diğerleri (2005), çalışmalarında, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve 2002 yılında IFAC *Research Monograph* No: 1'de yayımlanan güvence sözleşmelerinin türleri ve düzeylerine ilişkin belirteçler hakkındaki araştırma raporunun bulgularını genişletmeyi amaçlamışlardır. Bu amaca ulaşmak için, 11 ülkedeki 5-büyük denetim firması ve 5-büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarına anket formu göndermişlerdir. Elde ettikleri sonuçlara göre; denetim firmaları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından tanımlanmış finansal denetim dışındaki güvence hizmetlerini sağlamaktadırlar. Bu güvence hizmetleri;

finansal bilgiler, finansal olmayan bilgiler, sistemler ve süreçler ile davranışlardır. Bu güvence hizmetlerinin birçoğu makul güvence düzeyinde sağlanmaktadır. Yüksek güvence düzeyinde, güvence hizmeti sağlanmamasındaki ortak nedenler; denetim konusunun yapısı, uygun ölçüt ve performans standartlarının olmaması, fayda/maliyet koşulları, uygun kanıt ve kullanıcı gereksiniminin olmamasıdır.

Reed (2001) çalışmasını yerel mali müşavirlik firmaları üzerinde gerçekleştirmiştir. Çalışma, yerel mali müşavirlik firmalarının yeni güvence hizmetlerini vermeye başlayıp başlamadıklarını analiz etmektedir. Bu çalışma, yerel mali müşavirlik firmalarının, tarihi finansal hizmetlerden uzaklaşarak tasdik hizmetlerine doğru hedeflenen yavaş büyüme eğilimi izleyip izlemediklerini ele almaktadır. Ayrıca, bu çalışma yerel mali müşavirlik firmalarının güvence hizmetlerini yerine getirip getirmediğini, belirlenen alanlarda bir büyüme veya düşüş yaşayıp yaşamadıklarını ve Güvence Hizmetleri Kurulunun önerileri ve telkinlerini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için Özel Güvence Hizmetleri Komitesinin araştırma sonuçlarını ele almaktadır. Sonuçlar, tasdik hizmetlerinin 1993 yılı çalışmasında öngörülen makul büyüme eğilimini sürdürdüğünü göstermektedir. Tasdik hizmetlerine doğru daha fazla hareketlenme olacağı görülmekle birlikte geleneksel hizmetler hala oldukça önemlidir. Aynı zamanda güvence hizmetlerindeki gelişme, tasdik hizmetlerindeki ile aynı oranda seyretmemektedir.

Holstrum ve Hunton (1998) çalışmalarında pazarda talep gören yeni bilgi türleri için duyulan yeni güvence hizmetlerinin gelişimi için güncel girişimleri ve bunların sonucunda muhasebe eğitmenleri için ortaya çıkan evrensel rekabeti incelemektedir. Çalışma yeni güvence hizmetleri için gerçekçi senaryolar geliştirmekte, yeni güvence hizmetlerinin ihtiyaç duyulabileceği kritik iş performans alanlarını tanımlamakta, AICPA Özel Güvence Hizmetleri Komitesi (Elliott Komitesi, 1994) ve benzeri uluslar arası grupların çalışmalarını ele almakta ve muhasebe eğitimcileri için işlevsel öneriler sunmaktadır. Bu öneriler Amerikan Muhasebe Kuruluşu Çalışma Ekibinin geleceğe yönelik denetim, tasdik ve güvence hizmetleri alanındaki önerileri ile paralel ve bunları geliştirecek şekildedir.

Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları ile ilgili özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)

ve The American Institute of CPAs (AICPA) tarafından standartlar yayınlanmıştır. IFAC tarafından, destek hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporlarını konu alan *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) No. 3402 Assurance Reports on Controls At a Service Organization* başlıklı bir standart; AICPA tarafından ise, *Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE) No. 16, Reporting on Controls at a Service Organization* başlıklı bir standart yürürlüğe konulmuştur. Türkiye’de ise IFAC tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulmuş olan ISAE 3402 standardı Türkçeleştirilerek Güvence Denetim Standardı (GHS) 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları başlığıyla yayınlanmıştır.

Güvence hizmetleri konusundaki yerel literatür incelendiğinde, ülkemizde bu konuda çok fazla çalışmanın olmadığı, var olan çalışmaların ise genel anlamda güvence hizmetlerine yönelik olduğu görülmüştür. Tespit edilen çalışmalar aşağıdaki gibidir:

KPMG’nin Türkiye merkezi (2013) tarafından, uluslararası destek hizmetlerine ilişkin uygulamaların incelendiği araştırma raporu hazırlanmıştır. Araştırmanın amacı, kapsama alınan ülkelerde mevcut olan destek hizmetleri uygulamalarına ilişkin düzenlemelerin ve tedarikçi firmaların güvence ve denetimleri için kullanılan uluslararası standartların incelenmesidir. Ayrıca raporda, uluslararası standartların kapsam dâhilindeki ülkelerdeki kullanım alanları ve Türkiye’de mevcut olan destek hizmetleri kapsamındaki düzenlemeler ile ilişkisi de araştırılmıştır.

Altıntaş (2011) çalışmasında, denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne kapsamda verdiklerinin ve bu hizmetler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesini amaçlamıştır. Bu amaca ulaşabilmek için, ülkemizde Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında yer alan İstanbul’daki bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları üzerinde çalışmasını gerçekleştirmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, karbon emisyonları beyanlarına ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetleri gibi hizmetlerin meslek mensuplarınca hemen hemen hiç verilmediğini, “üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri” türü güvence hizmetlerinin ise diğerlerine göre en fazla verilen hizmet türü olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarına göre, güvence hizmetleri verilmesini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktör, meslek mensuplarının bu hizmetlerin konusu hakkında bilgilerinin yetersiz olması ve hizmetlerin uygulanmasına

ilişkin ulusal standartların olmayışıdır. Araştırmadan elde edilen bir diğer sonuç; bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetlerinin artışında rol oynayan en önemli faktörlerin, “bilgi teknolojilerindeki gelişmeler”, “küreselleşme” ve “güvence hizmetlerine olan talep” faktörleri olduğudur.

Araştırma, konusu ve kapsamı gereği literatüre büyük katkı sağlayacak niteliktedir. Yukarıda sözü edilen yabancı ve yerli çalışmalar, genel hatlarıyla güvence hizmetleri üzerine yoğunlaşmıştır. Gerek yurt içinde gerekse yurt dışında destek hizmet kuruluşlarının kontrollerine yönelik güvence denetim sistemini konu alan, bu sistemin nasıl uygulanacağını açıklayan herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Ayrıca, konunun özgünlüğü dışında kapsam olarak da oldukça geniş yapıya sahiptir. Destek hizmetlere yönelik güvence denetim sisteminde ilgili üç taraf bulunmakta olup araştırma bu üç sacayağının hepsine ilişkin veriyi kapsamaktadır.

4.4. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Birinci temel amaç; Türkiye için yeni bir uygulama olan, *GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına uygun güvence hizmet sisteminin, bu sistem ile ilgili taraflarca (destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmeti veren işletmeler ve uygulayıcı olarak kabul edilen denetçiler) farkında olunup olunmadığını ve tarafların farkındalık düzeylerini tespit etmektir.* İkinci temel amaç ise; *güvence hizmeti ile ilgili tarafların bu sistemin Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerini tespit etmektir.* Bu amaçlara ulaşabilmek için, tarafların kişisel ve kurumsal bilgilerine yönelik sorular yöneltilmiş ve ardından konu ile ilgili farkındalıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tarafların farkındalıklarını ölçmeye yönelik “Evet/Hayır” şeklindeki sorulardan sonra taraflara *GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı* ile ilgili genel ifadeler yöneltilmiş ve bu ifadelere cevap vermeleri istenmiştir. Araştırmada, temel amaçların yanında, **bazı yan amaçlar** da mevcuttur. Araştırma için belirlenen yan amaçlar aşağıdaki gibidir:

- a. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri tespit etmek,
- b. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, güvence denetim sisteminin Türkiye’de uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri tespit etmek,
- c. Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin güvence hizmeti talebini etkileyen faktörleri tespit etmek,
- d. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, demografik özellikleri açısından farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığını tespit etmek,
- e. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, demografik özellikleri açısından denetimin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri açısından farklılık olup olmadığını tespit etmek,
- f. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, farkındalık düzeyleri açısından farklılık olup olmadığını tespit etmek,
- g. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, güvence hizmetinin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri açısından farklılık olup olmadığını tespit etmek ve
- h. Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarını tespit etmektir.

Bu araştırma, sadece, Türkiye’deki özel finans sektörü üzerinde odaklanmıştır. Bunun nedeni, destek hizmetler ile ilgili yasal mevzuatın yalnızca finans sektöründe bulunmasıdır. Bu araştırma, *GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına* konu olan tüm tarafları kapsamaktadır. Dolayısıyla;

Destek hizmeti alan işletmeler kapsamında sadece destek hizmet alımları yasal mevzuata dayandırılmış özel finansal sektörü kuruluşları yer almaktadır. Finans sektörü içerisinde, yalnızca bankaların ve sigorta/emeklilik şirketlerinin destek hizmet alımlarıyla ilgili mevzuatları bulunmaktadır. Dolayısıyla araştırma kapsamına sadece Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleri dâhil edilmiştir. Zaman, maliyet ve karar mekanizmalarındaki siyasi etkiler nedeniyle Kamu kuruluşları araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Destek hizmeti veren İşletmeler kapsamına; söz konusu özel finansal sektör kapsamındaki kuruluşların çağrı hizmetleri, temizlik hizmetleri, güvenlik hizmetleri, bilişim ve teknoloji hizmetleri gibi destek hizmeti aldıkları işletmeler dâhil edilmiştir.

Denetçi kapsamına ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş tüm denetçiler ve denetim firmaları dâhil edilmiştir.

4.5. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın bu bölümünde, araştırmanın hazırlık çalışmaları, hipotezleri, ana kütlesi ve örnekleme, veri toplama yöntem ve aracı ile kullanılan ölçeklerin geçerlilik ve güvenilirliklerine yer verilerek analiz sonucu elde edilen bulgular açıklanmıştır.

4.5.1. Araştırmanın Hazırlık Çalışmaları

GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı ile ilgili gerçekleştirilen kapsamlı çalışmaya ek olarak, araştırma sorularının oluşturulması ve anket formunda yer alacak soru ve ölçeklerin geliştirilmesi amacıyla aralarında 4-Büyük denetim şirketinde GHS 3402'ye uygun güvence hizmeti gerçekleştiren denetçilerin de bulunduğu uzmanlar ile gerek telefon gerekse yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde, konu ile ilgili ülkemizdeki mevcut durum ve tespit edilmesinin tüm taraflarca gerekli olduğu hususlar hakkında uzmanların görüş ve düşünceleri alınmıştır. Alınan görüş ve düşünceler ile internet sayfalarından edinilen bilgiler doğrultusunda taslak anket soruları ve ölçekler oluşturulmuştur.

Araştırma kapsamına alınacak tarafların belirlenmesi amacıyla internet siteleri kullanılmıştır. Destek hizmeti alanlar, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) ve Türkiye Sigorta Birliği'nin web siteleri kullanılarak tespit edilmiştir. Destek hizmeti verenlerin belirlenmesi amacıyla BDDK'nın web sitesinde yer alan banka listesinden yararlanılmış ve her bir bankanın 2014 yılı faaliyet raporları incelenerek destek hizmeti alınan işletmeler ve hizmet grupları belirlenmiştir. Destek hizmeti veren işletmelerin kontrollerine yönelik güvence raporu sunan uygulayıcı firmaların tespitinde,

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sayfasından yararlanılmıştır.

4.5.2. Araştırma Soruları

Bu araştırmada, odaklanılan ve sonucu ortaya konulmaya çalışılan temel araştırma soruları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

T.A.S.1: “Güvence hizmeti ile ilgili taraflar, GHS 3402 nolu standardın farkında mıdır?” Bu araştırma sorusu ile birlikte, Türkiye’de destek hizmetlerle ilgili yasal düzenlemeye sahip tek sektör olan finans sektörü kapsamındaki bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleri yöneticilerinin bu yeni sistemden haberdar olup olmadıkları ortaya konulmaya çalışılacaktır. Aynı zamanda, banka ve sigorta şirketlerinin yöneticileri arasında konuyla ilgili farkındalık yaratma amaçlanmıştır.

T.A.S.2: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, GHS 3402 nolu standart ile Türkiye’ye yeni gelen sistemin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri nedir?” Bu araştırma sorusu ile birlikte Türkiye’deki özel finansal sektör kuruluşlarının yöneticilerinin bu yeni sistemin uygulanabilir olup olmadığı konusunda düşünceleri ortaya konulacaktır. Bunun sonucunda, bu sistemin uygulanmasının kurumlara artı bir değer yaratacağı algısı oluşturulması hedeflenmiştir.

Yukarıdaki temel araştırma sorularının dışında, sekiz adet yan araştırma sorusu belirlenmiştir.

Y.A.S.1: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, GHS 3402 nolu standart ile ilgili farkındalık düzeylerini etkileyen faktörler ve etki düzeyleri nelerdir?”. Bu faktörlerin belirlenmesiyle, tarafların bu yeni sistemden yeterince haberdar olmamalarının nedenleri ortaya konulmuş olacaktır. Bu şekilde, tarafların farkındalıklarının artırılması için ne tür tedbirler alınması gerektiği konusunda donelere sahip olunacaktır.

Y. A.S.2: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, GHS 3402 nolu standart ile ilgili uygulanabilirlik kararını etkileyen faktörler ve bu faktörlerin etki düzeyleri nelerdir?”. Bu

faktörlerin belirlenmesiyle, bu yeni sistemin finansal sektöre adapte edilmesinin önündeki engeller belirlenecek ve bu engellerin kaldırılması için gerekli tedbir ve önlemlerin geliştirilmesine yönelik öneriler geliştirilebilecektir.

Y.A.S.3: “Güvence hizmeti ile ilgili iki tarafın (Destek hizmeti alan işletmeler ve destek hizmeti veren işletmeler) GHS 3402 nolu standart ile ilgili denetim taleplerini etkileyen faktörler nelerdir?”. Bu araştırma sonucunda, denetim talebini neyin etkilediğini, özel finans kuruluşları içinde niçin bu yeni sistemi uygulayan kuruluşların sayısının yetersiz olduğu öğrenilmeye çalışılacaktır.

Y.A.S.4: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların farkındalık düzeylerinde, demografik özellikler açısından farklılık var mıdır?”

Y.A.S.5: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların GHS 3402 standardının uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasında demografik özellikler açısından farklılık var mıdır?”.

Y.A.S.6: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların GHS 3402 standardına ilişkin farkındalıkları arasında fark var mıdır?”

Y.A.S.7: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, GHS 3402 standardına ilişkin uygulanabilirlik düşünceleri arasında fark var mıdır?”

Y.A.S.8: “Güvence hizmeti ile ilgili tarafların, güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıkları nedir?”

4.5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Büyüklüğü

Araştırmanın evreni, GHS 3402’de bahsi geçen tarafları kapsamaktadır. Söz konusu taraflar; destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmet veren işletmeler ve denetçiler şeklinde üç grupta ele alınmaktadır.

Türkiye’de destek hizmeti alan işletmeler kapsamında, kamu ve özel sektör kuruluşları yer almaktadır. Ancak araştırma kapsamı belirlenirken kamu veya özel sektör ayrımı göz ardı edilip, bunun yerine destek hizmetleriyle ilgili mevzuatları olan ve olmayan sektör kuruluşları ayrımı dikkate alınmıştır. Destek hizmet alımlarıyla ilgili mevzuatları bulunan Türkiye’deki tek sektör finans sektörü olup bu sektör kapsamında iki grup kuruluş bulunmaktadır. Bunlar, bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketleridir. Dolayısıyla araştırmanın “destek hizmeti alan işletmeler evrenini” Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar ile sigorta ve emeklilik şirketlerinin genel müdürlükleri oluşturmaktadır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun “kuruluşlar” listesi kapsamında 52 Banka; Türkiye Sigorta Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliğinin “üye şirketler” listesi kapsamında ise 64 Sigorta ve Emeklilik Şirketi bulunmakta olup bu veriler doğrultusunda araştırmanın destek hizmeti alan işletmeler evrenini toplam 116 şirket oluşturmaktadır.

Araştırmanın destek hizmeti veren işletmeler evreni belirlenirken, bankaların 2014 yılı faaliyet raporları kullanılmıştır. Sadece bankaların faaliyet raporlarının kullanılmış olmasının nedeni, sigorta ve emeklilik şirketlerinin destek hizmet alımlarıyla ilgili mevzuatlarının çok yakın bir tarihte yürürlüğe girmiş olması (28 Ağustos 2015 tarih ve 29459 sayılı Resmi Gazete) ve henüz sigortacılık sektörünün hangi işletmelerden destek hizmeti aldıklarına dair beyanlarının olmamasıdır. Bankalar her yılsonunda destek hizmeti aldıkları iş kollarını ve hangi işletmelerden bu hizmetleri satın aldıklarını faaliyet raporlarında beyan etmektedirler. Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların 2014 yılı faaliyet raporları incelenmiş ve destek hizmeti aldıkları işletmelerin listesi Microsoft Excel programına girilmek suretiyle sayısı tespit edilmiştir. Buna göre “araştırmanın destek hizmeti veren işletmeler evrenini” 370 firma oluşturmaktadır.

Araştırmanın uygulayıcılar evreninde, Türkiye’de faaliyet gösteren ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan (KGK) yetki belgesi almış denetim şirketleri ile bireysel bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu bilgi doğrultusunda, uygulayıcılar evrenini; bireysel ve denetim firmalarında çalışan denetçiler olmak üzere toplam 13,527 denetçi oluşturmaktadır²⁴.

²⁴ http://www.kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/ (erişim tarihi: 01.02.2016)

Araştırmanın “destek hizmeti alan işletmeler” evreni, toplanacak veri sayısı açısından ulaşılabilir gözükmektedir. Ancak söz konusu işletmelerin çalışmaya katılmak istememeleri, zamanlarının olmaması, firmalara ulaşma ile ilgili sorunların yaşanması gibi etkenler göz önünde bulundurularak, diğer iki evren için de geçerli olacak olan örnekleme yöntemine başvurulmasına karar verilmiştir. Örneklem sayısının belirlenmesi amacıyla, “*Sample Size Calculator*” hesaplama aracı kullanılmış olup 0,10’luk örneklem hatası referans alındığında “destek hizmeti alan işletmeler” için 53; “destek hizmeti veren işletmeler” için 76 verinin ve %5’lik örneklem hatası referans alındığında “uygulayıcılar” için 374 verinin elde edilmesi araştırmanın başarılı şekilde tamamlanması için yeterli gözükmektedir (<http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>; erişim tarihi: 01.02.2016). Destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmelerin örneklem büyüklüğünün tespitinde, özellikle bu tarafların ana kütle sayılarının az olması, zaman sınırlaması ve tarafların araştırmaya katılmak istememeleri gibi gerekçeler nedeniyle başlangıçta hedeflenen %5 örnekleme hatası ile belirlenen örneklem büyüklüğüne ulaşamamış ve %95 güven aralığında %10 örnekleme hatası baz alınmak suretiyle örneklem büyüklüğü elde edilmiştir. Uygulayıcılar açısından ana kütle sayısının oldukça fazla olması nedeniyle, örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında %5 örnekleme hatasının baz alınması hususunda herhangi bir sorun yaşanmayacağı kanaatine varılmıştır.

Örneklem büyüklüğü belirlendikten sonra, verilerin toplanmasında basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Basit tesadüfi örnekleme yönteminde, tanımlanan evrendeki her elemanın eşit ve bağımsız seçilme şansı bulunmaktadır. Herhangi bir kümeleme veya ayırım yapılmaksızın her birim örneklem kapsamında yer alabilir. Basit tesadüfi örnekleme yönteminin kullanılmış olmasının nedeni, istatistiksel araştırmalarda örneklem büyüklüğü belirlenirken kullanılan en ideal örnekleme tekniği olması (Altunışık vd., 2010: 138) ve araştırma kapsamını oluşturan “destek hizmeti alan işletmeler” evreni, “destek hizmeti veren işletmeler” evreni ve “uygulayıcılar” evreninin belirli bir örnekleme çerçevesine sahip olmasıdır.

Hesaplanan örneklem büyüklükleri doğrultusunda “Destek hizmeti alan işletmeler” ve “Destek hizmeti veren işletmeler” evrenlerinin tamamıyla gerek yüz yüze gerek telefon ile gerekse e-posta aracılığıyla görüşmeler sağlanmış ve destek hizmeti alan işletmelerin 56’sından (%48), destek hizmeti veren işletmelerin 80’inden (%22) geri dönüş elde

edilmiştir. Uygulayıcılar olarak denetçiler evreninden elde edilen ve analize uygun olduğu kabul edilen geri dönüş sayısı 352'dir. Söz konusu veri sayıları araştırmanın başarılı şekilde tamamlanabilmesi için gerekli örneklem büyüklüğü sayısını karşılamaktadır.

4.5.4. Araştırma Modeli

Araştırmalarda belirlenmesi gereken önemli aşamalardan biri, analizin yürütüleceği teorik modelin oluşturulmasıdır. Bu teorik model, araştırmacının aralarında ilişki beklediği değişkenleri içermektedir.

Bu araştırmada kullanılan temel model tanımlayıcı (betimleyici, tarama) araştırma modelidir. Tanımlayıcı araştırmalar, araştırma odağındaki nesne ya da olgunun mevcut durumunun ifade edilmesi şeklinde gerçekleştirilir (Altunışık ve diğerleri; 2010: 69). Bu tür araştırmalarla olgular ve konular arasındaki süreçler açıklanır; nedensel olarak bu süreçler belgelenir (Usta; 2012: 13). Tarama araştırmaları çok fazla miktarda veriye dayalı olması nedeniyle nicel verileri ve verilerin istatistiksel analizini gerektirir. Bu araştırma sonucunda elde edilen veriler bütüne genellenebilir (Metin, 2015: 80). Belirlenen araştırma sorularından hareketle araştırmaya ilişkin kuramsal modeller aşağıda gösterilmiştir:

Şekil 35 (Model 1): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalıklarına ve Farkındalık Düzeylerine İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	Farkındalıklarını ölçmede kullanılan değişkenler: 1. GHS 3402 standardını duydunuz mu? 2. GHS 3402 standardını okudunuz mu? 3. Güvence hizmetinin uygulanması zorunlu mu? Farkındalık düzeylerini ölçmede kullanılan değişkenler: 1. İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar 2. Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir 3. Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar 4. İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler 5. Destek hizmeti veren işletmelerdeki kontrollerin denetlenmesi sonucunda tek tip güvence raporu hazırlanır 6. İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti veren işletmeler ile bireysel denetçiler/denetim firmaları arasında imzalanabilir 7. İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar 8. İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde analitik inceleme teknikleri kullanılarak kanıt toplanabilir 9. İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde maddilik testleri ile kanıt toplanır	→	Destek hizmeti alan işletmelerin farkındalık düzeyleri
Destek hizmeti veren işletmeler				Destek hizmeti veren işletmelerin farkındalık düzeyleri
Denetçiler				Denetçilerin farkındalık düzeyleri

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 1, güvence hizmeti ile ilgili tarafların GHS 3402 Standardına yönelik farkındalıklarını ve bu farkındalığa ilişkin düzeyleri tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Tarafların farkındalıkları kendilerine yöneltilen üç soruya verdikleri cevaplar dikkate alınarak frekans analizine tabi tutulmuştur. Farkındalık düzeylerini tespit edebilmek amacıyla ise, taraflara 1. Kesinlikle doğru değil ve 5. Kesinlikle doğru şeklinde cevap vermeleri istenen 9 ifade yöneltilmiş ve elde edilen cevapların frekansları ile ortalamaları dikkate alınarak düzey tespiti yapılmıştır.

Şekil 36 (Model 2): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerine İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	Uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri ölçmede kullanılan değişken: 1. Güvence hizmetinin Türkiye'de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	→	Destek hizmeti alan işletmelerin uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri
Destek hizmeti veren işletmeler				Destek hizmeti veren işletmelerin uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri
Denetçiler				Denetçilerin uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 2, güvence hizmeti ile ilgili tarafların GHS 3402'ye uygun güvence denetim sisteminin Türkiye'de uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin düşüncelerini tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Taraflara “*Güvence hizmetinin Türkiye'de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?*” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve Evet/Hayır/Kararsızım şeklinde cevap vermeleri istenmiştir. Elde edilen cevaplara frekans analizi uygulanmıştır.

Şekil 37 (Model 3): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	Farkındalığı Etkileyen Değişkenler D1: Güvence hizmetinin zorunluluğu D2: Güvence hizmetinin önemsenmesi D3: Kurumsallaşma hedefleri D4: Güvence hizmetleriyle ilgili olumlu haberler D5: Güvence hizm. ile ilgili yayınlardaki artış D6: Güvence hizm. İle ilgili etkinliklerdeki artış D7: Üniv.lerde güvence hizm. İle ilgili derslerin konulması D8: Yöneticilerin güvence hizm. İle ilgili eğitimlere katılmaları D9: Rekabet üstünlüğü sağlama isteği D10: Güvence hizm.nin artı değer yaratma potansiyeli D11: Güvence raporunun alışkanlık haline getirilmesi D12: İşletmelerin kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri D13: Meslek örgütlerinin organizasyonlarındaki artış	→	Faktörler
Destek hizmeti veren işletmeler				
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 3; güvence hizmeti ile ilgili tarafların farkındalık düzeylerine etki eden faktörleri tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu faktörlerin belirlenmesinde faktör analizi ile farkındalığı etkileyen değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerinden yararlanılarak yorumlar yapılmıştır.

Şekil 38 (Model 4): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	Uygulanabilirliğe Yönelik Düşünceleri Etkileyen Değişkenler:	→	Faktörler
Destek hizmeti veren işletmeler		D1. Standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması D2. Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi D3. Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması D4. Standardı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği D5. Standardı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği D6. Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi D7. Standarda yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması D8. Standarda yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması D9. Standardı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi D10. Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi D11. Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunu zorunlu hale getirilmesi D12. Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerin, güvence raporunu benimsemeleri D13. Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu D14. Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli D15. Destek veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri		
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 4; güvence hizmetiyle ilgili tarafların GHS 3402'nin Türkiye'de uygulanabileceğine yönelik düşüncelerine etki eden faktörleri tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu faktörlerin belirlenmesinde faktör analizi ile düşünceleri etkileyen değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerinden yararlanılarak yorumlar yapılmıştır.

Şekil 39 (Model 5): Destek Hizmeti Alan ve Veren İşletmelerin Güvence Hizmet Taleplerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	<u>Güvence Denetim Talebini Etkileyen Değişkenler</u> D1: Destek hizmetleri sektörünün tanınırlığı D2: Hizmet kalitesinin artırılma isteği D3: Kurumsallık düzeyi D4: Maliyet avantajı sağlama D5: Rekabet avantajı sağlama D6: Ait olunan sektörün zorlayıcı şartları D7: Düzenleyici kuruluşun zorlayıcı şartları D8: Tanıtım faaliyetleri D9: Denetim komitesinin tavsiyesi D10: Bağımsız denetim hizmeti alınan firmanın veya denetçinin tavsiyesi D11: Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği D12: Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları D13: Güvence denetim hizmetinin ücreti	→	Faktörler
Destek hizmeti veren işletmeler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 5, güvence hizmetiyle ilgili taraflardan olan destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmelerin güvence denetim taleplerini etkileyen faktörleri tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu değişkenlerin yorumlanmasında frekans ve ortalamaların dağılımından yararlanılmıştır.

Şekil 40 (Model 6): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	<u>Bağımsız Değişkenler</u> Katılımcıların yaşları Katılımcıların cinsiyetleri Katılımcıların eğitim düzeyleri Katılımcıların şirketteki pozisyonları Katılımcıların tecrübeleri	→	Tarafların demografik özellikleri açısından farkındalık düzeyleri arasındaki farklılıklar
Destek hizmeti veren işletmeler				
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 6; güvence hizmetiyle ilgili tarafların demografik özellikleri açısından farkındalık düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla

oluşturulmuştur. Bu amaca ulaşabilmek için, parametrik test olan One-Way ANOVA analizi kullanılmıştır.

Şekil 41 (Model 7): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	<u>Bağımsız Değişkenler</u>	→	Tarafların demografik özellikleri açısından GHS 3402'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasındaki farklılıklar
Destek hizmeti veren işletmeler		Katılımcıların yaşları Katılımcıların cinsiyetleri Katılımcıların eğitim düzeyleri Katılımcıların şirketteki pozisyonları Katılımcıların tecrübeleri		
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 7; güvence hizmetiyle ilgili tarafların demografik özellikleri açısından GHS 3402'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Hem tarafların uygulanabilirliğe yönelik düşüncelerini belirlemede kullanılan sorunun cevaplarının hem demografik özelliklerin kategorik olarak kodlanması nedeniyle bu amaca ulaşabilmek için, non-parametrik test olan ki-kare testi kullanılmıştır.

Şekil 42 (Model 8): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	Tarafların farkındalık düzeylerini belirlemede kullanılan değişkenlere katılımcıların verdiği cevapların aritmetik ortalamaları	→	Tarafların GHS 3402'ye yönelik farkındalıkları arasındaki farklılıklar
Destek hizmeti veren işletmeler				
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 8, güvence hizmetiyle ilgili tarafların GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeyleri arasında fark olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Tarafların farkındalık düzeylerini belirlemede kullanılan değişkenlerin aritmetik ortalamaları dikkate alınarak üç tarafın farkındalık düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemede parametrik test olan One-Way ANOVA analizi kullanılmıştır.

Şekil 43 (Model 9): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri Arasındaki Farklılığa İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	<p style="text-align: center;"><u>Uygulanabilirliğe İlişkin Düşünceleri Belirleme Yönelik Değişken</u></p> <p>1. GHS 3402 standardına yönelik güvence hizmetinin Türkiye'de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?</p>	→	<p style="text-align: center;">Tarafların GHS 3402'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasındaki farklılıklar</p>
Destek hizmeti veren işletmeler				
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 9, güvence hizmetiyle ilgili tarafların GHS 3402'nin Türkiye'de uygulanabileceğine yönelik düşünceleri arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek üzere oluşturulmuştur. Tarafların “güvence hizmetinin Türkiye'de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verdikleri cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı fark olup olmadığını belirlemek amacıyla elde edilen cevaplar One-Way ANOVA analizine tabi tutulmuştur.

Şekil 44 (Model 10): Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Güvence Hizmeti Gerçekleştirme Olasılıklarına İlişkin Araştırma Modeli

Destek hizmeti alan işletmeler	→	<p style="text-align: center;"><u>Tarafların Güvence hizmeti gerçekleştirmelerine Yönelik Değişken</u></p> <p>1. Firmanızda güvence denetim sözleşmesi imzalandı mı?/Firmanızda güvence hizmeti gerçekleştirildi mi?</p>	→	<p style="text-align: center;">Güvence hizmetiyle ilgili tarafların güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıkları</p>
Destek hizmeti veren işletmeler				
Denetçiler				

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Model 10, güvence hizmetiyle ilgili tarafların, güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarını tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu analiz, güvence hizmetiyle ilgili tarafların farkındalık düzeyleri bakımından sıralarının belirlenmesi konusunda da bir fikir sağlayacaktır. Modelin test edilmesinde, lojistik regresyon analizinden yararlanılmıştır.

4.5.5. Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri

4.5.5.1. Genel Açıklamalar

Araştırma, GHS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı'na uygun güvence denetim sisteminin üç tarafına ilişkin elde edilmiş verilerin analizini gerektirmektedir. Öne sürülen hipotezler ve araştırma sorularına dayanarak oluşturulan kuramsal modeller doğrultusunda veriler, SPSS 23 İstatistik paket programı kullanılmak suretiyle, frekans dağılımı, ortalamalar, parametrik testler, parametrik olmayan testler, faktör analizi ve lojistik regresyon analizlerinden oluşan istatistiksel yöntemler kullanılarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Bu analizlerden parametrik testler kapsamında, Bağımsız örneklem t testi ile One-Way ANOVA testi kullanılmıştır. Bu testler, değişkenlerin ortalamaları arasında farklılık olup olmadığını ortaya koymak amacıyla başvurulan testlerdir. Ayrıca, bağımlı ve bağımsız değişkenin kategorik olduğu veriler için ki-kare bağımsızlık testinden yararlanılmıştır.

4.5.5.2. Faktör Analizi (FA)

FA, birbirleriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, 2002: 472). Faktör analiziyle, araştırmacı tarafından belirlenmiş çok sayıda değişkenin aralarındaki korelasyon tespit edilerek, yüksek korelasyona sahip değişkenler bir grup oluşturmakta ve bu gruplar faktör veya boyut olarak isimlendirilmektedir. Böylece çok sayıda değişken daha az sayıda alt faktörlerde toplanmış ve analizin daha anlaşılabilir hale gelmesi sağlanmış olmaktadır.

Faktör analizinin uygulanması için gerekli örneklem büyüklüğü konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Genel kural, örneklem büyüklüğünün en az gözlenen değişken

sayısının beş katı olması gerektiği yönündedir. Eğer güçlü, güvenilir ilişkiler ve az sayıda belirgin faktör varsa, örneklem büyüklüğü değişken sayısından fazla olmak koşuluyla 50 olarak kararlaştırılabilir (Büyüköztürk, 2002: 480).

Değişkenlerin FA'ya uygunluğunun değerlendirilmesinde öncelikle değişkenlerin normal dağılım sergilemesi önem taşımaktadır. Değişkenlerin normal dağılıp dağılmadığı her bir değişkenin skewness (çarpıklık) ve kurtosis (basıklık) değerlerine bakılmak suretiyle veya Shapiro-Wilks ve Kolmogorov-Smirnov (K-S) test yöntemleri gibi yöntemler kullanılmak suretiyle test edilebilir (Kalaycı, 2014: 54). Skewness ve Kurtosis değerlerinin 0 (sıfır) olması değişkenin normal dağılıma sahip olduğunu gösterir. Ancak veri sayısının çok olması durumunda genellikle 0 (sıfır) değeri elde edilemediğinden, bu değerlerin belirli değer aralıklarında olması da normal dağılım varsayımına uyulduğu anlamına gelir.

FA'nın gerçekleştirilmesinde dört temel aşama söz konusudur. *Birinci aşama*, veri setinin FA için uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir. Veri setinin FA'ya uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla üç yaklaşım kullanılır. Bunlar korelasyon matrisinin oluşturulması, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) uygunluk testi ve Barlett testidir (Kalaycı, 2014: 321). Çok sayıdaki değişkenin faktör analizine uygun olup olmadığına karar vermek için atılacak ilk adım, değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının incelenmesidir. Değişkenler arasındaki korelasyonların 0,30'dan büyük olması faktör analizinin uygulanabilmesi için beklenen bir durumdur (Cengiz ve Kılınç, 2007: 353). İkinci yaklaşım, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) uygunluk testidir. Bu test, gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir indekstir (Kalaycı,2014: 322). KMO oranının 0,50'nin üzerinde olması gerekir. Tablo 32'de KMO değerleri ve yorumları verilmiştir.

Tablo 32: KMO Değerleri ve Yorumları

KMO Değerleri	Yorumları
$\geq 0,90$	Olağanüstü
0,80 +	Çok iyi
0,70 +	İyi
0,60 +	Orta
0,50 +	Kötü
0,50 -	Kabul edilemez

Kaynak: (Sharma, 1996: 116)

Üçüncü yaklaşım olan Barlett testi ise, korelasyon matrisinde değişkenler arasında en azından bir kısmı arasında yüksek oranlı korelasyonlar olduğu olasılığını test eder. “Korelasyon matrisi birim matristir” sıfır hipotezinin reddedilmesi, değişkenler arasında yüksek korelasyonların olduğunu bir başka deyişle veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Hair v.d, 1998’den aktaran: Kalaycı,2014: 322).

İkinci aşama, çok sayıdaki değişkenin alt faktörler şeklinde toplanması yani faktörlerin elde edilmesidir. Bu aşamada varyansa katılma (Kaiser, Öz değer, Eigenvalue) kriteri, Scree test kriteri, toplam varyansın yüzdesi yöntemi, Joliffe kriteri, Açıklanan varyans kriteri ve faktör sayısının araştırmacı tarafından belirlenmesi olmak üzere çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır.

Üçüncü aşama, faktörlerin kolay şekilde yorumlanabilmesi ve isimlendirilebilmesi amacıyla yapılan Rotasyon işlemidir. Rotasyonda en çok kullanılan yöntem orthogonal rotasyon olup üç tekniği bulunmaktadır. Bunlar varimax (en çok kullanılan teknik), equamax ve quartimax’tir (Kalaycı, 2014: 323).

Son aşama ise, tespit edilmiş faktörleri ortak bir isim altında toplamaktır. İsimlendirme yaparken değişkenlerin ortak özellikleri dikkate alınır.

4.5.5.3. İki Kategorili (Binary) Lojistik Regresyon Analizi

Lojistik regresyon analizi, kategorik özellikli bir bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla kullanılan çoklu regresyonun özel bir

türüdür (Coşkun ve diğerleri, 2015: 249). Bu analiz türünde amaç, bir veya daha fazla bağımsız değişken yardımıyla, bağımlı değişkeni tahmin etmektir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 376). Lojistik regresyon analizinde, bağımlı değişkenin alabileceği sınırlı sayıda değerden birinin gerçekleşme ihtimali tahmin edilir ve amaç en sade modeli oluşturmaktır (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 377).

Lojistik regresyon analizinde verilerin normal dağılım sergilemesi, varyansların homojen olması ve doğrusallık koşullarının gerçekleşmiş olması gerekmez (Coşkun ve diğerleri, 2015: 249; İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 377).

Bu analizde bağımlı değişkenin aldığı değerlerin sayısına göre lojistik regresyon isimlendirilmektedir. Genellikle kullanılan türü iki kategorili lojistik regresyon analizidir. Bu analiz türünde, bağımlı değişken iki kategoriden oluşur ve bu kategorilerden sıklıkla gerçekleşme veya olma durumu için 1, gerçekleşmeme veya olmama durumu için 0 kodu kullanılır (Alpar, 2013: 645).

Lojistik regresyon analizi sonucunda bir tahmin denklemi elde edilir. Bu denklem aşağıdaki şekilde oluşturulur (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 378).

$$\ln \frac{P(Y)}{1-P(Y)} = Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + u_i \quad (2)$$

Denklemdaki terimlerin anlamları şöyledir:

$P(Y)$: Bağımlı değişkende ilgilenilen durumun görülme olasılığı,

β_0 : Sabit terim,

X 'ler : Bağımsız (açıklayıcı) değişkenler

B : log odd biriminden beta katsayıları

Lojistik regresyon analizinde, hesaplama yöntemi olarak en yüksek olasılık (maksimum likelihood) yöntemi kullanılmaktadır. Analiz sonucunda elde edilmeye çalışılan Y_i değeri, bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığına olan oranı olarak ifade edilir ki buna ODDS oranı veya olasılık oranı adı verilir. Lojistik

regresyon analizinde hesaplanan modelin uygunluğunu tespit etmenin birçok yol ve yöntemi bulunmaktadır. Bunlar (Coşkun ve diğerleri, 2015: 253-255);

- -2LL (-2 Likelihood) değeri: Bunun için en küçük değer 0'dır. Mükemmel bir uyumda olasılık değeri 1 olup, buna bağlı olarak -2LL'nin alacağı değer sıfır olacaktır.
- R² Logit: Farklı modeller için hesaplanan olasılık değerleri arasında karşılaştırma yapmaya olanak tanıyan bir değerdir. Modele ilave edilecek her yeni bağımsız değişkenin modelde yaratacağı iyileştirmeyi gösterir.
- Sınıflandırma matrisi: Lojistik regresyon modelinin genel uyumunu ölçmeyi amaçlayan yollardan biridir.
- Hosmer ve Lemeshow sınıflandırma testi: Bu yaklaşım da modelin genel uyumunu ölçmeyi hedefler. Sınıflandırma matrisine göre avantajı, modelin tahmin hassasiyetini bağımlı değişkenin gerçek tahmini esasına dayandırmasıdır. Bu test sonucu elde edilen Anlamlılık (p) değerinin > 0,05 olması istenir.

4.5.6. Veri Toplama Araç ve Yöntemi

Veriler, tarafların her birine yönelik, ayrı ayrı hazırlanmış anket formları kullanılarak toplanmıştır (Ek1-Anket Formları). Anket formları hazırlanırken, konu ile ilgili uzmanlar ile görüşülmüş, ulusal ve uluslararası çalışmalardan faydalanılmış ve Türkiye koşullarına göre revize edilmiştir.

GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin tüm tarafları için hazırlanan anket formları beş bölümden oluşmaktadır. Destek hizmeti alan işletmelere, destek hizmeti veren işletmelere ve denetçilere yönelik olarak hazırlanan anketlerin hepsinde **birinci bölümü** katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular, **ikinci bölümü** kuruma ilişkin bilgilere yönelik sorular, **üçüncü bölümü** GHS 3402 standardına ilişkin genel bilgilere yönelik sorular ile “güvence hizmetinin uygulanabilirliğini belirleme ölçeği (GHUBÖ)” ve “güvence hizmet talebini belirleme ölçeği (GHTBÖ)”, **dördüncü bölümü** “Tarafların farkındalık düzeylerini belirleme ölçekleri (GHS-FÖ)” ve **beşinci bölümü** ise “Tarafların farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri belirleme ölçekleri (GHS-FFBÖ)”

oluşturmaktadır. Taraflara yöneltilen anket formları arasındaki tek farklılık destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmelere yönelik hazırlanan anket formlarındaki üçüncü bölüm kapsamında “güvence hizmet talebini belirlemeye yönelik ölçeğin (GHTBÖ)” geliştirilmiş olmasıdır. Denetçiler, güvence hizmet talebinde bulunamadıkları için kendilerine yöneltilen anket formunda bu ölçeğe yer verilmemiştir. Anketin birinci ve ikinci bölümlerinde çoktan seçmeli şeklinde hazırlanmış sorular; üçüncü bölümünde hem çoktan seçmeli şeklinde hazırlanmış sorular hem de 5’li Likert ölçeğine göre hazırlanmış ifadeler bulunmakta, dördüncü ve beşinci bölümleri ise 5’li Likert ölçeğine göre hazırlanmış ifadelerden oluşmaktadır.

İfadelerin cevaplandırılmasında ve değerlendirilmesinde 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ila 5 arasında ölçeklendirilmiş olup; katılımcılardan *güvence denetim sisteminin Türkiye’de uygulanabilirliğine ve tarafların farkındalık düzeylerini etkileyen faktörlere ilişkin ifadeler için*, 1. Kesinlikle katılmıyorum; 2. Katılmıyorum; 3. Kararsızım; 4. Katılıyorum ve 5. Kesinlikle katılıyorum şeklinde; *tarafların farkındalık düzeylerine ilişkin ifadeler için ise*; 1. Kesinlikle doğru değil; 2. Doğru değil; 3. Kararsızım; 4. Doğru ve 5. Kesinlikle doğru şeklinde cevap vermeleri istenmiştir.

Verilerin %90’ı profesyonel araştırma şirketi %10’u araştırmacı tarafından, elektronik posta, telefon ve yüz yüze görüşmeler yoluyla elde edilmiştir. Verilerin araştırma şirketi tarafından elde edilmesi esnasında yapılan görüşmelerin istenildiği takdirde tarih, saat, kiminle görüşme sağlandığı ve ses kayıtları vb. bilgilerinin tarafımıza ulaştırılabilecek olması, verilerin güvenilir şekilde toplandığını göstermesi açısından önem taşımaktadır.

4.5.7. Kullanılan Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlikleri

Geçerlilik, bir test veya ölçeğin ölçülmek istenen şeyi ölçme derecesidir. Hazırlanmış olan ölçek şeklindeki ifadelerin, amaca uygun ifadeler olup olmadığının belirlenmesi önemlidir. Geçerlilik istatistiksel yöntemler kullanılarak test edilemez.

Hazırlanmış ifadelerin, ölçülmek istenen davranışı ölçmede nitelik ve nicelik olarak yeterli olup olmadığının göstergesi kapsam geçerliliğidir (Büyüköztürk, 2015: 180). Kapsam geçerliliğinin test edilmesi için, konuyla ilgili uzman görüşlerine başvurulması gerekir. Araştırmada kullanılan anket formlarının tamamı, bu konuda uzman olan akademisyenlere ve 4 büyük denetim firmasının ikisinde görevli bulunan güvence hizmeti yapan denetçilere gönderilmiş, araştırma konusu için ölçeğin uygunluğuna ve kullanılan ifadelerin düzgün ve anlaşılır olmasına dair görüşleri alınmıştır. Belirtilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Güvenilirlik, “bir testin veya ölçeğin ölçmek istediği şeyi tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçme derecesidir”. Veri toplama aracı olarak anket formu kullanıldığında ve anket formu içerisinde ölçekli ifadeler yer aldığında mutlaka bu ölçeklerin güvenilirliklerinin analiz edilmesi gerekir. Ölçek şeklinde hazırlanmış olan ifadeler, genellikle katılımcıların yargı düzeylerini ve görüşlerini ortaya koymayı amaçladığından, her bir ifadenin her bir katılımcı açısından aynı şeyi ifade ediyor olması gerekir. Bunun kontrolü ise güvenilirlik analizleri ile mümkündür.

Güvenilirliğin analiz edilmesinde çeşitli yaklaşımlar bulunmakta olup bunlar içerisinde en sık kullanılan içsel tutarlılık analizidir. Bu analiz kapsamında, kavram ölçülürken çok sayıda maddeden oluşan, Likert bir ölçek kullanılarak, ölçekte yer alan maddeler arasındaki korelasyon değerine bakarak içsel tutarlılık analizi yapılır (Altunışık ve diğerleri, 2010: 123). İçsel tutarlılığın ölçümünde en yaygın kullanılan yöntem Cronbach alfa olarak da bilinen alfa katsayısıdır. Alfa değeri 0 ile 1 arasında değerler alır ve kabul edilebilir bir değer en az 0,70 olması istenir.

Araştırmada kullanılan anket formlarında yer alan ölçeklerin güvenilirlikleri içsel tutarlılık analizi kapsamında bulunan Cronbach alfa katsayısı tespit edilmek suretiyle ölçülmüştür. Ölçüm, SPSS 23 istatistik paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiş olup, elde edilen değerler Tablo 33’te gösterilmiştir:

Tablo 33: Tüm Taraflar İçin Geçerli Olan Ölçeklerin Güvenilirlik Değer ve Düzeyleri

Taraflar	Ölçekler	Cronbach Alfa değeri	Madde sayısı	Güvenilirlik Düzeyi
Denetçiler	Güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (D-GHS-UFBÖ)	,866	15	Yüksek derecede güvenilir
	Denetçilerin güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini belirleme ölçeği (D-GHS-FÖ)	,740	9	Oldukça güvenilir
	Denetçilerin güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (D-GHS-FFBÖ)	,897	13	Yüksek derecede güvenilir
Destek hizmeti alan işletmeler (DHAİ)	DHAİ-Güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (DHAİ-GHS-UFBÖ)	,830	15	Yüksek derecede güvenilir
	DHAİ-Güvence denetim talebini belirleme ölçeği (DHAİ-GDT-BÖ)	,932	12	Yüksek derecede güvenilir
	DHAİ-Güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini belirleme ölçeği (DHAİ-GHS-FBÖ)	,837	8	Yüksek derecede güvenilir
	DHAİ- Güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (DHAİ-GHS-FFBÖ)	,927	13	Yüksek derecede güvenilir
Destek Hizmeti Veren İşletmeler (DHVİ)	DHVİ-Güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (DHVİ-GHS-UFBÖ)	,663	15	Oldukça güvenilir
	DHVİ-Güvence denetim talebini belirleme ölçeği (DHVİ-GDT-BÖ)	,693	12	Oldukça güvenilir
	DHVİ-Güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini belirleme ölçeği (DHVİ-GHS-FBÖ)	,586	8	Güvenilirliği kabul edilebilir
	DHVİ- Güvence denetim sistemine yönelik farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri belirleme ölçeği (DHVİ-GHS-FFBÖ)	,734	13	Oldukça güvenilir

Tablo 33'te, GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin taraflarına yönelik hazırlanmış ölçeklerin Cronbach alfa değerleri yer almaktadır. Ölçeklerin güvenilirlik düzeyleri Tablo 34 temel alınarak belirlenmiştir. Buna göre, denetçilere yönelik hazırlanmış toplam üç ölçek ve destek hizmeti alan işletmelere yönelik hazırlanmış toplam dört ölçek bulunmaktadır ve tüm ölçeklerin Cronbach alfa değerleri oldukça yüksek olduğundan güvenilir olarak kabul edilir. Destek hizmeti veren işletmelere yöneltilen toplam dört ölçeğin Cronbach alfa değerleri 0,60 dolaylarında olup güvenilir kabul edilebilir. Tüm taraflar içerisinde destek hizmeti veren işletmelere yönelik hazırlanmış ölçeklerin güvenilirlik derecelerinin daha düşük olması, bu işletmelere hitaben hazırlanmış bir mevzuatın olmaması dolayısıyla DHVİ yöneticilerinin ifadeleri anlamalarında zorluk yaşamış olmaları olabilir.

Tablo 34. Alfa Katsayısına Bağlı Ölçeklerin Güvenilirlik Düzeyleri

Güvenilirlik Değeri	Güvenilirlik Düzeyi
$0,00 \leq \alpha < 0,40$	Güvenilir değil
$0,40 \leq \alpha < 0,60$	Düşük güvenilirlik
$0,60 \leq \alpha < 0,80$	Oldukça güvenilir
$0,80 \leq \alpha < 1,00$	Yüksek derecede güvenilir

Kaynak: Kalaycı, 2014: 405

Anketlerin birinci ve ikinci bölümlerinde sorular çoktan seçmeli olduğu için Cronbach alfa katsayısı hesaplanmamıştır.

4.5.8. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde, güvence hizmetiyle ilgili taraflara (destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmeti veren işletmeler ve denetçiler) ilişkin verilerin analizi sonucu elde edilen bulgular verilmiştir. Bulgular, temel araştırma soruları ve yan araştırma soruları adı altında iki ana başlıkta ele alınmıştır. Temel araştırma soruları 2 alt başlıkta ve yan araştırma soruları, 8 alt başlıkta ayrı ayrı açıklanmıştır.

4.5.8.1. Katılımcıların Demografik ve Ait Oldukları İşletme Özelliklerine İlişkin Bulgular

Temel ve yan araştırma sorularına ilişkin bulgular açıklanmadan önce araştırmaya katılan tüm katılımcıların demografik ve ait oldukları işletme özelliklerine göre frekans dağılımlarına aşağıda yer verilmiştir:

Tablo 35: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Demografik Özellikleri (n: 352)

Değişkenler		Frekans	Yüzde
Eğitim Durumu	Lisans	225	63,9
	Y.Lisans	107	30,4
	Doktora	20	5,7
Cinsiyet	Kadın	65	18,5
	Erkek	287	81,5
Tecrübe	0-3 yıl arası	32	9,1
	3-6 yıl arası	27	7,7
	6-10 yıl arası	47	13,4
	10 yıl üzeri	246	69,9
Denetçi kimliği	Bireysel bağımsız denetçi	204	58
	Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi	148	42
Unvan	Sorumlu ortak	36	10,2
	Ortak baş denetçi	52	14,8
	Baş denetçi	42	11,9
	Kıdemli denetçi	43	12,2
	Denetçi	179	50,9
Denetçinin bulunduğu bölge	Doğu Anadolu	18	5,1
	Karadeniz	30	8,5
	Marmara	116	33,0
	İç Anadolu	104	29,5
	Ege	37	10,5
	Akdeniz	25	7,1
	Güneydoğu Anadolu	22	6,3

Tablo 35’de görüldüğü üzere, ankete katılan katılımcıların %63,9’u lisans mezunu ve %30,4’ü yüksek lisans mezunudur. Araştırma verilerinin %81,5’i erkek katılımcılardan %18,5’i kadın katılımcılardan elde edilmiştir. Söz konusu katılımcıların mesleki tecrübelerine bakıldığında 352 katılımcıdan 246’sının (%69,9’unun) 10 yıl üzerinde

deneyime sahip oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin %58’lik bir kısmı bireysel bağımsız denetçi iken %42’si bir denetim kuruluşunda çalışan denetçi unvanına sahiptir. Katılımcıların, daha çok “denetçi” unvanına sahip oldukları görülmektedir. Araştırmaya daha çok Marmara ve İç Anadolu bölgelerinden katılım olmuştur. En az katılım Doğu Anadolu Bölgesindeki denetçilerden olmuştur.

Destek hizmeti alan işletmelerin (DHAİ) özellikleri bakımından frekans dağılımları Tablo 36’da gösterilmiştir.

Tablo 36: Araştırmaya Katılan DHAİ’lerin Demografik Özellikleri (n: 56)

Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)	
Eğitim Durumu	Lise	0	-
	Önlisans	6	10,7
	Lisans	30	53,6
	Y.Lisans	20	35,7
	Doktora	0	-
Cinsiyet	Bay	48	85,7
	Bayan	8	14,3
Şirketteki Pozisyon	Üst düzey yönetici	14	25,0
	Alt birim yöneticisi	20	35,7
	Risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi	13	23,2
	Diğer	9	16,1
Yöneticilik Tecrübesi	0-5 yıl	17	30,4
	6-10 yıl	16	28,6
	11-15 yıl	7	12,5
	16-20 yıl	6	10,7
	20 yıl üzeri	10	17,9
Firmanın Ortaklık yapısı	%100 yerli sermayeli	26	46,42
	%100 yabancı sermayeli	17	30,35
	Çoğunluk hissesi yerli	8	14,28
	Çoğunluk hissesi yabancı	5	8,95
Firmanın faaliyet konusu	Bankacılık	39	69,64
	Sigorta ve emeklilik	17	30,36
Firmanın faaliyet süresi	0-5 yıl	2	3,57
	6-10 yıl	3	5,36
	11-15 yıl	5	8,93
	16-20 yıl	10	17,86
	20 yıl üzeri	36	64,28

Tablo 36'dan görüldüğü üzere, destek hizmeti alan işletmeler grubundan araştırmaya katılan katılımcıların %89,3'ü (%53,6+%35,7) lisans ve yüksek lisans mezunu katılımcılardan oluşmaktadır. Anket çalışması yönetici pozisyonundaki destek hizmeti alan işletme çalışanına yapılmıştır. Bu doğrultuda bakıldığında, araştırmaya katılan katılımcıların %35,7'sinin bölüm yöneticisi bir başka deyişle destek hizmet birimi yöneticisi, %25'inin üst düzey yönetici ve %23,2'sinin risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi olduğu görülmektedir. Ankete katılan katılımcıların çoğunluğunun bölüm yöneticisi olması cevapların güvenilirliği açısından önem taşımaktadır. Çünkü bu yöneticiler doğrudan destek hizmet alımlarıyla ilgilenen yöneticileri ifade etmektedir. Katılımcıların yöneticilik tecrübeleri açısından elde edilen bulgulara göre, %59'unun 10 yıllık tecrübeye, %23,2'sinin 10-20 yıl arasında tecrübeye ve %17,9'unun 20 yıl üzerinde tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğu (%46,42+%14,28=60,70) yerli sermayeye sahip işletmelerdir. Araştırma kapsamında ele alınan işletmeler faaliyet konuları bakımında bankalar ve sigorta-emeklilik şirketleri olarak ayrılmıştır. Bu ayırım doğrultusunda araştırmaya katılan işletmelerin %69,64'ü bankacılık alanında faaliyet göstermektedirler. Katılımcı firmaların %64,28'i köklü firmalar olup faaliyet süreleri 20 yılın üzerindedir.

Destek hizmeti veren işletmeler (DHVİ) grubundan araştırmaya katılan katılımcıların özellikleri bakımından elde edilen bulgular Tablo 37'de özetlenmiştir.

Tablo 37: Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Demografik Özellikleri (n: 80)

Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)	
Eğitim Durumu	Lise	2	2,5
	Önlisans	-	-
	Lisans	39	48,8
	Y.Lisans	36	45,0
	Doktora	3	3,8
Cinsiyet	Bay	61	76,3
	Bayan	19	23,8
Şirketteki Pozisyon	Üst düzey yönetici	22	27,5
	Alt birim yöneticisi	24	30,0
	Risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi	21	26,3
	Diğer	13	16,3
Yöneticilik Tecrübesi	0-5 yıl	15	18,3
	6-10 yıl	25	31,3
	11-15 yıl	9	11,3
	16-20 yıl	13	16,3
	20 yıl üzeri	18	22,6
Firmanın Ortaklık yapısı	%100 yerli sermayeli	45	56,3
	%100 yabancı sermayeli	21	26,3
	Çoğunluk hissesi yerli	8	10,0
	Çoğunluk hissesi yabancı	6	7,5
Firmanın faaliyet konusu	Bilişim ve Yazılım Tekn.	45	56,25
	Güvenlik	4	5,0
	Danışmanlık	8	10,0
	Taşıma&Kurye hizmetleri	2	2,5
	İnsan Kaynakları	1	1,3
	Diğer	20	25,0
Firmanın faaliyet süresi	0-5 yıl	12	15,0
	6-10 yıl	15	18,7
	11-15 yıl	16	20,0
	16-20 yıl	13	16,3
	20 yıl üzeri	24	30,0

Tablo 37'den görüldüğü üzere, destek hizmeti veren işletmeler grubundan araştırmaya katılan katılımcıların %48,8'i lisans, %48,8'i (%45+%3,8) lisansüstü mezunu katılımcılardan oluşmaktadır. Katılımcıların eğitim durumlarının yüksek olması, anket sorularına bilinçli cevap verilme olasılığını yükseltmektedir. Anket çalışması yönetici pozisyonundaki destek hizmeti veren işletme çalışanına yapılmıştır. Bu doğrultuda bakıldığında, araştırmaya katılan katılımcıların %30'unun bölüm yöneticisi, %27,5'inin üst düzey yönetici ve %26,3'ünün risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi olduğu

görülmektedir. Ankete katılan katılımcıların çoğunluğunun bölüm yöneticisi olması cevapların güvenilirliği açısından önem taşımaktadır. Çünkü bu yöneticiler doğrudan destek hizmetlerle ilgilenen yöneticileri ifade etmektedir. Katılımcıların yöneticilik tecrübeleri açısından elde edilen bulgulara göre, %49,6'sının 10 yıllık tecrübeye, %27,6'sının 10-20 yıl arasında tecrübeye ve %22,6'sının 20 yıl üzerinde tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğu (%56,3+%10,0=66,3) yerli sermayeye sahip işletmelerdir. Araştırma kapsamında ele alınan işletmeler faaliyet konuları bakımından bilişim ve yazılım teknolojileri, güvenlik, danışmanlık, insan kaynakları ve diğer şeklinde ayrılmış ve bu ayrımında bankaların 2014 yılı faaliyet raporlarında beyan ettikleri destek hizmetler dikkate alınmıştır. Bu ayrım doğrultusunda araştırmaya katılan işletmelerin yarısından fazlasını bilişim ve yazılım teknolojileri alanında faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır. Destek hizmeti veren işletmelerin %33,7'si 10 yılın altında tecrübeye sahipken, %66,3'ü 10 yıldan daha fazla süredir destek hizmeti vermektedir.

4.5.8.2. Temel Araştırma Sorularına Yönelik Bulgular

Bu başlık altında araştırmada kurulan **Model 1 ve Model 2'nin** analiz edilmesi sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Araştırmanın temel amaçları; tarafların GHS 3402 standardına ilişkin farkındalık düzeyleri ve tarafların GHS 3402 standardının uygulanabilirliğine ilişkin düşünceleri şeklinde iki alt başlıkta açıklanmıştır.

Araştırmanın birinci temel araştırma sorusu "*Güvence hizmetiyle ilgili taraflar GHS 3402 standardının farkında mıdır?*" şeklinde belirlenmiştir. Bu araştırma sorusunu test edebilmek üzere tüm taraflara "*GHS 3402 standardını duydunuz mu?*", "*GHS 3402 standardını okudunuz mu?*" ve "*GHS 3402 standardının uygulanması Türkiye'de zorunlu mu?*" şeklinde üç ayrı soru yöneltilmiş ve Evet/Hayır şeklinde cevap vermeleri istenmiştir. Ayrıca bu cevapları desteklemek üzere tarafların güvence hizmetiyle ilgili farkındalık düzeylerini ortaya koyabilmek amacıyla kendilerine dokuz (9) ayrı ifade yöneltilmiş ve 5'li Likert ölçeğine göre (1. Kesinlikle doğru, ... 5. Kesinlikle doğru değil) cevap vermeleri istenmiştir.

Araştırmanın ikinci temel araştırma sorusu, “Güvence hizmetiyle ilgili taraflar güvence hizmet sisteminin Türkiye’de uygulanabileceğine inanmakta mıdır?” şeklinde belirlenmiştir. Bu araştırma sorusunu test etmek üzere taraflara “GHS 3402 standardına yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltilmiş ve Evet/Hayır/Kararsızım şeklinde cevap vermeleri istenmiştir.

4.5.8.2.1. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402’ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri

Tarafların GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyleri araştırmanın birinci modelini (**Model 1**) oluşturmaktadır. Bu başlık altında güvence hizmetiyle ilgili tüm tarafların farkındalık düzeylerinin belirlenmesi amacıyla istatistiksel analizler yapılmış ve elde edilen bulgular açıklanmıştır.

Denetçilere İlişkin Bulgular

Denetçilerin güvence hizmet sistemine yönelik farkındalıklarına ilişkin bulguların tespitinde tanımlayıcı istatistiklerden yararlanılmıştır. Kendilerine yöneltilen sorulara verdikleri cevaplar dikkate alınarak yapılan analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 38: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Farkındalıkları

Değişken		Frekans	Yüzde
GHS 3402 Standardını duyduunuz mu?	Evet	218	61,9
	Hayır	134	38,1
GHS 3402 Standardını okudunuz mu?	Evet	139	39,5
	Hayır	213	60,5
Güvence hizmetinin uygulanması zorunlu mudur?	Evet	119	33,8
	Hayır	134	38,1
	Bilmiyorum	99	28,1

Tablo 38’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan 218 denetçinin (%61,9) güvence denetim sisteminin dayanağı olan GHS 3402 standardını duyduğu ancak sadece yaklaşık olarak yarısına karşılık gelen 139 katılımcının (%39,5) standarda ilişkin metni okuduğu

görülmektedir. GHS 3402 standardını hiç duymayan katılımcı sayısı 134 (%38,1) olup bu oran yüksek olarak kabul edilebilir. Standardı okumayanların oranına bakıldığında ise, bu oranın standardı duymayanların oranının yaklaşık bir buçuk katı kadar olduğu görülmektedir. Yani, standardı duyduğu halde okumayan 79 katılımcının var olması oranın yüksek kabul edilmesi için bir etken sayılabilir. Yüz yüze yapılan görüşmeler sonucu elde edilen denetçi görüşlerine dayanarak, standardın duyulmuş olmasına rağmen okunulmamasının nedenleri arasında, denetçilerin zaman yetersizliği yaşamaları, meslekle ilgili mevzuatların her geçen gün yenilenmesi nedeniyle takip etmekte zorluk çekmeleri ve standart hakkında fikir sahibi olmamaları gelmektedir. Denetçilerin, GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalıklarını tespit edebilmek amacıyla kendilerine yöneltilen üçüncü soruya, katılımcıların 119'u (%33,8'i) "Zorunludur" şeklinde cevap verirken; 134'ü (%38,1'i) "zorunlu değildir" şeklinde cevap vermişlerdir. GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin ülkemizde uygulanması henüz yasal bir zorunluluğa dayandırılmamıştır. Bu doğrultuda ele alındığında, standardı okuyanların sayısı ile bu soruya doğru cevap verenlerin sayısı birbirine çok yakındır. Ancak öte yandan, standardın uygulanmasının zorunlu olup olmadığını bilmeyen 99 katılımcı ile "zorunludur" diyen 119 katılımcının varlığı Denetçilerin GHS 3402 standardından haberdar olmadıklarını göstermektedir.

Denetçilerin GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık durumlarına ilişkin yorumları desteklemek amacıyla söz konusu üç soru arasında çapraz sorgulama yapılmış ve elde edilen bulgular Tablo 39'da gösterilmiştir.

Tablo 39: Denetçilerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama

		Güvence Denetim Sisteminin Türkiye'de uygulanması zorunlu mudur?			
		Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
GHS 3402 standardını okudunuz mu?	Evet	61	59	19	139
	Hayır	58	75	80	213
TOPLAM		119	134	99	352

Tablo 39'a göre, GHS 3402 standardını okuyan katılımcıların 61'i GHS'nin uygulanmasının zorunlu olduğunu, 59'u zorunlu olmadığını ve 19'u ise zorunlu olup olmadığını bilmediğini beyan etmişlerdir. Standardın okunmasına rağmen GHS'nin ülkemizde uygulanmasının zorunlu olmadığını bildiren denetçi sayısının yarıdan az olması

birçok nedenden kaynaklanabilir. GHS'nin ülkemizde uygulanması henüz zorunluluk kazanmamıştır. Bu bilgi, standart kapsamında net bir şekilde açıklanmamakla birlikte standardın içeriğinden çıkarılabilecek bir sonuçtur. Bu bilgiye ulaşılamaması, standardın içeriğinin açık olmaması, İngilizceden Türkçeye birebir çeviri olması nedeniyle anlaşılakta zorluk çekilmesi, denetçilerin alışagelmış denetim kapsamından farklı bir denetimle karşı karşıya olmaları nedeniyle standardı ve dolayısıyla sistemi anlamakta zorluk çekmeleri gibi nedenlere bağlanabilir. Bunun yanı sıra, standardı okumadığı halde sistemin ülkemizde uygulanmasına ilişkin zorunluluk konusunda düşüncelerini beyan eden 213 katılımcı bulunmaktadır. Bu katılımcıların 80'i konuyla ilgili fikrinin olmadığını beyan ederken, 133'ü zorunlu ve zorunlu değil şeklinde cevap vermişlerdir.

Denetçilerin GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeylerini tespit edebilmek amacıyla kendilerine 9 ifade yöneltilmiştir. İfadeler denetçilere olumsuz şekilde yöneltilmiş olup, katılımcıların ifadelere 1 (Kesinlikle doğru değil) ve 2 (Doğru değil) şeklinde cevap vermeleri gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, ortalamaların 2'nin altında çıkması katılımcıların farkındalık düzeylerinin yüksekliğini gösterecektir. Elde edilen cevaplar dikkate alınarak hazırlanan tanımlayıcı istatistikler şu şekildedir.

Tablo 40: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Farkındalık Düzeyleri (n: 352)

Farkındalık Düzeyini Ölçmeye İlişkin İfadeler		Frkns.	%	Ort.
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar.	1	13	3,7	3,71
	2	17	4,8	
	3	99	28,1	
	4	153	43,5	
	5	70	19,9	
Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.	1	21	6,0	3,36
	2	61	17,3	
	3	102	29,0	
	4	106	30,1	
	5	62	17,6	
Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.	1	20	5,7	3,41
	2	49	13,9	
	3	83	23,6	
	4	168	47,7	
	5	32	9,1	
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.	1	6	1,7	3,7
	2	22	6,3	
	3	98	27,8	
	4	170	48,3	
	5	56	15,9	
Destek hizmeti veren işletmelerdeki kontrollerin denetlenmesi sonucunda tek tip güvence raporu hazırlanır.	1	21	6	3,25
	2	57	16,2	
	3	124	35,2	
	4	112	31,8	
	5	38	10,8	
İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti veren işletmeler ile bireysel denetçiler/denetim firmaları arasında imzalanabilir.	1	11	3,1	3,72
	2	32	9,1	
	3	83	23,6	
	4	146	41,5	
	5	80	22,7	
İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.	1	7	2,0	3,89
	2	16	4,5	
	3	85	24,1	
	4	146	41,5	
	5	98	27,8	
İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde analitik inceleme teknikleri kullanılarak kanıt toplanabilir.	1	2	0,6	4,01
	2	12	3,4	
	3	66	18,8	
	4	174	49,4	
	5	98	27,8	
İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde maddilik testleri ile kanıt toplanır.	1	6	1,7	3,98
	2	7	2,0	
	3	78	22,2	
	4	159	45,2	
	5	102	29,0	
Genel Ortalama				3,67
<i>1. Kesinlikle doğru değil, 2. Doğru değil, 3. Kararsızım, 4. Doğru, 5. Kesinlikle doğru</i>				

Tablo 40'dan da görülebileceği üzere, katılımcı denetçilerin ifadeler için verdikleri cevapların ortalamaları oldukça yüksektir. Cevapların 4 (Doğru) ve 5 (Kesinlikle Doğru) üzerinde yoğunlaşması nedeniyle ortalamalar 3'ün üzerinde tespit edilmiştir. Bu durum, denetçilerin konu ile ilgili farkındalık düzeylerinin düşük olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAİ) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti alan işletmelerin (DHAİ) GHS 3402 standardına yönelik farkındalıklarını ortaya koyabilmek amacıyla kendilerine yöneltilen üç ayrı soruya Evet/Hayır şeklinde verdikleri cevaplar ile 9 ayrı ifadeye katılım düzeylerini belirttikleri cevaplar dikkate alınarak aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 41: Araştırmaya Katılan DHAİ'lerin Farkındalıkları

Değişkenler		Frekans	Yüzde
GHS 3402 Standardını duydunuz mu?	Evet	18	32,14
	Hayır	38	67,86
GHS 3402 Standardını okudunuz mu?	Evet	11	19,64
	Hayır	45	80,36
Güvence hizmetinin uygulanması zorunlu mudur?	Evet	13	23,21
	Hayır	16	28,57
	Bilmiyorum	27	48,22

Tablo 41'e göre, araştırmaya katılan DHAİ'lerin %67,86'sı güvence denetim sisteminin dayanağı olan GHS 3402 standardını duymadığını bildirmişlerdir. Standardı duyan katılımcı sayısı 18'dir. Standardı duyduğu halde okumayan katılımcı sayısının 7 olması DHAİ'lerin duydukları yeniliklere karşı duyarsız olmadıkları yargısına ulaştırabilir. Standardın uygulanmasına ilişkin zorunluluk ile ilgili yöneltilen soruya 16 katılımcı (%28,57) zorunlu olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Katılımcı sayısı açısından ele alındığında standardı duyan ve okuyanlar ile bu sayı kıyaslandığında sonucun anlamlı olduğu kabul edilebilir. Standardı hiç duymayanların ve okumayanların oranının yüksekliği güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanmasına ilişkin zorunluluğa yönelik düşüncelerdeki kararsızlığa paraleldir. Tüm sorular birlikte değerlendirildiğinde DHAİ'lerin GHS 3402 standardından haberdar olmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

DHAİ'lerin GHS 3402 standardından haberdarlık durumlarına ilişkin yorumları desteklemek amacıyla söz konusu üç soru arasında çapraz sorgulama yapılmış ve elde edilen bulgular Tablo 42'de gösterilmiştir.

Tablo 42: DHAİ'lerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama

		Güvence Denetim Sisteminin Türkiye'de uygulanması zorunlu mudur?			
		Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
GHS 3402 standardını okudunuz mu?	Evet	5	5	1	11
	Hayır	8	11	26	45
TOPLAM		13	16	27	56

Tablo 42'ye göre, GHS 3402 standardını okumuş olan katılımcıların (11 katılımcı) güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanmasına ilişkin zorunluluğa dair düşüncelerinin “hayır” şeklinde olması beklenmektedir. Oysa standardı okuduğu halde güvence denetim sisteminin (GHS) ülkemizde uygulanması konusundaki fikirler yarı yarıya oran sergilemektedir. Standardı okumayan katılımcıların (toplam 45 katılımcı) 11'i GHS'nin uygulanmasının zorunlu olmadığını beyan etmişlerdir. DHAİ'lerin bu konuda verdikleri cevaplar birbirleri içerisinde tutarlılık göstermektedir.

Destek hizmeti alan işletmelerin (DHAİ) GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeylerini tespit etmek üzere katılımcılara 9 ayrı ifade yöneltilmiştir. İfadeler DHAİ yöneticilerine olumsuz şekilde yöneltilmiş olup, katılımcıların ifadelere 1 (Kesinlikle doğru değil) ve 2 (Doğru değil) şeklinde cevap vermeleri gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, ortalamaların 2'nin altında olması beklenmektedir. Destek hizmeti alan işletme (DHAİ) yöneticilerinin ifadelere verdikleri cevaplar sonucunda elde edilen bulgular aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 43: Araştırmaya Katılan DHAİ'lerin Farkındalık Düzeyleri

Farkındalık Düzeyini Ölçmeye İlişkin İfadeler		Frkns.	%	Ort.
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar.	1	4	7,1	2,93
	2	16	28,6	
	3	19	33,9	
	4	14	25	
	5	3	5,4	
Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.	1	5	8,9	2,64
	2	20	35,7	
	3	23	41,1	
	4	6	10,7	
	5	2	3,6	
Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.	1	4	7,1	3,43
	2	8	14,3	
	3	16	28,6	
	4	16	28,6	
	5	12	21,4	
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.	1	1	1,8	3,39
	2	3	5,4	
	3	27	48,2	
	4	23	41,1	
	5	2	3,6	
İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşları denetlenmez.	1	7	12,5	2,64
	2	16	28,6	
	3	23	41,1	
	4	10	17,9	
	5	0	0	
İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti alan işletmeler ile bireysel denetçiler/denetim firmaları arasında imzalanabilir.	1	5	8,9	2,68
	2	14	25	
	3	31	55,4	
	4	6	10,7	
	5	0	0	
İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.	1	1	1,8	3,57
	2	5	8,9	
	3	17	30,4	
	4	27	48,2	
	5	6	10,7	
Destek hizmeti alan işletmeler her yıl güvence hizmeti yaptırmak zorundadırlar	1	4	7,1	3,14
	2	10	17,9	
	3	20	35,7	
	4	18	32,1	
	5	4	7,1	
Genel Ortalama				3,05
<i>1. Kesinlikle doğru değil, 2. Doğru değil, 3. Kararsızım, 4. Doğru, 5. Kesinlikle doğru</i>				

Tablo 43, katılımcı DHAİ'lerin ifadeler için verdikleri cevapların ortalamalarının 2'nin üzerinde olduğunu göstermektedir. Bu şekilde çıkmasının nedeni, cevapların 4 (Doğru) ve 5 (Kesinlikle Doğru) üzerinde yoğunlaşmasıdır. Bu durum, DHAİ yöneticilerinin konu ile ilgili farkındalık düzeylerinin düşük olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVİ) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti veren işletmelerin (DHVİ) GHS 3402 standardına yönelik farkındalıklarına ilişkin bulgular aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 44: Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Farkındalıkları

Değişkenler		Frekans	Yüzde
GHS 3402 Standardını duydunuz mu?	Evet	46	57,5
	Hayır	34	42,5
GHS 3402 Standardını okudunuz mu?	Evet	25	31,3
	Hayır	55	68,7
Güvence hizmetinin uygulanması zorunlu mudur?	Evet	44	55,0
	Hayır	6	7,5
	Bilmiyorum	30	37,5

Tablo 44'e göre, araştırmaya katılan DHVİ'ler arasında GHS 3402 standardını duyanların oranı duymayanlara göre daha yüksektir. Bu durum, güvence denetim sisteminin ayaklarından biri olan destek hizmeti veren işletmelerin böyle bir sistemin varlığından haberdar oldukları düşüncesini verebilir. Ancak standardı duyduğu halde okumayan 21 katılımcının var olması güvence denetim sistemine yönelik ilgi ve merakın az olduğu sonucunu göstermektedir. Standardı okumayan katılımcı sayısı 55 olup bu toplam katılımcıların %68,7'sini oluşturmaktadır. Standardın uygulanmasına ilişkin zorunluluk ile ilgili yöneltilen soruya sadece 6 katılımcı (%7,5) zorunlu olmadığını, 44 katılımcı (%55,0) zorunlu olduğunu ve 30 katılımcı (%37,5) bu konuda bilgilerinin olmadığını beyan etmişlerdir. Standardı okuduğu halde zorunluluk ile ilgili soruya doğru cevap veren katılımcı sayısının çok az olması (6) katılımcıların standardı gelişigüzel

okumuş olacağı ve/veya standardın açık ve anlaşılır olmadığı fikrini düşündürmektedir. Standardı okumayanların oranının yüksekliği güvence denetim sisteminin ülkemizde henüz destek hizmeti veren işletmeler tarafından fark edilemediği gerçeğini göstermektedir.

DHVİ'lerin GHS 3402 standardından farkındalık durumlarına ilişkin yorumları desteklemek amacıyla söz konusu üç soru arasında çapraz sorgulama yapılmış ve elde edilen bulgular Tablo 45'te gösterilmiştir.

Tablo 45: DHVİ'lerin Farkındalıklarına İlişkin Çapraz Sorgulama

		Güvence Denetim Sisteminin Türkiye'de uygulanması zorunlu mudur?			
		Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
GHS 3402 standardını okudunuz mu?	Evet	20	5	0	25
	Hayır	24	1	30	55
TOPLAM		44	6	30	80

Tablo 45'e göre, GHS 3402 Standardını okumuş olan 25 katılımcının güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanmasına ilişkin zorunluluğa dair düşüncelerinin "hayır" şeklinde olması beklenmektedir. Oysa standardı okuduğu halde GHS'nin ülkemizde uygulanması konusundaki DHVİ yöneticilerinin fikirleri tam tersi yöndedir (%80). Standardı okumayan katılımcıların (toplam 55 katılımcı) GHS'nin uygulanmasının zorunluluğuna ilişkin soruya "bilmiyorum" şeklinde cevap vermeleri gerekirken, 24 katılımcı zorunlu olduğunu, 1 katılımcı zorunlu olmadığını ve geriye kalan 30 katılımcı bilmediklerini beyan etmişlerdir. Bu durum, katılımcıların varsayım yaparak cevap verdiklerini göstermektedir. Tespit edilen bu bulguyu desteklemek üzere katılımcıların GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeylerini belirlemeye yönelik verdikleri cevaplar baz alınarak tanımlayıcı istatistikler hazırlanmıştır. Farkındalık düzeyini belirlemeye yönelik ifadeler DHVİ yöneticilerine olumsuz şekilde yöneltmiş olup, katılımcıların ifadelerine 1 (Kesinlikle doğru değil) ve 2 (Doğru değil) şeklinde cevap vermeleri gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, ortalamaların 2'nin altında olması beklenmektedir. Hazırlanan tanımlayıcı istatistikler şöyledir:

Tablo 46: Araştırmaya Katılan DHVİ'lerin Farkındalık Düzeyleri

Farkındalık Düzeyini Ölçmeye İlişkin İfadeler		Frkns.	%	Ort.
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar.	1	4	5,0	3,35
	2	8	10,0	
	3	28	35,0	
	4	36	45,0	
	5	4	5,0	
Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.	1	4	5,0	3,10
	2	16	20,0	
	3	31	38,8	
	4	26	32,5	
	5	3	3,8	
Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.	1	-	-	3,53
	2	12	15,0	
	3	23	28,7	
	4	36	45,0	
	5	9	11,3	
İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.	1	-	-	3,81
	2	2	2,5	
	3	27	33,8	
	4	35	43,8	
	5	16	20,0	
İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşları denetlenmez.	1	3	3,8	3,25
	2	20	25,0	
	3	19	23,8	
	4	30	37,5	
	5	8	10,0	
İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti alan işletmeler ile bireysel denetçiler/denetim firmaları arasında imzalanabilir.	1	-	-	3,36
	2	8	10,0	
	3	39	48,8	
	4	29	36,3	
	5	4	5,0	
İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.	1	-	-	3,56
	2	11	13,8	
	3	23	28,7	
	4	36	45,0	
	5	10	12,5	
Destek hizmeti alan işletmeler her yıl güvence hizmeti yaptırmak zorundadırlar	1	8	10,0	3,29
	2	3	3,8	
	3	25	31,3	
	4	38	47,5	
	5	6	7,5	
Genel ortalama				3,41
<i>1. Kesinlikle doğru değil, 2. Doğru değil, 3. Kararsızım, 4. Doğru, 5. Kesinlikle doğru</i>				

Tablo 46, DHVİ yöneticilerinin ifadeler için verdikleri cevapların ortalamalarının 3'ün üzerinde olduğunu göstermektedir. Bu durum, DHVİ yöneticilerinin konu ile ilgili farkındalık düzeylerinin düşük olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Yukarıda ayrı başlıklar altında gösterilen, tarafların GHS 3402 standardına yönelik farkındalıklarına ilişkin elde edilen bulgular dikkate alınarak, üç tarafın farkındalık düzeylerinin özet şeklini gösteren tablo aşağıda bulunmaktadır.

Tablo 47: Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri

Taraflar	Genel Ortalama	Sonuç
Denetçiler	3,67	Düşük farkındalık
Destek Hizmeti Alan İşletmeler (DHAİ)	3,05	Düşük farkındalık
Destek Hizmeti Veren İşletmeler (DHVİ)	3,41	Düşük farkındalık

Tablo 47'ye göre araştırmaya katılan tüm tarafların GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeylerinin düşük olduğu görülmektedir. Katılımcılara yöneltilen ifadelere verilen cevapların ortalamalarının 2'nin altında olması beklenmektedir. Ortalamalar ne kadar düşük ise farkındalık düzeyleri o kadar yüksek demektir. Ortalamalar dikkate alındığında destek hizmeti alan işletmelerin farkındalık düzeylerinin diğer taraflara oranla daha yüksek olduğu ve ancak bu düzeyin de yeterli bir farkındalık düzeyi olmadığı aşikârdır. DHAİ yöneticilerinin farkındalık düzeylerinin diğer iki tarafa kıyasla daha yüksek olması, bu işletmelerin finans sektöründe faaliyet gösteren banka ve sigorta şirketleri olmasından kaynaklanabilir. Çünkü banka ve sigorta şirketlerinin destek hizmet alımları konusunda hazırlanmış yönetmelikleri bulunmakta olup yöneticiler destek hizmet alımlarının denetimi konusunda farkındalığa sahip olmuş olabilirler. Araştırmanın Türkiye'de faaliyet gösteren tüm sektörleri kapsamaması durumunda farkındalık düzeylerinin daha da düşeceği beklenmektedir. Konuyla ilgili en az farkındalık düzeyine denetçilerin sahip olması güvence denetim sisteminin ülkemizde yaygın şekilde gerçekleştirilmediğinin bir sonucu olarak görülebilir.

Sonuç olarak, tüm bu bulgular dikkate alındığında, birinci temel araştırma sorusuna; "Güvence hizmetiyle ilgili taraflar GHS 3402 standardının farkında değildiler" şeklinde cevap vermek mümkündür.

4.5.8.2.2. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında ikinci temel araştırma sorusu olan “Güvence hizmetiyle ilgili taraflar güvence denetim sisteminin Türkiye’de uygulanabileceğine inanmakta mıdır?” sorusunun test edilmesi sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Yapılan analizler kurulan **Model 2’nin** sonuçlarını göstermektedir.

Taraflara, bu araştırma sorusunu test etmek üzere “*Güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?*” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve Evet/Hayır/Kararsızım şeklinde cevap vermeleri istenmiştir. Verilen cevapların ortalamalarının 2’nin üzerinde olması, güvence hizmetiyle ilgili tarafların GHS 3402’nin Türkiye’de uygulanabileceğine yönelik düşüncelerinin olumlu olduğunu gösterecektir. Verilen cevaplar frekans ve ortalamalar dikkate alınarak yorumlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen soruya katılımcıların verdikleri cevaplar dikkate alınarak yapılan analiz sonucu elde edilen bulgular Tablo 48’te gösterilmiştir.

Tablo 48: Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402’nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri (Frekanslar Bazında)

Değişken	Taraflar		Frekans	%	Ort.
Güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	Denetçiler (n: 352)	Evet	219	%62,2	2,26
		Hayır	124	%35,2	
		Kararsız	9	%2,6	
	Destek Hizmeti Alan İşletmeler (n: 56)	Evet	39	%69,6	2,39
		Hayır	17	%30,4	
		Kararsız	0	0	
	Destek Hizmeti Veren İşletmeler (n: 80)	Evet	63	%78,8	2,67
		Hayır	9	%11,2	
		Kararsız	8	%10	

Tablo 48’den görüldüğü üzere, araştırmaya katılan denetçilerin %62,2’si güvence denetim sisteminin uygulanabileceğini düşünürken, %35,2’si uygulanabileceğine inanmamaktadırlar. Destek hizmeti alan işletmelerin %69,6’sı ve destek hizmeti veren işletmelerin %78,8’i güvence hizmetinin uygulanabileceğini düşünmektedirler. Oranlara dikkat edildiğinde, genel olarak katılımcıların ülkemizde güvence denetim sisteminin uygulanabileceğine inandıkları görülmektedir. Sonuç olarak, tarafların GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri olumludur. Tablo 49 üç tarafın uygulanabilirlik ile ilgili düşüncelerini özetlemektedir.

Tablo 49: Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402’nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri (Ortalamalar Bazında)

Taraflar (n: 488)	Uygulanabileceğine inanan katılımcılara ilişkin ort.	Sonuç
Denetçiler	2,26	Uygulanabilir
Destek Hizmeti Alan İşletmeler (DHAİ)	2,39	Uygulanabilir
Destek Hizmeti Veren İşletmeler (DHVİ)	2,67	Uygulanabilir
Genel ortalama	2,44	

Tablo 49’a göre tarafların GHS 3402’nin Türkiye’de uygulanabileceğine yönelik düşüncelerinin olumlu olduğu görülmektedir. Bunun da nedeni, tarafların soruya verdikleri cevapların ortalamalarının 2’nin üzerinde olmasıdır. Güvence hizmetiyle ilgili tarafların farkındalık düzeyleri ile GHS 3402’nin uygulanabileceğine yönelik düşünceleri paralellik göstermektedir. Denetçilerin güvence hizmetinden en az haberdar olmaları nedeniyle bu denetim hizmetinin ülkemizde uygulanabileceğine yönelik düşünceleri de diğer taraflara nazaran daha azdır. En yüksek farkındalığa destek hizmeti alan işletmeler (DHAİ) sahip olmasına rağmen GHS 3402’nin uygulanabileceğine yönelik düşünceler bakımından ikinci sırada yer almaktadır. Bu düşünceye sahip olmalarının nedenlerini tespit edebilmek amacıyla soru formlarının "uygulanabilirliği etkileyen faktörler" kısmı analiz edilmiş ve elde edilen bulgulara araştırmanın 4.5.8.3.2. başlığı altında yer verilmiştir. Sonuç olarak, ikinci temel araştırma sorusuna; “güvence hizmetiyle ilgili taraflar GHS 3402’nin Türkiye’de uygulanabilir olduğuna inanmaktadırlar” şeklinde cevap vermek mümkündür.

4.5.8.3. Yan Araştırma Sorularına Yönelik Bulgular

Bu başlık kapsamında çalışmanın 4.5.2.Araştırma Soruları başlığı altında daha önce açıklanmış 8 adet yan araştırma sorusuna cevap bulunacak şekilde istatistiksel analizler gerçekleştirilmiş ve elde edilen bulgular açıklanmıştır. Her bir araştırma sorusu ile ilgili bulgular ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.

4.5.8.3.1. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörlere Yönelik Bulgular

Bu başlık altında, araştırmada kurulan 3. *Modelin* test edilmesi sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Araştırmaya katılan tüm katılımcıların farkındalık düzeylerinin düşük olmasına neden olan faktörleri belirleyebilmek için katılımcılara sunulan anketlerin son bölümlerinden yararlanılmıştır. Katılımcılara farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olduğu düşünülen 13 ifade yöneltilmiş ve 5'li Likert ölçeğine (1. Kesinlikle katılmıyorum, ... 5. Kesinlikle katılıyorum) göre cevap vermeleri istenmiştir.

Denetçilerin GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeylerine etki eden faktörlerin tespit edilebilmesi için faktör analizi kullanılırken, destek hizmeti alan ve veren işletmelerin farkındalık düzeylerine etki eden faktörlerin belirlenmesinde tanımlayıcı istatistiklerden yararlanılmıştır. Bunun nedeni, faktör analizinin etkin ve verimli olabilmesi için belirli bir örnek büyüklüğünün olması gerekliliğidir. Araştırmacıların genellikle 50'den daha az olan örnek büyüklükleri için faktör analizi kullanmama eğiliminde oldukları, tercihen 100 veya daha fazla örnek büyüklükleri için faktör analizinin tercih edildiği gözlenmektedir (Coşkun ve diğerleri, 2015: 270).

Denetçilere İlişkin Bulgular

Denetçilerin GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeylerine etki eden faktörlerin tespit edilebilmesi amacıyla toplanan verilerin normal dağılım gösterip göstermediği ve dolayısıyla faktör analizine uygun olup olmadığını belirlemek için öncelikle basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) değerleri incelenmiştir. Örneklem sayısı 300'den büyük olan değişkenlere ilişkin basıklık değerlerinin ± 7 ve çarpıklık

değerlerinin ± 2 aralığında olması durumunda değişkenlerin normal dağıldığı kabul edilebilmektedir (Kim, 2013: 53). Bu doğrultuda denetçilerin GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeylerine etki eden faktörlerin tespit edilebilmesi bakımından verilere ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 50’de gösterilmiştir.

Tablo 50: Denetçilerin GHS 3402’ye Yönelik Farkındalık Düzeylerine Etki Eden Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu

Değişkenler	Ort.	Standart Sapma	Basıklık	Çarpıklık
Destek hizmetlerine yönelik güvence hizmetinin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler	4,15	0,857	2,272	-1,250
Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır	4,21	0,760	0,476	-0,817
Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır	4,27	0,770	0,885	-0,953
Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır	4,08	0,898	0,548	-0,870
Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış farkındalığı artırır	4,06	0,898	1,021	-0,963
Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır	4,20	0,813	0,576	-0,900
Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması farkındalığı artırır	4,10	0,937	0,732	-0,981
Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır	4,22	0,840	1,340	-1,073
Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır	4,10	0,895	-0,159	-0,773
Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır	3,98	0,934	0,421	-0,837
Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır	4,09	0,910	1,248	-1,097
Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır	4,10	0,810	1,398	-0,974
Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır	4,24	0,819	2,264	-1,286

Tablo 50’de görüldüğü üzere her bir değişkene ilişkin basıklık değerleri ± 7 ve çarpıklık değerleri ± 2 aralığında yer almaktadır. Dolayısıyla elde edilen verilerin normal dağılım göstermesi nedeniyle faktör analizi için uygun olduğu ifade edilebilir.

Veri setinin faktör analizine uygunluğu, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Barlett testleri yardımıyla değerlendirilmiş ve çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Tablo 51). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (ortagonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniğinden (Altunışık ve arkadaşları, 2007: 236) yararlanılmıştır.

Tablo 51: Denetçilerin GHS 3402 Standardına Yönelik Farkındalık Düzeylerine Etki Eden Faktörler

DEĞİŞKENLER	F1	F2	F3
<i>Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması farkındalığı artırır (D1)</i>	0,779		
<i>Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır (D2)</i>	0,681		
<i>Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır. (D3)</i>	0,667		
<i>Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış farkındalığı artırır (D4)</i>	0,662		
<i>Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır (D5)</i>	0,637		
<i>Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır (D6)</i>		0,820	
<i>Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır (D7)</i>		0,716	
<i>Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır (D8)</i>		0,692	
<i>Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır (D9)</i>		0,676	
<i>Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır (D10)</i>			0,787
<i>Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır (D11)</i>			0,768
<i>Destek hizmetlerine yönelik güvence hizmetinin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler (D12)</i>			0,624
<i>Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır (D13)</i>			0,485
Faktördeki Değişken Sayıları	5	4	4
Öz Değer	2,866	2,745	2,452
Açıklanan varyans (%)	22,050	21,117	18,860
Kümülatif varyans (%)	22,050	43,167	62,028
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,891		
Barlett's testi	$X^2=1956,578$, sd: 78, p: 0,000		
Faktörlere ait Cronbach Alfa Değerleri	0,827	0,811	0,756
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alfa Değeri	0,897		

Tablo 51’de faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri değerlendirildiğinde öz değeri (Eigenvalue) 1,0’ın üzerinde toplam üç faktör olduğu görülmektedir. Yapılan faktör analizinde faktör yüklerinin tümü 0,50’den daha yüksek çıkmıştır. Birinci faktör toplam varyansın %22,050’sini, birinci ve ikinci faktör toplam varyansın %43,167’sini ve üç faktör toplam varyansın %62,028’ini açıklamaktadır. Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri dikkate alındığında faktörler şu şekilde isimlendirilmiştir:

F1-Tanıtım ve Bilgilendirme Faktörü: Bu faktör kapsamında, güvence hizmetlerinin tanıtılması ve konuyla ilgili bilgilendirme yapılmasına olanak tanıyacak her türlü sempozyum, seminer, toplantı gibi etkinlikler ile çeşitli yayınlar, gerek görsel gerek yazılı basında olumlu haberler, üniversitelerde ders müfredatları kapsamına alınarak konuyla ilgili farkındalık yaratma çabaları yer almaktadır.

F2-Kontrol ve Rekabet Faktörü: Bu faktör, güvence denetim hizmeti alan işletme yöneticilerinin bakış açılarıyla ilgili bir faktör olup, işletmelerin kontrol mekanizmalarını güçlendirmek istemeleri nedeniyle güvence hizmeti hakkında bilgi edinmelerini, bu denetim sisteminin rekabet üstünlüğü sağlayacağına ve müşteri kazanma adına işletmeye artı değer yaratacağına inanmaları ve dolayısıyla güvence hizmetini işletmelerinde düzenli bir uygulama haline getirmelerinin farkındalıkları üzerinde etkili olacağına inandıkları değişkenleri kapsar.

F3: Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma Faktörü: Bu faktör, güvence hizmetinin yasal mevzuatlara dayandırılarak zorunlu hale getirilmesinin ve işletmelerin kurumsallaşma hedeflerine bağlı olarak farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olacağına inandıkları değişkenlerden oluşmaktadır.

Denetçilerin GHS 3402 standardına ilişkin farkındalık düzeylerine etki eden; “Tanıtım ve Bilgilendirme Faktörü”, “Kontrol ve Rekabet faktörü” ile “Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma Faktörü” için tanımlayıcı istatistikler ayrıntılı bir şekilde aşağıda ele alınmıştır.

Tablo 52: “Tanıtım ve Bilgilendirme” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem Sıraları	Değişkenler	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır (D2)	0,3	3,4	12,9	42,9	40,6	83,5	4,20
2	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır. (D3)	1,1	1,7	14,6	39,4	43,1	82,5	4,22
3	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış farkındalığı artırır (D4)	1,7	3,1	17,7	42,3	35,1	77,4	4,06
4	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması farkındalığı artırır (D1)	1,7	3,7	17,7	36,6	40,3	76,9	4,10
5	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır (D5)	1,1	4,0	18	40	36,9	76,9	4,07
Genel Ortalama								4,13
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>								

Tablo 52’de görüldüğü üzere, denetçilerin GHS 3402 standardından haberdar olmalarında etkili olduğuna inanılan Tanıtım ve Bilgilendirme faktörü içerisindeki en büyük pay %83,5’lik bir oran ile (%42,9+%40,6) yapılacak olan sempozyum, seminer, toplantı ve konferans gibi etkinliklerin artırılmasıdır. Bu değişkenin hemen ardından destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları da bu faktör altındaki ikinci önemli değişken olmaktadır. Ayrıca, güvence raporlarıyla ilgili makale, kitap, dergi gibi yayınlardaki artışlar katılımcıların %77,4’ü (%42,3+%35,1) tarafından farkındalığın artırılmasında etkili olarak değerlendirilmiştir. Yapılan sıralamada katılımcıların değişkenlere -4. Katılıyorum ve 5. Kesinlikle katılıyorum- şeklinde cevap vermiş olmaları dikkate alınmıştır.

“Tanıtım ve Bilgilendirme Faktörü” genel açıdan değerlendirildiğinde, katılımcıların her bir değişkene ilişkin verdikleri cevapların ortalamaları 4,13’tür. Ortalamanın 5’e yakın değere sahip olması, denetçilerin GHS 3402 standardına ilişkin farkındalık düzeylerinin artırılması hususunda Tanıtım ve Bilgilendirme faktörünün önemli bir paya sahip olduğu fikrinin yanlış olmayacağını göstermektedir. Denetçilerin farkındalık düzeylerinde artış meydana getirilmek istendiğinde güvence hizmetleriyle ilgili tanıtım ve bilgilendirme faaliyetlerinin yoğunlaştırılması farkındalık üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

Tablo 53: “Kontrol ve Rekabet” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem Sıraları		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	<i>Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır (D6)</i>	0,9	3,4	12,5	50,7	32,5	83,2	4,11
2	<i>Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır (D7)</i>	1,7	4,6	13,1	43,9	36,8	80,7	4,09
3	<i>Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır (D9)</i>	0	6,8	15,1	39,6	38,5	78,1	4,10
4	<i>Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır (D8)</i>	1,4	6,0	17,9	42,2	32,5	74,7	3,98
Genel Ortalama								4,07
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>								

Tablo 53, denetçilerin GHS 3402 standardına ilişkin farkındalık düzeyleri üzerinde etkisi bulunan Kontrol ve Rekabet faktörüne ilişkin tanımlayıcı istatistikleri göstermektedir. Buna göre, güvence hizmeti alan işletmelerin kontrol mekanizmalarını güçlendirmek istemeleri denetçilerin farkındalıkları üzerinde önemli düzeyde etkiye sahip bir değişken olmaktadır (%83,2=%50,7+%32,5). Bu demektir ki, güvence hizmeti almak isteyen işletme, bu durumdan ne kadar haberdar olursa bir nevi denetçilerin de durumdan haberdar olmalarını sağlayacaktır. “Kontrol ve rekabet faktörü” altında ikinci önemli etki %80,7’lik oran (%43,9+%36,8) ile söz konusu güvence hizmetlerinin işletmelere artı değer katma potansiyelidir. Güvence hizmeti yaptıran bir işletme denetim faaliyeti sonucunda, faaliyetlerinin işleyiş etkinliğine ve kontrollerinin tasarımlarına ilişkin denetçiden güvence raporu alacağından hem mevcut müşterilerine hem de potansiyel müşterilerine karşı sunulan hizmetin kalitesini belgelendirmiş ve kendisine duyulan güven düzeyini de arttırmış olacaktır. Bu faktör altında üçüncü etkiye sahip olan değişken %78,1’lik (%39,6+%38,5) pay ile rakiplere karşı rekabet üstünlüğü sağlama isteğidir. İşletmenin müşterilerine karşı sunduğu hizmetlerin kalitesini belgelendirmesi ve onların bu konuda güvenlerini daha da fazla kazanması rakiplerine karşı üstünlük elde etmesini sağlayacaktır.

Bu faktör, genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde her bir değişkene verilen cevapların ortalamaları 4,07'dir. Ortalamanın 5'e yakın olması, Tanıtım ve Bilgilendirme Faktöründe olduğu gibi bu faktörün de denetçilerin farkındalıklarının artırılması konusunda etkili olduğunu göstermekte olup bu etkinin güvence hizmeti alan işletmelerce sağlanacağı aşikârdır.

Tablo 54: “Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma” Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem sıraları		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır (D13) (1)	1,1	2,8	9,1	45,2	41,8	87,0	4,24
2	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır (D11)	0,3	2,3	11,1	42,6	43,8	86,4	4,27
3	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır (D10)	0	3,1	10,8	47,2	38,9	86,1	4,22
4	Destek hizmetlerine yönelik güvence hizmetinin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler (D12)	2	2	12,2	46,9	36,9	83,8	4,15
Genel Ortalama								4,22
* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum								

Tablo 54, denetçilerin GHS 3402 standardına ilişkin farkındalık düzeyleri üzerinde etkili bulunan “Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma” faktörünün değişkenlerinin ayrıntılarını göstermektedir. Tablo 54'e göre, katılımcıların %87'si (%45,2+%41,8) bu faktörün en belirgin değişkeni olarak meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar olduğunu belirtmişlerdir. Bu faktör altındaki değişkenler, katılımcılar açısından oldukça önemli olarak kabul edilmektedir. Her bir değişkenin ortalaması birbirine çok yakın olup hepsi 4'ün üzerindedir.

Denetçilerin, farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olduğunu düşündükleri faktörler için 4 (katılıyorum) ve 5(kesinlikle katılıyorum) şeklinde görüş beyan etmeleri ve dolayısıyla ortalamaların 4'ün üzerinde çıkması beklenmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde, denetçilerin GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeylerine etki eden

faktörlere verdikleri cevapların hepsinin ortalamaları 4'ün üzerinde değerlere sahiptirler. Katılım düzeylerine ilişkin ortalamaların 4'ün üzerinde olması ilgili faktörün denetçilerin farkındalık düzeyleri üzerinde etki yarattığı anlamına gelmektedir. Denetçilerin farkındalık düzeylerini etkileyen faktörlere ilişkin özet tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 55: Denetçilerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörler

Faktörler	Genel ortalama	Önem Sırası
Tanıtım ve Bilgilendirme (F1)	4,13	2
Kontrol ve Rekabet (F2)	4,07	3
Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma (F3)	4,22	1

Tablo 55'e göre; denetçilerin farkındalık düzeyleri üzerinde üç faktörün de etkisi büyüktür. En büyük etkiye sahip olan faktör, katılımcıların verdiği cevapların ortalamaları dikkate alındığında en yüksek ortalama (4,22 ortalama) ile "**Yasal Zorunluluk ve Kurumsallaşma**" faktörüdür. Bu durum, denetçilerin mesleklerinin gerektirdiği yeniliklerden haberdar olabilmelerinin sağlanabilmesi için zorlayıcı şartların ve hükümlerin olması gerektiğine işaret etmektedir. Güvence denetim sisteminin zorunlu bir denetim uygulaması haline getirilmesi farkındalığın artırılmasında önemli bir etki yaratacaktır. Bir anlamda, denetçi kendisinden güvence hizmeti istendiği takdirde konuyla ilgili farkındalığa sahip olacaktır. Bu faktörü 4,13 ortalama ile "**Tanıtım ve Bilgilendirme**" faktörü takip etmektedir. O halde destek hizmeti alan ve veren işletmelerin standarttan haberdar edilmeleri aynı zamanda denetçilerin de standarttan haberdar olmalarını sağlayacaktır. Denetçilerin farkındalık düzeyleri üzerinde en az etkili olduğunu düşündükleri faktör ise "**Kontrol ve Rekabet**" faktörüdür. Çünkü bu faktör güvence denetim hizmeti alan işletmelerin kurumsal bakış açılarıyla ilgili bir faktördür. Denetçilerin farkındalıkları üzerinde destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin güvence hizmetlerine bakış açıları muhakkak ki etki yaratmaktadır ancak bu etki denetçileri yenilikleri takip etmeye teşvik etmede yasaların ve tanıtım faaliyetlerinin yarattığı etki kadar değildir.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAİ) İlişkin Bulgular

Bu başlık altındaki faktörleri belirleyebilmek amacıyla değişkenler bağımsız olarak alınmış, değişkenlerin alt faktörlerde toplanmasını sağlayacak faktör analizi kullanılamamıştır. DHAİ'lerin GHS 3402 standardına yönelik farkındalıklarını etkilediği düşünülen 13 ifadeye verdikleri cevaplar dikkate alınarak tanımlayıcı istatistikler uygulanmış ve elde edilen bulgular Tablo 56'da sunulmuştur.

Tablo 56: DHAİ'lerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Değişkenler

Önem Sırası	DEĞİŞKENLER	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır	1,8	0	1,8	71,4	25,0	96,4
2	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır	1,8	3,6	3,6	62,5	28,6	91,1
3	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır	1,8	0	10,7	60,7	26,8	87,5
	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır	3,6	0	8,9	55,4	32,1	87,5
4	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır	1,8	0	12,5	64,3	21,4	85,7
5	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır	1,8	0	14,3	67,9	16,1	84,0
6	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır	1,8	0	14,3	51,8	32,1	83,9
	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır	1,8	0	14,3	57,1	26,8	83,9
7	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır	1,8	1,8	14,3	53,6	28,6	82,2
8	Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır	1,8	0	16,1	71,4	10,7	82,1
9	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış, farkındalığı artırır	1,8	5,4	12,5	60,7	19,6	80,3
10	Destek hizmetlere yönelik güvence denetiminin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler	1,8	1,8	23,2	51,8	21,4	73,2
11	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması, farkındalığı artırır	5,4	1,8	35,7	28,6	28,6	57,2
1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum							

Tablo 56, DHAI'lerin farkındalık düzeylerini etkileyen değişkenlere verdikleri cevapların yüzde ve ortalama değerlerini göstermektedir. Buna göre, DHAI'lerin GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyini etkilediğine inanılan en önemli 3 değişken sırasıyla; %96,4'lük (%71,4+%25) oranıyla “Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri”, %91,1'lik (%62,5+%28,6) payıyla “destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporu ile ilgili eğitimlere katılmaları” ve üçüncü sırada %87,5'lik oranlarıyla “güvence hizmetleriyle ilgili sempozyum, seminer gibi etkinliklerin artırılması ve meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar” gelmektedir. Değişkenler içerisinde farkındalık üzerinde en az etkili olduğu düşünülen değişken %57,2'lik (%28,6+%28,6) payıyla, “Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması” olmaktadır. Bu bulgular doğrultusunda, destek hizmeti alan işletmelerin GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalıklarının oluşması veya düzeylerinin artırılması işletmelerin kendi bakış açılarına ve yapılabilecek olan tanıtım faaliyetlerine bağlı olarak değişecektir.

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVI) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti veren işletmelere yöneltilen anketin beşinci bölümünde destek hizmeti veren işletmelerin GHS 3402 standardına yönelik farkındalıkları üzerinde etkili olduğu düşünülen 13 ifadeye yer verilmiştir. Söz konusu ifadelere verilen cevaplar tanımlayıcı istatistikler kullanılarak analiz edilmiş ve elde edilen bulgular Tablo 57'de gösterilmiştir. Faktörlerin belirlenmesinde örnek büyüklüğünün 100'ün altında olması ve sağlıklı sonuçların elde edilemeyecek olması dolayısıyla faktör analizi kullanılmamıştır.

Tablo 57: DHVİ'lerin Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Değişkenler

Önem sırası	DEĞİŞKENLER	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır	-	-	3,8	77,5	18,8	96,3
2	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır	-	-	6,3	68,8	25,0	93,8
3	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır	-	-	12,5	68,8	18,8	87,6
4	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır	-	-	16,3	60,0	23,8	83,8
5	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır	-	-	26,3	42,5	31,3	73,8
6	Destek hizmetlere yönelik güvence denetiminin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler	-	10	17,5	51,2	21,3	72,5
7	Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır	-	-	31,3	53,8	15,0	68,8
8	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır	-	-	28,7	46,3	21,3	67,6
9	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması, farkındalığı artırır	-	16,3	16,3	51,2	16,3	67,5
10	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır	-	3,8	31,3	46,3	18,8	65,1
11	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır	-	5,0	38,8	42,5	13,8	56,3
12	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır	-	6,3	38,8	33,8	21,3	55,1
13	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış, farkındalığı artırır	-	3,8	50,0	37,5	8,8	46,3

1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

Tablo 57'ye göre, destek hizmeti veren işletmelerin GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyleri üzerinde en önemli etkiyi %96,3 (%77,5+%18,8)'lik payıyla “güvence hizmeti alan kuruluşun kontrol mekanizmalarını güçlendirmek istemeleri” yapmaktadır. Bu değişkeni %93,8 (%63,8+%25)'lik payıyla “güvence hizmeti alan kuruluşun rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlamak istemesi” ve %87,6 (%68,8 + %18,8)'lik payıyla “güvence hizmetlerinin işletmelere artı değer yaratma potansiyeli” takip etmektedir. Genel bir bakış açısıyla yaklaşıldığında, etki yaratan ilk üç değişkenin

işletmelerin yönetsel bakış açılarıyla ilgili olduğu göze çarpmaktadır. En az etkiyi ise %46,3 (%37,5+%8,8)'lik payıyla “güvence raporlarıyla ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış” değişkeni yapmaktadır. Bu değişkenin destek hizmeti veren işletmelerin farkındalıkları üzerindeki etkisinin az olması, işletmelerde destek hizmetlerle ilgilenen yöneticilerin yeniliklerle ilgili yayınlara önem vermedikleri ve dolayısıyla gelişmeleri ve yenilikleri takip etmedikleri sonucunu bir kez daha desteklemiştir.

Sonuç olarak, güvence hizmetiyle ilgili tarafların GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olduğunu düşündükleri faktörlere ilişkin özet tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 58. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeylerini Etkileyen Faktörler

Önem Sırası	Denetçiler	DHAİ	DHVI
1	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri
2	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması
3	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması ve Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli

Tablo 58'e göre, güvence hizmetiyle ilgili tüm tarafların farkındalık düzeylerini etkileyen faktörler birbirleriyle benzerlik göstermektedir. Tüm taraflar açısından işletmenin kurumsallaşma düzeyinin bu konudaki farkındalık üzerindeki etkisi ön planda ele alınmaktadır. Genel olarak tablo incelendiğinde tarafların farkındalıkları üzerinde etkili olduğuna inandıkları değişkenler birbirleri içerisinde tutarlılık göstermektedir. Tarafların farkındalıkları üzerinde etkili olduğuna inanılan değişkenler önem dereceleri bakımından

incelendiğinde, destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin farkındalıkları üzerindeki değişkenlerin tamamen işletmenin kurumsallaşması ve güvence hizmetine yönelik bakış açılarıyla ilgili olduğu söylenebilir. Diğer iki taraf, farkındalık düzeyleri üzerinde işletmelerin kurumsal bakış açıları yanında güvence hizmetiyle ilgili yapılacak tanıtım ve bilgilendirme çalışmalarının da etkili olduğunu belirtmektedirler.

4.5.8.3.2. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Bulgular

GHS 3402 standardına konu olan tüm tarafların bu standarda uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğini etkilediği düşünülen 15 ifade yöneltilmiş ve bu ifadelere 5'li Likert ölçeğinde (1. Kesinlikle katılmıyorum, ... 5. Kesinlikle katılıyorum) görüş bildirmeleri istenmiştir. Elde edilen cevaplar kullanılarak tarafların bu düşüncelerini etkileyen faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla denetçilerin GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğini etkilediğine inanılan faktörlerin tespitinde faktör analizi kullanılmıştır. Fakat örneklem büyüklüğünün 100'ün altında olması ve dolayısıyla sağlıklı sonuçların alınamayacağı varsayımıyla destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin bu standarda uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen değişkenler bağımsız olarak ele alınmış ve tanımlayıcı istatistikler kullanılarak yorumlanmıştır.

Denetçilere İlişkin Bulgular

GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin tespit edilebilmesi amacıyla toplanan verilerin normal dağılım gösterip göstermediği ve dolayısıyla faktör analizine uygun olup olmadığını belirlemek için öncelikle basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) değerleri incelenmiştir. Örneklem sayısı 300'den büyük olan değişkenlere ilişkin basıklık değerlerinin ± 7 ve çarpıklık değerlerinin ± 2 aralığında olması durumunda değişkenlerin normal dağıldığı kabul edilebilmektedir (Kim, 2013: 53). Bu doğrultuda denetçilerin GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin tespit edilebilmesi bakımından verilere ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 59'da gösterilmiştir.

Tablo 59: GHS 3402 Standardının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu

Değişkenler	Ort.	S.Sapma	Basıklık	Çarpıklık
Standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması	3,91	0,882	0,363	-0,673
Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi	3,99	0,890	0,486	-0,880
Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması	4,00	0,911	0,720	-0,905
Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği	3,76	1,104	-0,112	-0,815
Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği	3,82	1,015	-0,221	-0,670
Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi	3,88	0,955	0,478	-0,850
Standartta yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması	3,73	1,157	-0,453	-0,674
Standartta yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması	3,82	1,072	-0,047	-0,809
Standartı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi	3,99	1,038	0,127	-0,916
Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	4,03	0,939	0,790	-0,990
Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunu zorunlu hale getirilmesi	4,03	1,003	0,432	-1,041
Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerin, güvence raporunu benimsemeleri	4,01	0,972	0,742	-1,032
Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu	3,97	0,994	-0,003	-0,831
Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli	4,05	0,921	0,032	-,789
Destek veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri	3,96	0,976	-0,257	-0,728

Tablo 59’da görüldüğü üzere her bir değişkene ilişkin basıklık değerleri ± 7 ve çarpıklık değerleri ± 2 aralığında yer almaktadır. Dolayısıyla elde edilen verilerin normal dağılım göstermesi bakımından faktör analizi için uygun olduğu ifade edilebilir.

Veri setinin faktör analizine uygunluğu, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Barlett testleri yardımıyla değerlendirilmiş ve çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Tablo 59). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (ortogonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniğinden (Altunışık ve arkadaşları, 2007: 236) yararlanılmıştır.

Değişkenlere ait verilerin güvenilir olup olmadıkları Cronbach Alfa katsayısı ile belirlenmiştir. Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach alfa değeri 0,866 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Faktörlere ait alfa değerleri ise sırasıyla; F1 için 0,785; F2 için 0,806 ve F3 için 0,819'dur. Bu değerler kapsamında birinci faktörün değeri oldukça güvenilir ve diğer iki faktörün değeri yüksek derecede güvenilir bir sonuç olarak yorumlanmaktadır.

Tablo 60: GHS 3402 Standardına Uygun Güvence Hizmetinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler

DEĞİŞKENLER	F1	F2	F3
<i>Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli (D14)</i>	0,711		
<i>Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması (D3)</i>	0,631		
<i>Destek veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri (D15)</i>	0,613		
<i>Standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması (D1)</i>	0,597		
<i>Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerin, güvence raporunu benimsemeleri (D12)</i>	0,589		
<i>Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi (D2)</i>	0,585		
<i>Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu (D13)</i>	0,478		
<i>Standartta yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması (D7)</i>		0,776	
<i>Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi (D6)</i>		0,720	
<i>Standartta yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması (D8)</i>		0,708	
<i>Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği (D4)</i>		0,705	
<i>Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği (D5)</i>		0,590	
<i>Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi (D10)</i>			0,848
<i>Standartı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi (D9)</i>			0,838
<i>Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunu zorunlu hale getirilmesi (D11)</i>			0,673
Faktördeki Değişken Sayıları	7	5	3
Öz Değer (Eigenvalue)	3,073	3,058	2,476
Açıklanan Varyans (%)	%20,489	%20,389	%16,508
Kümülatif varyans (%)	%20,489	%40,878	%57,385
KMO yeterlilik ölçütü	0,838		
Barlett's testi	$X^2 = 2084,396$, sd: 105, p: 0,000		
Faktörlere Ait Cronbach Alfa Değerleri	0,785	0,806	0,819
Tüm değişkenlerin Cronbach Alfa Değeri	0,866		

Tablo 60'a göre, faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri değerlendirildiğinde öz değeri (Eigenvalue) 1,0'ın üzerinde toplam üç faktör belirlenmiştir. Yapılan faktör analizinde faktör yüklerinin tümü 0,50'den daha yüksek çıkmıştır. Birinci faktör toplam varyansın %20,489'unu, birinci ve ikinci faktör toplam varyansın %40,878'sini ve üç faktör toplam varyansın %57,385'ini açıklamaktadır. Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri dikkate alındığında faktörler şu şekilde isimlendirilmiştir: F1: "Standart İçeriği ve Yöneticilerin Bakış Açısı Faktörü", F2: "Tanıtım ve Yeterlilik Faktörü" ve F3: "Yasal Faktör".

"Standart İçeriği ve Yöneticilerin Bakış Açısı Faktörü (F1)" kapsamında, destek hizmeti alan ve veren işletmelerin güvence raporuyla ilgili bakış açıları ve GHS 3402 standardının açık ve anlaşılır olması, standartla ilgili gelişmelerin denetçiler tarafından sürekli takip edilmesi, standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması gibi değişkenler yer almaktadır. "Tanıtım ve Yeterlilik Faktörü"(F2), standarttan haberdar olunmasını sağlayacak tanıtım ve bilgilendirme çalışmalarının yapılması ile denetçilerin niteliksel ve sayıca yeterliliğini ifade eder. "Yasal Faktör (F3)" ise, GHS 3402 standardının gerek destek hizmeti alan işletmelerce, gerek düzenleyici kuruluşlarca gerekse yasalara dayandırılarak zorunlu hale getirilmesini ifade eden değişkenlerden oluşmaktadır.

GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliğine etki eden "Standart içeriği ve yöneticilerin bakış açısı faktörü", "tanıtım ve yeterlilik faktörü" ve "yasal faktör"e ilişkin değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler aşağıda sunulmuştur.

Tablo 61: Standart İçeriği ve Yöneticilerin Bakış Açısı Faktörüne (F1) İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem sırası	Değişkenler	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi (D2)	0,6	8,2	11,9	50,3	29,0	79,3	3,99
2	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerin, güvence raporunu benimsemeleri (D12)	2,0	7,4	12,5	43,8	34,4	78,2	4,01
3	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması (D3)	1,4	5,7	15,9	45,7	31,3	77,0	4,00
4	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli (D14)	0,6	6,5	16,8	39,2	36,9	76,1	4,05
5	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu (D13)	1,1	9,9	14,2	40,3	34,4	74,7	3,97
6	Destek veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri (D15)	0,6	10,2	15,6	40,1	33,5	73,6	3,96
7	Standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması (D1)	1,1	5,1	21,6	46	26,1	72,1	3,91
Genel Ortalama								3,98
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>								

Tablo 61’den görüldüğü üzere, GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin ülkemizde uygulanabilirliğine etkisi olduğuna inanılan 15 değişkenden 7’si güvence hizmeti talep eden işletmelerin güvence denetim sistemine olan bakış açıları ve standart içeriğinin anlaşılır ve açık olmasına bağlıdır. Söz konusu faktör altında yer alan yedi değişkene ilişkin, katılımcıların verdikleri cevapların yüzdeleri, ortalamaları ve katılımcıların değişkenlere katılım düzeyleri (4. Katılıyorum ve 5. Kesinlikle katılıyorum) dikkate alınarak yapılan önem sıraları tabloda gösterilmiştir. Buna göre, güvence hizmeti talep eden işletmelerin bakış açıları ve standart içeriği faktörü kapsamında katılımcıların en fazla önem verdikleri değişken %79,3 (%50,3+%29,0) oranıyla “standartla ilgili gelişmelerin denetçiler tarafından sürekli takip edilmesi” değişkenidir. Bu faktör kapsamındaki değişkenlerin yüzdeler oranlarının ve ortalamalarının birbirlerine çok yakın olması katılımcıların konu ile ilgili olarak etkenlerin hepsini önemsiyor oldukları anlamına gelmektedir. Bu faktör içerisinde, katılımcıların diğer değişkenlere göre daha az seviyede önem verdikleri değişken ise, “standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması” değişkenidir.

Faktör bir bütün olarak ele alındığında, faktörü oluşturan tüm değişkenlere, katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 3,98'dir. Ortalama 3 ile 4 arasındadır. Ortalamanın sınırın üzerinde olması GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesi konusunda dikkate alınması gereken bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 62: Tanıtım ve Yeterlilik Faktörüne (F2) İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem sırası		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi (D6)	2,0	7,7	17	46,6	26,7	73,3	3,88
2	Standarda yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması (D8)	3,1	11,4	15,1	41,2	29,3	70,5	3,82
3	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği (D4)	4	12,8	13,1	43,2	27	70,2	3,76
4	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği (D5)	1,7	11,1	18,5	40,9	27,8	68,7	3,82
5	Standarda yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması (D7)	4,5	13,1	17,6	34,7	30,1	64,8	3,73
Genel Ortalama								3,80
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>								

GHS 3402 standardının uygulanabilirliğini etkileyen Tanıtım ve Yeterlilik faktörü kapsamında yer alan ve denetçilerin bu konudaki düşüncelerini etkileyen en önemli değişken %73,3 (%46,6+%26,7) oranıyla “standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi” olmaktadır. Standarda uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine etki edeceği düşünülen “Standarda yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması (D7)” değişkeni denetçilerce önemli görülmekte ancak faktör kapsamındaki diğer değişkenlere nazaran daha az karar mekanizmasına etki etmektedir.

Tablo 63: Yasal Faktöre (F3) ilişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Önem sırası		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)	Ort.
1	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunu zorunlu hale getirilmesi (D11)	1,4	10,8	8	43,5	36,4	79,9	4,03
2	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi (D10)	1,7	6	14,5	43,5	34,4	77,9	4,03
3	Standartı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi (D9)	2	9,4	14,2	36,6	37,8	74,4	3,99
Genel Ortalama								4,02
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>								

Tablo 63'e göre, GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilir olması önündeki en büyük etkenin "yasal faktörler" olduğu sonucuna, katılımcıların verdiği cevapların ortalamalarına bakılarak varılabilir. Yasal zorunluluğun, düzenleyici kuruluşlar tarafından getirilmesi katılımcılar üzerinde daha etkili olmaktadır.

Sonuç olarak, denetçilerin güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğine yönelik düşünceleri üzerinde etkili olan söz konusu üç faktöre ilişkin özet tablo aşağıda gösterilmiştir. Denetçilerin, değişkenlere katılım düzeylerinin yüksek olması ilgili değişkenin denetçinin düşünceleri üzerinde etkili olduğunu belirtmesi anlamı taşımaktadır. Dolayısıyla verilen cevapların ortalamalarının 4'e yakın ve üzerinde olması beklenmektedir.

Tablo 64: Denetçilerin GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Faktörler

Faktörler	Genel Ortalama	Önem sırası
Standart İçeriği ve Yöneticilerin Bakış Açısı (F1)	3,98	2
Tanıtım ve Yeterlilik (F2)	3,80	3
Yasal Faktör (F3)	4,02	1

Tablo 64'e göre denetçilerin verdikleri cevapların ortalamaları dikkate alındığında, GHS 3402'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri üzerinde en fazla yasal faktörlerin etkili olduğu görülmektedir. Bu faktörü güvence denetim sisteminin uygulamasında temel alınacak olan GHS 3402 standardının içerik olarak açık ve anlaşılır olması izlemekte ve faktörler içerisinde en az etkiyi, güvence denetim sistemiyle ilgili yapılacak tanıtım faaliyetleri oluşturmaktadır.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAI) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti alan işletme katılımcılarının GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine etki ettiğine inanılan değişkenlere verdikleri cevaplar dikkate alınarak tanımlayıcı istatistikler uygulanmış ve aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 65: DHAI'lerin GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler

Önem Sırası		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli	1,8	5,4	5,4	48,2	39,3	87,5
2	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri	-	5,4	8,9	41,1	44,6	85,7
3	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği	1,8	5,4	8,9	44,6	39,3	83,9
4	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması	5,4	3,6	8,9	50,0	32,1	82,1
5	Standartın içeriğinin açık ve anlaşılır olması	3,6	7,1	8,9	44,6	35,7	80,3
	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi	3,6	3,6	12,5	44,6	35,7	80,3
6	Standartın uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi	5,4	7,1	10,7	42,9	33,9	76,8
7	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri	-	8,9	16,1	39,3	35,7	75,0
8	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği	3,6	5,4	19,6	51,8	19,6	71,4
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu	1,8	8,9	17,9	33,9	37,5	71,4
9	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	3,6	12,5	16,1	44,6	23,2	67,8
10	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi	1,8	5,4	26,8	33,9	32,1	66,0
11	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	1,8	12,5	23,2	35,7	26,8	62,5
12	Standartta yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması	1,8	12,5	25,0	41,1	19,6	60,7
13	Standartta yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması	3,6	16,1	28,6	33,9	17,9	51,8

* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

Tablo 65 destek hizmeti alan işletme katılımcılarının GHS'nin uygulanabilirliğini etkilediği düşünülen etkenlere verdikleri cevapları göstermektedir. Tabloya göre, destek hizmeti alan işletmelerin güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğini etkilediğine inanılan değişkenlere katılımcıların verdikleri cevaplardan en yüksek orana sahip değişken “destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli” değişkenidir (%87,5). Bu değişkeni, %85,7 (%41,1+%44,6) ile “destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin güvence raporunu benimsemeleri” ve %83,9 (%44,6+%39,3) ile “denetçilerin niteliksel yeterliliği” değişkenleri izlemektedir. DHAİ'lere göre, standarda uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilmesi büyük çoğunlukla denetim talebinde bulunan işletmelerin bakış açlarına bağlıdır.

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVİ) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti veren işletme katılımcılarının GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine etki ettiğine inanılan değişkenlere verdikleri cevaplar dikkate alınarak tanımlayıcı istatistikler uygulanmış ve aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 66: DHVİ’lerin GHS 3402’nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler

Önem Sırası	DEĞİŞKENLER	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli	-	5,0	10,0	57,5	27,5	85,0
2	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri	-	10,0	11,3	61,3	17,5	78,8
3	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri	-	2,5	27,5	48,8	21,3	70,1
4	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	-	11,3	23,8	46,3	18,8	65,1
5	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği	-	27,5	25,0	35,0	12,5	47,5
6	Standarda yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması	-	8,8	28,7	53,8	8,8	62,6
7	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu	6,3	16,3	22,5	41,3	13,8	55,1
8	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi	-	25,0	20,0	32,5	22,5	55,0
	Standartın uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi	-	-	45,0	37,5	17,5	55,0
9	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi	-	5,0	42,5	35,0	17,5	52,5
	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	-	13,8	33,8	35,0	17,5	52,5
10	Standartın içeriğinin açık ve anlaşılır olması	-	5,0	45,0	41,3	8,8	50,1
11	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması	-	15,0	37,5	40,0	7,5	47,5
	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği	-	-	35,0	45,0	20,0	65,0
12	Standarda yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması	-	20,0	40,0	23,8	16,3	40,1

* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

Tablo 66’a göre, DHVİ katılımcılarının tümünün GHS’nin uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerini etkileyen en önemli faktör “**güvence hizmetinin işletmeleri için pozitif değer katma potansiyeli**” değişkenidir (%85). Bu faktörü, katılımcıların %78,8’inin (% 61,3+17,5) verdiği cevaplar ile “destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri” ve %70,1’inin (%48,8+%21,3) verdiği cevaplar ile “işletme yöneticilerinin güvence raporunu benimsemeleri” takip etmektedir. Bu üç değişken genel olarak düşünüldüğünde işletmelerin yönetsel bakış açılarıyla ilgili unsurlardır. İşletmeler güvence denetim sistemini benimsedikleri takdirde GHS’nin uygulanabileceğine inanılmaktadır.

Sonuç olarak, tüm tarafların GHS 3402'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri üzerinde etkili olan değişkenlere özet şeklinde Tablo 67'de yer verilmiştir.

Tablo 67: Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşüncelerini Etkileyen Değişkenler

Önem Sırası	Denetçiler	DHAİ	DHVİ
1	Düzenleyici kuruluşlarca güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli
2	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri
3	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri

Tablo 67'e göre, güvence hizmetinin uygulayıcıları olan denetçilerin GHS 3402'nin Türkiye'de uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri üzerinde en önemli etkenin yasal faktör olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuç oldukça manidar olup, uygulayıcı perspektifinden bakıldığında sistemin uygulanması önündeki en büyük gerekçenin düzenleyici kuruluşlarca getirilecek bir zorunluluk olduğu vurgusu yapılmaktadır. Zorunluluk varsa, uygulayıcılar kendilerini sistem ile ilgili bilgi edinmeye mecbur hissetmekte ve ancak o takdirde uygulama alanı bulabileceğine inanmaktadırlar. Oysaki destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerini yasal zorunluluk pek ilgilendirmemekte, farkındalık düzeylerinde olduğu gibi sistemin uygulanabilirliği konusunda da yine işletmelerin bakış açılarının önemli olduğunu vurgulamaktadırlar.

4.5.8.3.3. Destek Hizmeti Alan ve Veren İşletmelerin Güvence Denetim Taleplerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Bulgular

Araştırmanın 5. *Modeli* olan destek hizmeti alan ve veren işletmelerin güvence denetim talepleri üzerinde hangi faktörlerin etkili olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucu elde edilen bulgulara bu başlık altında yer verilmiştir. GHS 3402 standardına

uygun güvence denetim hizmetinde yer alan destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmelerin yüzde kaçının denetim talebinde bulunduğu ve denetim taleplerini etkileyen değişkenlerin neler olduğu ortaya konulmuştur. Bu değişkenlerin tespitinde tanımlayıcı istatistikler kullanılmış, veri sayısının 100'ün altında olması ve sağlıklı sonuçların alınamayacağı varsayımı nedeniyle faktör analizine başvurulmamıştır.

GHS 3402 standardına konu olan taraflardan destek hizmeti alan ve destek hizmeti veren işletmeler sadece denetim talebinde bulunabilmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin güvence denetim taleplerini etkileyen değişkenlere ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAİ) İlişkin Bulgular

Bu başlık altında, destek hizmeti alan işletmelerin aldıkları hizmetler için güvence hizmeti talep edip etmedikleri, güvence denetim talebinde bulunan DHAİ'lerin bu hizmeti kimden satın aldıkları ve güvence denetim taleplerini etkileyen faktörlerin neler olduğuna dair bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 68 DHAİ'lerin aldıkları destek hizmetler için güvence hizmeti talep etmelerine ilişkin bulguları göstermektedir.

Tablo 68: DHAİ'lerin Güvence Hizmeti Talep Etme Durumları (n: 56)

		Frekans	Yüzde (%)
Güvence hizmeti talep ediyor musunuz?	Evet	25	44,6
	Hayır	31	55,4

Yukarıdaki tabloya göre, destek hizmeti alan işletmelerin %44,6'sı aldıkları hizmetler için güvence hizmeti talep ediyorlarken, %55,4'ü talepte bulunmadıklarını bildirmişlerdir. Güvence hizmeti talep edenler ile etmeyenler arasında uç değerde farklılıklar söz konusu değildir. Ancak elde edilen bu bulgunun anlamlı kabul edilebilmesi için güvence hizmetinin kim tarafından gerçekleştirildiğine ilişkin elde edilen verilerin analiz edilmesi gereklidir. GHS 3402'ye uygun güvence hizmeti genel olarak işletme dışı

bireysel denetçiler veya denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna ilişkin elde edilen bulgu Tablo 69’da gösterilmiştir:

Tablo 69: DHAİ’lerin Güvence Hizmeti Talep Ettikleri Taraflar

		Frekans	Yüzde (%)
Güvence Hizmetine İlişkin Rapor kim tarafından verilmektedir?	İç denetim ekibi	10	17,9
	Bireysel bağımsız denetçi	6	10,7
	Ulusal Bağımsız denetim firması	9	16,1
	U.Arası Bağımsız denetim firması	-	-

Tablo 69’dan görüldüğü üzere, güvence denetim talebinde bulunan 25 firmanın %17,9’u (10 firma) güvence denetimlerinin kendi iç denetim ekiplerince yapıldığını beyan etmişlerdir. Bu bilgi, DHAİ’lerin konu ile ilgili tam anlamıyla farkındalıklarının olmadığı şeklinde yorumlanabilir. Çünkü GHS 3402 standardına uygun güvence hizmeti bireysel bağımsız denetçiler veya denetim firmalarında çalışan denetçilerce gerçekleştirilmesi daha uygun olan bir denetim türüdür. Ayrıca, güvence hizmetinin iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi yönünde edinilen bu bulgu, güvence hizmeti kavramının faaliyet ve uygunluk denetimleriyle karıştırılıyor olabileceği fikrini de vermektedir. İlave olarak, bu durum DHAİ yöneticilerinin farkındalık düzeylerinin düşük olması ile de açıklanabilir.

Destek hizmeti alan işletmelerin güvence denetim taleplerini etkileyen unsurlara ilişkin edinilen bulgular Tablo 70’de gösterilmiştir.

Tablo 70: DHAİ’lerin Güvence Denetim Taleplerini Etkileyen Değişkenler

Önem sırası		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Kurumsallık düzeyi güvence raporu talebini etkiler	1,8	5,4	-	71,4	21,4	92,8
2	Hizmet kalitesinin artırılması isteği güvence raporu talebini etkiler	1,8	7,1	1,8	60,7	28,6	89,3
3	Ait olunan sektörün zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler	-	7,1	7,1	66,1	19,6	85,7
	Düzenleyici kuruluşun zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler	-	7,1	7,1	71,4	14,3	85,7
4	Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları güvence raporu talebini etkiler	1,8	16,1	1,8	41,1	39,3	80,4
5	Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği güvence raporu talebini etkiler	1,8	14,3	8,9	53,6	21,4	75
6	“Destek hizmetleri” sektörünün tanınırlığı güvence raporu talebini etkiler.	1,8	17,9	8,9	55,4	16,1	71,5
7	Rekabet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler	1,8	10,7	19,6	53,6	14,3	67,9
8	Denetim komitesinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler	-	12,5	25	44,6	17,9	62,5
9	Bağımsız denetim hizmeti alınan firmanın veya denetçinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler	1,8	14,3	23,2	51,8	8,9	60,7
	Güvence denetim hizmetinin ücreti güvence raporu talebini etkiler	1,8	16,1	21,4	26,8	33,9	60,7
10	Maliyet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler	1,8	26,8	26,8	28,6	16,1	44,7
<i>* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum</i>							

Tablo 70’den görüldüğü üzere, destek hizmeti alan işletmelerin güvence denetim taleplerini etkileyen değişkenlere katılımcıların %92,8’i (%71,4+%21,4), “işletmelerin kurumsallık düzeylerinin”; %89,3’ü (%60,7+%28,6) “işletmelerin hizmet kalitelerini arttırmak istemelerinin” ve %85,7’si “işletmenin ait olduğu sektörün ve düzenleyici kuruluşların zorlayıcı şartlarının” etkili olduğunu düşünmektedir. “Güvence hizmetinin maliyet avantajı sağlamasının” güvence denetim talebini etkilediğini düşünen katılımcı oranı %44,7’dir. Bu oran tüm değişkenler içerisindeki en düşük orana sahip değişkene aittir. Dolayısıyla, DHAİ’lerin güvence denetim taleplerini etkilediği varsayılan değişkenlere katılımcıların cevap verme oranları dikkate alındığında, destek hizmeti alan işletmelerin yönetsel bakış açılarının ve yasal zorlamaların denetim talebinde etkili olduğu söylenebilir.

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVİ) İlişkin Bulgular

Bu başlık altında destek hizmeti veren işletmelerin güvence hizmeti taleplerini etkileyen faktörlerin neler olduğuna ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

DHVİ'lerin güvence denetim taleplerini etkileyen faktörleri tespit edebilmek amacıyla katılımcılara 12 değişken yöneltilmiş ve bu değişkenlerin talep üzerinde yaratacağı etkiye ilişkin düşüncelerini 1. Kesinlikle katılmıyorum ve 5. Kesinlikle katılıyorum ölçeğinde belirtmeleri istenmiştir. Yapılan tanımlayıcı istatistik sonucu elde edilen bulgular Tablo 71'de gösterilmiştir.

Tablo 71: DHVİ'lerin Güvence Denetim Taleplerini Etkileyen Değişkenler

Önem Sırası		1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	4+5 (%)
1	Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği güvence raporu talebini etkiler	-	-	11,3	68,8	20,0	88,8
2	Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları güvence raporu talebini etkiler	-	1,3	12,5	67,5	18,7	86,2
3	Güvence denetim hizmetinin ücreti güvence raporu talebini etkiler	-	2,5	12,5	45,0	40,0	85,0
4	Rekabet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler	-	5,0	15,0	41,3	38,8	80,1
5	Ait olunan sektörün zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler	-	6,3	17,5	41,3	35,0	76,3
6	Hizmet kalitesinin artırılması isteği güvence raporu talebini etkiler	-	-	25,0	43,8	31,3	75,1
7	Denetim komitesinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler	-	2,5	33,8	53,8	10,0	63,8
8	Maliyet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler	-	5,0	32,5	23,8	38,8	62,6
9	Bağımsız denetim hizmeti alınan firmanın veya denetçinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler	-	5,0	36,3	36,3	22,5	58,8
10	Düzenleyici kuruluşun zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler	2,5	2,5	37,5	46,3	11,3	57,6
11	Kurumsallık düzeyi güvence raporu talebini etkiler	-	7,5	36,3	32,5	23,8	56,3
12	"Destek hizmetleri" sektörünün tanınırlığı güvence raporu talebini etkiler.	2,5	15,0	28,7	28,7	25,0	53,7

* 1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

Tablo 71'e göre, destek hizmeti veren işletmelerin güvence hizmeti talep etmelerini etkileyen unsurlara katılımcıların verdiği cevapların oranları dikkate alınarak sıralama yapıldığında, öncelikli sırayı %88,8'lik oranıyla (%68,8+%20) “*sunulan hizmetlere karşı işletmenin güven yaratma isteği*” almaktadır. Bu unsuru %86,2 oranıyla “*işletmenin kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları*”, %85 oranıyla da “*güvence denetim hizmetinin ücreti*” takip etmektedir.

Sonuç olarak, destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin güvence hizmeti taleplerindeki belirleyici faktörler genel olarak işletmelerin kurumsal bakış açılarıyla ilgili olmaktadır. DHAİ'ler açısından yasal faktörler de önemli paya sahipken, DHVİ'ler açısından güvence denetim hizmetinin ücreti talep etmede önemli rol oynamaktadır. DHAİ'ler güvence denetim hizmetine ödenecek olan ücretin talep üzerinde çok fazla öneme sahip olmadığını beyan ederlerken, DHVİ'ler ücretin önemli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu durum, DHAİ'lerin (araştırma kapsamında bankalar ve sigorta şirketlerinin) güvence hizmetine ilişkin hizmet bedelinin, güvence hizmetinin gerçekleştirildiği DHVİ tarafından ödenmesini şart koşuyor olabileceği fikrini akla getirmektedir. Tablo 72'de destek hizmeti alan (DHAİ) ve destek hizmeti veren işletmelerin (DHVİ) güvence denetim taleplerini etkileyen faktörler özet şekilde gösterilmiştir.

Tablo 72: DHAİ ve DHVİ'lerin Güvence Denetim Taleplerini Etkileyen Faktörler

Önem Sırası	DHAİ	DHVİ
1	İşletmenin Kurumsallık düzeyi	Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği
2	Hizmet kalitesinin artırılması isteği	Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları
3	Ait olunan sektörün ve düzenleyici kuruluşların zorlayıcı şartları	Güvence denetim hizmetinin ücreti

4.5.8.3.4. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikler Açısından Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular

Bu başlık altında güvence hizmetiyle ilgili tüm tarafların GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeyleri arasında farklılık olup olmadığı demografik özellikler bakımından incelenmiştir. Yapılan One-Way ANOVA ve ki-kare analizleri sonucu elde edilen bulgular araştırmanın **6. Modeline** ilişkin sonuçları ortaya koymuştur. Analizde, tarafların farkındalık düzeylerine ilişkin ortalamalar hesaplanmış ve bu ortalamalar katılımcıların demografik özellikleri bakımından analize tabi tutulmuştur. Bu şekilde farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığı test edilmiştir.

Denetçilere İlişkin Bulgular

Denetçilere, soru formunun ilk bölümünde demografik özelliklerine ilişkin olarak eğitim durumlarını, cinsiyetlerini, tecrübelerini, denetçi kimliklerini ve unvanlarını belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Denetçilerin verdikleri cevaplar dikkate alınarak her bir demografik özellik bakımından GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığını tespit etmek üzere One-Way ANOVA analizi kullanılmış ve elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 73: Denetçilerin Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402’ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar

Demografik Özellikler		Ort.		Kareler Top.	SD	Kareler ort.	F	p	Sonuç
Eğitim durumu	Lisans	3,70	Gruplar arası	1,003	2	,501	1,663	,191	Fark yok
	Y.Lisans	3,62	Gruplar içi	105,212	349	,301			
	Doktora	3,50							
Cinsiyet	Kadın	3,68	Gruplar arası	,020	1	,020	,066	,797	Fark yok
	Erkek	3,66	Gruplar içi	106,195	350	,303			
Tecrübe	0-3 yıl	3,61	Gruplar arası	,305	3	,102	,334	,801	Fark yok
	3-6 yıl	3,60	Gruplar içi	105,911	348	,304			
	6-10 yıl	3,69							
	10 yıl üzeri	3,68							
Denetçi kimliği	Bireysel Denetçi	3,72	Gruplar arası	1,200	1	1,200	4,000	,046*	Fark var
	Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi	3,60	Gruplar içi	105,015	350	,300			
Unvan	Sorumlu Ortak	3,69	Gruplar arası	1,251	4	,313	1,034	,390	Fark yok
	Ortak baş den.	3,78	Gruplar içi	104,964	347	,302			
	Baş denetçi	3,72							
	Kıdemli den.	3,58							
	Denetçi	3,64							

Tablo 73’e göre, denetçilerin demografik özelliklerinden sadece “denetçi kimliği” değişkeni ile farkındalık düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir ($F(1;350)=4,000;p<0,05$). Diğer demografik özellikler bakımından denetçilerin farkındalık düzeylerinde istatistiksel olarak herhangi bir anlamlı fark bulunmamaktadır. Denetçi kimlikleri bakımından denetçiler “bireysel bağımsız denetçi” ve “bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi” olarak iki grupta sınıflandırılmışlardır. Grupların ortalamaları karşılaştırıldığında “bireysel bağımsız denetçilerin” farkındalık düzeylerinin 3,72 ortalamaya sahip olduğu ve “bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin” farkındalık düzeylerinin ise 3,60 ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Denetçi kimlikleri haricinde, denetçilerin unvanları ve tecrübeleri açısından farklılığın

olması beklenirken, cinsiyet ve eğitim durumu gibi değişkenler açısından farklılığın olmaması anlaşılır bir sonuçtur. Çünkü bir konudaki farkındalık, katılımcıların mesleklerine yönelik ilgilerine, kişisel tercihlerine veya meslek içinde sahip olunan mevki veya süreye bağlı olarak değişiklik gösterebilir ancak eğitim durumları ve cinsiyetleri gibi özellikler ile ilişkilendirilmesi anlamlı değildir. Denetçilerin eğitim durumları bakımından, tecrübelerinin 6 yılın altında ve üstünde olması bakımından ve unvanları bakımından ortalamaları arasında bir fark varmış gibi gözükse de bu fark istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAİ) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti alan işletme katılımcılarına, soru formunun ilk bölümünde demografik özelliklerine ilişkin olarak eğitim durumlarını, cinsiyetlerini, tecrübelerini ve şirketteki pozisyonlarını belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Yöneticilerin verdikleri cevaplar dikkate alınarak her bir demografik özellik bakımından GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığını tespit etmek üzere One-Way ANOVA analizi kullanılmış ve elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 74: Destek Hizmeti Alan İşletme Katılımcılarının Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar

Demografik Özellikler		Ort.		Kareler Top.	SD	Kareler ort.	F	Anlamlılık (p)	Sonuç
Eğitim durumu	Önlisans	3,21	Gruplar arası	,166	2	,083	,259	,773	Fark yok
	Lisans	3,04	Gruplar içi	16,986	53	,320			
	Lisansüstü	3,02							
Cinsiyet	Kadın	3,35	Gruplar arası	,794	1	,794	2,620	,111	Fark yok
	Erkek	3,01	Gruplar içi	16,358	54	,303			
Şirketteki pozisyon	Üst düzey yönetici	3,07	Gruplar arası	,689	2	,345	2,405	,102	Fark yok
	Bölüm yöneticisi	3,29	Gruplar içi	6,306	44	,143			
	Risk değ. ve denetim birimi üyesi	3,02							
Yöneticilik Tecrübesi	0-5 yıl	2,96	Gruplar arası	1,075	4	,269	,852	,499	Fark yok
	6-10 yıl	3,16	Gruplar içi	16,077	51	,315			
	11-15 yıl	3,21							
	16-20 yıl	3,21							
	20 yıl üzeri	2,85							
* p<0,05 düzeyinde anlamlı olan değerler									

Tablo 74'e göre destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri bakımından GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Eğitim durumu açısından önlisans mezunlarının diğer katılımcılara kıyasla; kadın katılımcıların erkeklere kıyasla; bölüm yöneticilerinin diğer birimlerdeki katılımcılara kıyasla ortalamaları arasında fark var gibi gözükse de bu farklar istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu durum katılımcıların eğitim durumları, cinsiyetleri, şirketteki pozisyonları ve yöneticilik tecrübeleri bakımından farkındalık düzeylerinde farklılık yok şeklinde de yorumlanabilir.

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVİ) İlişkin Bulgular

Destek hizmeti veren işletme yöneticilerine, soru formunun ilk bölümünde demografik özelliklerine ilişkin olarak eğitim durumlarını, cinsiyetlerini, tecrübelerini ve şirketteki pozisyonlarını belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Yöneticilerin verdikleri cevaplar dikkate alınarak her bir demografik özellik bakımından GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığını tespit etmek üzere One-Way ANOVA testi kullanılmış ve elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 75: Destek Hizmeti Veren İşletme Katılımcılarının Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklar

Demografik Özellikler		Ort.		Kareler Top.	SD	Kareler ort.	F	Anlamlılık (p)	Sonuç
Eğitim durumu	Lise	3,44	Gruplar arası	,350	3	,117	,685	,564	Fark yok
	Lisans	3,01	Gruplar içi	12,950	76	,170			
	Y.Lisans	3,04							
	Doktora	3,07							
Cinsiyet	Kadın	3,15	Gruplar arası	,350	1	,350	2,106	,151	Fark yok
	Erkek	3,00	Gruplar içi	12,951	78	,166			
Şirketteki pozisyon	Üst düzey yönetici	2,83	Gruplar arası	1,731	2	,866	5,674	,005**	Fark var
	Bölüm yöneticisi	3,06	Gruplar içi	9,763	64	,153			
	Risk değ. – denetim birimi üyesi	3,23							
Yöneticilik Tecrübesi	0-10 yıl	3,14	Gruplar arası	2,854	2	1,427	10,517	,000*	Fark var
	11-20 yıl	2,74	Gruplar içi	10,447	77	,136			
	20 yıl üzeri	3,20							

* p<0,01 düzeyinde anlamlı olan değerler ** p<0,05 düzeyinde anlamlı olan değerler

Tablo 75'e göre destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin demografik özellikleri bakımından GHS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeyleri arasında sadece katılımcıların şirketteki pozisyonları ve yöneticilik tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır [$F(2;64)=5,734;p<0,05$]; $F(4;74)=7,075;p<0,05$]. Şirketteki pozisyonları bakımından; risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi olan katılımcıların farkındalık düzeyleri üst düzey yöneticilerin farkındalık düzeylerine kıyasla daha yüksektir. Bunun nedeni, risk değerlendirme ve denetim birimi bünyesinde görev yapan

yöneticilerin konuyla doğrudan ilgili olmaları ve kendi alanlarının “denetim” olması nedeniyle yenilikleri takip etmeleri olabilir. Yapılan analiz ile elde edilen bir diğer bulguya göre, üst düzey yöneticiler ayrı bir grup, bölüm yöneticileri ile risk değerlendirme ve denetim birimi üyeleri ayrı bir grup olarak değerlendirilmiştir (post hoc testi sonucu). Bu sınıflandırma, bölüm yöneticileri ile risk değerlendirme ve denetim birimi üyelerinin birbirleriyle benzer özellikler gösterdiğine işaret etmektedir ki bu durum, ortalamaların birbirlerine olan yakınlığı ile de görülebilmektedir. Yöneticilik tecrübesi bakımından, 10 yılın altında tecrübeye sahip katılımcılar tecrübesi 11-20 yıl arasında olanlara kıyasla ve 20 yıl üzeri tecrübeye sahip olanlar 11-20 yıl arasında tecrübeye sahip olanlara kıyasla GHS 3402 standardından daha fazla haberdardır. Yapılan analiz sonucu katılımcıların farkındalık düzeyleri ile istatistiksel olarak anlamlı bulunmayan eğitim durumları ve cinsiyetleri ele alındığında ortalamalar açısından fark var gibi gözükmektedir. Ancak görülen ortalama farkları istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ve bu durum anlaşılabilir bir sonuçtur. Çünkü daha öncede vurgulandığı üzere, bir konuyla ilgili farkındalık, bireyin ilgisine, merakına veya mesleğinin gerektirdiği statü ve süreye göre değişiklik gösterebilir ancak eğitim düzeyi veya cinsiyet gibi özellikler ile doğrudan bir etkileşim içinde olmayacağı düşünülmektedir. Bu özellikler dolaylı yoldan kişinin ilgisini veya merakını etkileyebilir.

Sonuç olarak, tarafların demografik özellikleri bakımından GHS 3402’ye yönelik farkındalıkları arasında anlamlı fark tespit edilen değişkenler Tablo 76’da özet şeklinde gösterilmiştir.

Tablo 76: Tarafların Demografik Özellikleri Bakımından GHS 3402’ye Yönelik Farkındalık Düzeyleri Arasında Farklılık Yaratan Değişkenler

Taraflar	Anlamlı Farklılık Yaratan Değişkenler	Anlamlılık
Denetçiler	Denetçi kimlikleri	,046
Destek Hizmeti Alan İşletmeler (DHAİ)	-	-
Destek Hizmeti Veren İşletmeler (DHVİ)	Şirketteki pozisyon Yöneticilik tecrübesi	,005 ,000

Tablo 76, tüm tarafların farkındalık düzeyleri üzerinde hangi demografik özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğunu göstermektedir. Buna göre,

denetçilerin bireysel bağımsız denetçi olmaları ile denetim firmasında çalışan denetçi olmaları farkındalık düzeyleri üzerinde fark yaratmaktadır. Destek hizmeti alan işletme katılımcılarının farkındalık düzeyleri demografik özelliklerden etkilenmemektedir. Destek hizmeti veren işletme katılımcılarının ise şirketteki pozisyonları ile tecrübeleri farkındalık düzeyleri üzerinde etki yaratmaktadır.

4.5.8.3.5. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklara Yönelik Bulgular

Bu başlık altında güvence hizmetiyle ilgili tarafların güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri üzerinde demografik özellikleri açısından farklılık olup olmadığına ilişkin yapılan istatistiksel analizler sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Yapılan analiz sonucu elde edilen bulgular araştırmanın 7. *Modeline* cevap vermektedir. Tarafların güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri “*Bu standarda yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?*” şeklindeki soru ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu araştırma sorusunun cevaplandırılmasında hem bağımlı değişken hem de bağımsız değişkenler kategorik olduğundan ortalamalar arası farklılıklara değil değişkenler arası ilişkiye bakılması gerekmektedir. Bu nedenle, tarafların demografik özellikleri bakımından bu soruya verdikleri cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı ki-kare testi kullanılarak analiz edilmiş ve elde edilen bulgular taraflar bazında ayrı başlıklar altında gösterilmiştir.

Denetçilere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan denetçilerin demografik özelliklerini tespit edebilmek amacıyla kendilerine yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, tecrübeleri, denetçi kimlikleri ve unvanlarına ilişkin sorular yöneltilmiştir. Bu değişkenler bakımından denetçilerin GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine ilişkin düşüncelerinin farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek amacıyla ki-kare testi uygulanmıştır. Tespit edilen bulgular Tablo 77’de sunulmuştur.

Tablo 77: Denetçilerin Demografik Özellikler Açısından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar

	Eğitim durumu	Cinsiyet	Denetçi Kimliği	Tecrübe	Unvan
GHS'nin uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	$\chi^2= 7,180$ sd=4 p=0,127	$\chi^2= 2,316$ sd=2 p=0,314	$\chi^2= 2,994$ sd=2 p=0,224	$\chi^2= 5,127$ sd=6 p=0,528	$\chi^2= 2,875$ sd=8 p=0,942
SONUÇ	Fark yok	Fark yok	Fark yok	Fark yok	Fark yok

Tablo 77 denetçilerin demografik özellikleri ile GHS'nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Tabloya göre, katılımcıların güvence hizmetinin uygulanabileceğine yönelik düşünceleri, eğitim durumlarına, cinsiyetlerine, denetçi kimliklerine, tecrübelerine ve unvanlarına göre değişiklik göstermemektedir. Bir başka deyişle, bahsedilen demografik özellikler ile uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Denetçilerin güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri, konu hakkındaki farkındalık düzeylerine göre değişiklik gösterebilir. Denetçi olabilmenin şartlarından biri kişinin, denetçilik sınavlarında başarı göstermesi zorunluluğudur. Sınavlarda başarılı kabul edilebilmeleri için mesleğe girmek isteyen kişilerin belirli konularda asgari bilgiye sahip olmaları gerekir ki bu konular içerisinde güvence hizmetleriyle ilgili alt konular da mevcuttur. Dolayısıyla, araştırmaya katılan tüm katılımcıların denetçi olmaları bu konularda farkındalığa sahip olmalarını sağlamıştır. Bu nedenle eğitim durumları açısından farkındalık düzeyleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılığın bulunmaması manidardır. Ayrıca, elde edilen sonuçlar, denetçilerin düşük farkındalık düzeyine sahip olmalarıyla da bağdaştırılabilir. Denetçilerin bireysel bağımsız denetçi olmaları ile bir denetim firmasında çalışan denetçi olmaları bakımından farkındalık düzeyleri farklılık göstermesine rağmen bu katılımcıların güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık çıkmamıştır. Bu durum, araştırmanın **4.5.8.3.2. başlığı** altında ele alınan güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri etkileyen faktörler ile ilişkilendirilebilir. Denetçilerin güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerini etkileyen temel faktör yasal faktördür ve bu düşünce denetçinin

bireysel bağımsız denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi olmasına göre değişiklik arz etmemektedir.

Destek Hizmeti Alan İşletmelere (DHAİ) İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan destek hizmeti alan işletme katılımcılarının demografik özelliklerini tespit edebilmek amacıyla kendilerine yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, tecrübeleri ve şirketteki pozisyonlarına ilişkin sorular yöneltilmiştir. Bu değişkenler bakımından DHAİ yöneticilerinin GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine ilişkin düşüncelerinin farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek amacıyla ki-kare testi uygulanmıştır. Tespit edilen bulgular Tablo 78’de sunulmuştur.

Tablo 78: DHAİ Yöneticilerinin Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402’nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar

	Cinsiyet	Şirketteki Pozisyon	Tecrübe	Eğitim durumu
GHS’nin uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	$\chi^2= 0,127$ sd=1 p= 0,722	$\chi^2= 1,646$ sd=3 p= 0,649	$\chi^2= 5,646$ sd=4 p= 0,227	$\chi^2= 6,098$ sd=2 p= 0,047*
Sonuç	Fark yok	Fark yok	Fark yok	Fark var

* $p < 0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuçlar

Tablo 78’den görüldüğü üzere, katılımcıların sadece eğitim durumu ile GHS’nin uygulanabilirliğine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. İlgili değişkenin frekans dağılımları incelenerek beklentilerimiz ile örtüşüp örtüşmediği yorumlanmıştır. Katılımcıların eğitim durumlarına göre sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans dağılımları Tablo 79’da gösterilmiştir.

Tablo 79: DHAİ Yöneticilerinin Eğitim Durumları Açısından GHS'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri

Değişkenler	GHS'nin ülkemizde uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?		
		Evet (%)	Hayır (%)
Eğitim durumu	Önlisans	33	67
	Lisans	67	33
	Y.Lisans	85	15

Tablo 79'a göre, araştırmaya katılan yüksek lisans mezunu destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin, GHS'nin ülkemizde uygulanabileceğine yönelik düşünceleri daha olumludur. Önlisans mezunlarının %33'ü, lisans mezunlarının %67'si ve yüksek lisans mezunlarının %85'i güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğini düşünmektedir. Oranlara bakıldığında, katılımcıların eğitim durumları arttıkça güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğini düşünme konusundaki eğilimleri de artmaktadır. Bu doğrultuda, katılımcıların eğitim durumları ile uygulanabilirliğe yönelik düşünceler arasında doğrusal bir ilişkinin varlığından söz edilebilir. Bu durum, beklenen bir sonuçtur. Güvence hizmetiyle ilgili konular özellikle lisansüstü düzeydeki eğitim esnasında tartışılmakta ve ele alınmaktadır. Dolayısıyla yüksek lisans düzeyindeki katılımcıların bu sistemin uygulanabileceğine yönelik düşünceleri bu anlamda manidar kabul edilebilir

Destek Hizmeti Veren İşletmelere (DHVİ) İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin demografik özelliklerini tespit edebilmek amacıyla kendilerine yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, tecrübeleri ve şirketteki pozisyonlarına ilişkin sorular yöneltilmiştir. Bu değişkenler bakımından DHVİ yöneticilerinin GHS 3402 standardına uygun güvence denetim sisteminin uygulanabilirliğine ilişkin düşüncelerinin farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek amacıyla ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Tespit edilen bulgular Tablo 80'de sunulmuştur.

Tablo 80: DHVİ Yöneticilerinin Demografik Özellikleri Açısından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Düşünceleri Arasındaki Farklılıklar

	Cinsiyet	Şirketteki Pozisyon	Tecrübe	Eğitim durumu
GHS'nin uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	$\chi^2= 2,473$ sd=2 p= 0,290	$\chi^2= 3,152$ sd=6 p= 0,789	$\chi^2= 6,394$ sd=2 p= 0,041	$\chi^2= 2,254$ sd=6 p= 0,895
Sonuç	Fark yok	Fark yok	Fark var	Fark yok
<i>*p<0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuçlar</i>				

Destek hizmeti veren işletme katılımcılarının demografik özelliklerinden sadece “tecrübe” değişkeni ile GHS'nin uygulanmasına ilişkin düşünceler arasında ilişki bulunmaktadır. Tecrübe değişkeni bakımından katılımcıların soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 81’de gösterilmiştir:

Tablo 81: DHVİ Yöneticilerinin Tecrübeleri Bakımından GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri

Değişkenler	GHS'nin ülkemizde uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?			
		Evet (%)	Hayır (%)	Kararsız (%)
Tecrübe	20 yıl altı	79	14	7
	20 yıl üzeri	76	0	24

Tablo 81’e göre, destek hizmeti veren işletme katılımcılarının tecrübeleri 20 yıl üzeri ve 20 yıl altı olacak şekilde iki kategoriye ayrılmıştır. 20 yıl altında tecrübeye sahip 63 katılımcının 50’si (%79) “güvence hizmetinin uygulanabileceğini” düşünürken, 20 yıl üzerinde tecrübeye sahip 17 katılımcının 13’ü (%76) uygulanabileceğini düşünmektedir. Tecrübeler bakımından uygulanabileceğini düşünen katılımcı oranından ziyade güvence denetim sisteminin uygulanamayacağını düşünen ve bu konuda kararsız olan katılımcıların oranının yüksek olması nedeniyle bir fark doğmuştur.

4.5.8.3.6. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular

Tarafların GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeylerini ortaya koyabilmek amacıyla kendilerine anketlerin üçüncü bölümünde 5’li Likert ölçeğinde hazırlanmış ifadeler yöneltilmiştir. Analize, tüm katılımcıların GHS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeylerini belirlemeye yönelik ifadelerden ortak olanlar dâhil edilmiştir (7 ifade). İfadelere verilen cevapların ortalamaları dikkate alınarak tarafların farkındalık düzeyleri arasında fark olup olmadığı One-Way ANOVA testi kullanılarak tespit edilmeye ve araştırmanın 8. *Modeline* ilişkin sonuçlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yapılan analiz sonucu varyansların homojenliği testinin p (sig) değeri 0,085; skewness (çarpıklık) değerinin, -0,290 ve kurtosis (basıklık) değerinin 1,354 olduğu tespit edilmiştir. Varyanslar homojen dağılmakta ve basıklık ve çarpıklık değerlerinin ± 2 aralığında olması nedeniyle normal dağılım sergilediği görülmektedir. Bu nedenle de varyans analizinden elde edilecek sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilir. Elde edilen bulgular aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 82: Varyans Analizi Tablosu

<i>Farkındalık Düzeyi</i>	Kareler Toplamı	Sd	Karelerin Ort.	F	Anlamlılık
Gruplar Arası	14,302	2	7,151	22,729	,000
Grup içi	152,588	485	,315		
Toplam	166,890	487			

ANOVA tablosu tarafların GHS 3402 standardına yönelik farkındalıkları arasında farklılığın olup olmadığını test etmektedir. Tabloda görülen Anlamlılık ($p=0,000$) değerinin 0,05’ten küçük olması H_0 hipotezinin reddedildiğini gösterir. Yani, gruplar arasında GHS 3402 standardına yönelik farkındalıklar konusunda bir farklılık bulunmaktadır ($F(2;485)=22,729$; $p<0,05$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için *post hoc* testi kullanılmıştır. Varyansların homojen olması nedeniyle Tukey testi dikkate alınmıştır. Tablo 83, *post hoc* testinden elde edilen çoklu karşılaştırmayı göstermektedir.

Tablo 83: Çoklu Karşılaştırma Tablosu

(I) Grup		Ortalama Farkları	Standart hata	Anlamlılık (p)	
Tukey	Denetçiler	Destek Hizmeti Alanlar	,53589*	,08070	,000
		Destek Hizmeti Verenler	-,15349	,06947	,071
	Destek Hizmeti Alanlar	Denetçiler	-,53589*	,08070	,000
		Destek Hizmeti Verenler	-,38240*	,09773	,000
	Destek Hizmeti Verenler	Denetçiler	-,15349	,06947	,071
		Destek Hizmeti Alanlar	,38240*	,09773	,000

*Ortalama farkları 0,01 düzeyinde anlamlıdır

Tablo 83, tarafların GHS 3402 standardına yönelik farkındalıkları arasındaki farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu göstermektedir. Tablodaki anlamlılık (p) değerleri gruplar arasındaki anlamlı farklılığa işaret etmektedir. Buna göre, $p < 0,05$ olanlar anlamlı farklılığın olduğu şeklinde yorumlanmıştır. Tablodan görülen ortalama farkları sütunu, tarafların farkındalık düzeylerine ilişkin ortalamaları arasındaki farkları göstermekte olup (-) ile başlayanlar farkın hangi taraftan kaynaklandığının yorumlanması aşamasında önem taşımaktadır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, katılımcılara yöneltilen ifadelerin olumsuz cevaplanması gerekliliğidir. Bir başka deyişle, güvence hizmetiyle ilgili tüm tarafların, GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeylerini belirlemek amacıyla yöneltilen ifadelerle 1. Kesinlikle doğru değil ve 2. Doğru değil şeklinde cevap vermeleri beklenirken katılımcıların 4.Doğru ve 5. Kesinlikle doğru şeklinde cevap vermeleri nedeniyle çoklu karşılaştırma tablosunun da ters şekilde yorumlanması gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda elde edilen bulgulara göre,

- Destek hizmeti alan işletmeler, denetçilere kıyasla GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyleri daha yüksektir. Aralarındaki ortalama fark, 0,53589 ve anlamlılık düzeyi 0,000'dır.
- Destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmeti veren işletmelere kıyasla GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyleri daha yüksektir. Aralarındaki ortalama fark, 0,38240 ve anlamlılık düzeyi 0,000'dır.
- Denetçiler ile destek hizmeti veren işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmemiştir. Bu durum, denetçiler ile destek hizmeti

veren işletme yöneticilerinin GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeylerinin benzerlik gösterdiğine işaret etmektedir.

Bu sonucu desteklemek üzere, yapılan One-Way ANOVA analizi sonucu alt grup homojenliği tablosundan elde edilen tarafların ortalamalarına ilişkin tablo aşağıdaki şekildedir.

Tablo 84: Tarafların Farkındalık Düzeylerine İlişkin Ortalamaları

Grup	N	Ort.	
		1	2
Denetçiler	352	3,57	
Destek Hizmeti Verenler	80	3,42	
Destek Hizmeti Alanlar	56		3,04

Tablo 84'e göre, denetçiler ile destek hizmeti veren işletme katılımcılarının farkındalık düzeyleri benzerlik göstermekte ve dolayısıyla analiz sonucu tek grup olarak nitelendirilmektedir. Destek hizmeti alan işletme katılımcılarının ortalamasının daha düşük olması nedeniyle ayrı bir grup olarak kabul edilmişlerdir. Katılımcıların, farkındalık düzeylerini belirlemeye yönelik ifadeler olumsuz şekilde cevap vermeleri gerektiğinden (1. Kesinlikle doğru değil ve 2. Doğru değil) ortalamaların yüksek olması farkındalık düzeylerinin düşük olduğuna işaret eder. Tarafların farkındalık düzeylerinin iyi olduğunun söylenebilmesi için ortalamaların 2'nin altında çıkmış olması gerekirdi. Bütün ortalamaların 2'nin üzerinde çıkması farkındalık düzeylerinin çok düşük olduğunu gösterir. Taraflar içerisinde ortalaması en düşük olan en yüksek farkındalık düzeyine sahip şekilde yorumlanmalıdır. Dolayısıyla, destek hizmeti alan işletme katılımcılarının farkındalık düzeyleri diğer iki taraf katılımcıya nazaran daha yüksektir. Çalışmada, destek hizmeti alan işletmeler kapsamına bankalar ile sigorta şirketlerinin genel müdürlükleri dahil edilmiştir. Bankalar ile sigorta şirketlerinin genel müdürlüklerinin çalışma kapsamında tutulmuş olması, bu iki tür DHAİ'nin kurumsal yapıya sahip olmalarından kaynaklanabilir. Bu tespit, tarafların farkındalık düzeylerini etkileyen faktörlerin analizi sonucunda elde edilen bulgular ile de desteklenmektedir. İşletmelerin kurumsal bakış açısına sahip olmaları, işletmeleri için neyin daha iyi olduğuna karar vermeleri açısından son derece önem taşımaktadır. Dolayısıyla güvence hizmetinin önemsenerek işletmeler için değer

katacağına inanılması bu konudaki farkındalığı da etkilemektedir. Bu nedenle, DHAİ yöneticilerinin farkındalık düzeyleri diğer taraflara kıyasla daha yüksek olabilir.

4.5.8.3.7. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların GHS 3402'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Düşünceleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular

GHS 3402 standardının ülkemizde uygulanabilir olup olmadığına yönelik tarafların görüşlerini belirleyebilmek amacıyla tüm katılımcılara “GHS 3402 standardına yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Tarafların bu soruya verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını test etmek amacıyla One-Way ANOVA testi kullanılmış ve araştırmada kurulan **9. Modele** ilişkin bulgular açıklanmıştır. Analize 343 adet denetçi verisi, 56 adet destek hizmeti alan işletme verisi ve 72 adet destek hizmeti veren işletme verisi dâhil edilmiştir. Denetçilerden 9 ve destek hizmeti veren işletmelerden 8 adet eksik veri analiz dışında bırakılmıştır. Elde edilen bulgular aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 85: Varyans Analizi Tablosu

GHS 3402 uygulanabilir mi?	Kareler Toplamı	Sd	Karelerin Ort.	F	Anlamlılık
Gruplar Arası	3,343	2	1,672	7,911	,000
Grup içi	98,886	468	,211		
Toplam	102,229	470			

Tabloya göre, tarafların “GHS 3402 standardına yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır ($F(2;468)=7,911;p<0,05$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için *post hoc* testi kullanılmıştır. Tablo 86, *post hoc* testleriyle elde edilen çoklu karşılaştırmayı göstermektedir. Çoklu karşılaştırmada varyansların homojen dağılmaması nedeniyle (Levene testi: 66,638; $p=0,000$) Dunnett T3 testi kullanılmıştır.

Tablo 86: Çoklu Karşılaştırma Tablosu

(I) Grup		Ortalama Farkları	Standart hata	Anlamlılık (p)	
Dunnett T3	Denetçiler	Destek Hizmeti Alanlar	-,058	,067	,772
		Destek Hizmeti Verenler	-,237*	,047	,000*
	Destek Hizmeti Alanlar	Denetçiler	,058	,067	,772
		Destek Hizmeti Verenler	-,179*	,073	,049**
	Destek Hizmeti Verenler	Denetçiler	,237*	,047	,000*
		Destek Hizmeti Alanlar	,179*	,073	,049**

*Ortalama farkları 0,01 düzeyinde anlamlı; ** Ortalama farkları 0,05 düzeyinde anlamlı

Tablo 86, tarafların “GHS 3402’nin Türkiye’de uygulanabileceğine” yönelik inançları arasındaki farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu göstermektedir. Tablodaki Anlamlılık (p) değerleri gruplar arasındaki anlamlı farklılığa işaret etmektedir. Buna göre, $p < 0,05$ olanlar anlamlı farklılığın olduğu şeklinde yorumlanacaktır. Tablodan görülen Ortalama Farkları sütunu, tarafların güvence hizmetinin uygulanabileceğine yönelik inançlarına ilişkin ortalamaları arasındaki farkları göstermekte olup (–) ile başlayan farkın hangi taraftan kaynaklandığının yorumlanması aşamasında önem taşımaktadır. Bu sonuçlara göre;

- Destek hizmeti veren işletmeler, güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğine denetçilere kıyasla daha fazla inanmaktadırlar. Aralarındaki ortalama fark, 0,237 ve anlamlılık düzeyi 0,000’dır.
- Destek hizmeti veren işletmeler, güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğine destek hizmeti alan işletmelere kıyasla daha fazla inanmaktadırlar. Aralarındaki ortalama fark, 0,179 ve anlamlılık düzeyi 0,049’dur.
- Destek hizmeti alan işletmeler ile denetçilerin güvence denetim sisteminin ülkemizde uygulanabileceğine ilişkin inançları arasında anlamlı fark bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan sonuçlara göre, destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin diğer iki tarafa kıyasla, güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğine olan inançları daha yüksektir. Çünkü güvence hizmeti destek hizmeti veren işletmenin faaliyetlerine

ilişkin süreçlerin denetlenmesi işlemidir. Destek hizmeti veren işletmelerin bu uygulamaya yönelik inançlarının yüksek olması, sunulan faaliyetlerin işleyiş etkinliği, tasarımı ve kontrolüne ilişkin uzman kişilerce yapılan güvence hizmetini uygulamanın mümkün olduğuna inanıldığını gösterir. Denetçilerin güvence hizmetinin uygulanmasına yönelik düşüncelerinin DHAİ'lere kıyasla daha düşük olması, sürecin uygulayıcı ayağını oluşturuyor olmaları ve bu nedenle konuya daha gerçekçi yaklaşımlarıyla açıklanabilir. Gerçekçi yaklaşımla kastedilen, uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin analizi sonucu elde edilen bulgulara dayanarak, denetçilerin yasal zorunluluk olmadığı müddetçe yeni bir denetim sistemini uygulamaya sıcak bakmamalarıdır.

4.5.8.3.8. Güvence Hizmetiyle İlgili Tarafların Güvence Hizmeti Gerçekleştirme Olasılıklarına İlişkin Bulgular

Bu başlık altında GHS 3402 standardının tarafları olan denetçiler, Destek hizmeti alan işletmeler (DHAİ) ve destek hizmeti veren işletmelerin (DHVİ) güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarının tespiti amacıyla yapılan lojistik regresyon analizine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Yapılan lojistik regresyon analizi sonucunda araştırmanın son modeli olan **10.Modele** ilişkin bulgular açıklanmıştır.

Lojistik regresyon analizi öncesinde, öncelikle gruplar arasında güvence denetim sözleşmesi imzalanması bakımından farklılık olup olmadığı t testi ile analiz edilmiş ve aşağıdaki tablo elde edilmiştir.

Tablo 87: Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları

Grup	Levene Testi		T testi				
	F	Anlamlılık	T	Sd	Anlamlılık	Ort. Farkları	St.hata farkları
Varyanslar eşit	28,246	0,000	11,897	486	,000	0,945	0,079
Varyanslar eşit değil			10,092	107,781	,000	0,945	0,094

Tablo 87'e göre, t testi sonucunda elde edilen Anlamlılık (p) değeri $< 0,05$ olduğundan gruplar arasında anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Anlamlı farklılıkların olduğu tespit edildikten sonra bu gruplar arasında güvence hizmetinin gerçekleştirilmesi bakımından nasıl etkiler bulunduğunu ortaya koyabilmek amacıyla lojistik regresyon

analizi uygulanmıştır. Lojistik regresyon analizinin uygulanabilmesi için öncelikle lojistik regresyon modelini oluşturan bağımlı değişken ile bağımsız değişkenlerin belirlenmesi gereklidir. Bu belirleme aynı zamanda aşağıda yer alan lojistik regresyon modelinin oluşturulması açısından da önemlidir. Bu doğrultuda, modelin bağımlı değişkeni “Güvence hizmetinin gerçekleştirilmesi” ve buna etki eden bağımsız değişkenler ise GHS 3402’nin tarafları olan gruplardır (denetçiler, destek hizmeti alan işletmeler ve destek hizmeti veren işletmeler). Lojistik regresyon analizi bağımlı değişkenin kategorik olması durumunda kullanılan bir analiz tekniğidir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 212). Bu analiz tekniğinde, kategorik olan bağımlı değişkene 0 ve 1 olmak üzere iki ayrı kod verilerek olasılık değerlerinin tahmin edilmesi kolaylaştırılır. Bu doğrultuda, işletmelerinde güvence hizmeti gerçekleştirenler 1, gerçekleştirmeyenler 0 olarak kodlanmıştır. Böylece araştırma sonucunda elde edilen veri setinin lojistik regresyon analizine uygunluğunu sağlamak bakımından bağımlı değişken değerleri 0 ve 1 olarak ikili (binom) şekilde kategorik hale getirilmiştir. Söz konusu lojistik regresyon modeli şu şekilde formüle edilebilir.

$$\ln \frac{P(Y)}{1-P(Y)} = Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + u_i \quad (2)$$

Modelde, $P(Y)/1-P(Y)$, işletmelerde güvence denetim faaliyetlerinin gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığına oranını gösteren olasılık oranını (ODDS) ifade etmektedir. Bu ifadenin doğal logaritması ise logit olarak bilinmektedir. Y_i , güvence hizmetinin gerçekleşme durumunu ifade etmektedir. Güvence hizmeti gerçekleştiren işletmeler 1 ve gerçekleştirmeyen işletmeler 0 değerini almaktadır. Dolayısıyla, analiz sonucunda işletmelerde güvence hizmeti çalışmalarının gerçekleştirilme olasılığı tespit edilmiş olacaktır.

Modelin geçerli ve uygun bir model olduğunu tespit edebilmek amacıyla elde edilen bulgular Tablo 88’de yer almaktadır.

Tablo 88: Lojistik Regresyon Modelinin Uygunluğuna İlişkin Bulgular

	Güvence hizmeti gerçekleştirildi mi?
Neglere R ²	0,326
Model ki-kare	107,437
Model ki-kare anlamlılık düzeyi (p)	,000
-2 Log Likelihood	347,016
Hosmer ve Lemeshow ki-kare testi	,000
Hosmer ve Lemeshow Testine İlişkin Anlamlılık düzeyi (p)	1,000

Elde edilen modelin geçerliliği Hosmer Lemeshow testi ile sınanmıştır. Bu test sonucunda $p=1,000 > \alpha=0,05$ olarak elde edilmiş ve modelin iyi bir model olduğu kabul edilmiştir. Tablo 100'e göre modelin uyumunu gösteren bir başka değişken Neglere R² değeridir ki bu değer bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi % kaçlık bir oran ile ortaya koyduğunu gösterir. Elde edilen sonuçlara göre gruplar bazında güvence hizmetinin gerçekleşmesi arasında %32,6'lık bir ilişki bulunmaktadır. -2 Log Likelihood değerinin 347,016 olduğu görölmektedir ki bu oranın olabildiğince düşük olması istenir. Modelin uygunluğunu gösteren bir diğer değer de doğru sınıflandırma yüzdesidir. GHS 3402 standardının tarafları açasından işletmelerinde güvence hizmetinin gerçekleştirilmesine ilişkin kurulan lojistik regresyon modelinin sınıflandırma başarisına ilişkin bulgular Tablo 89'da gösterilmiştir.

Tablo 89: Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Başarısı

GÖZLENEN		TAHMİN EDİLEN		Doğruluk Yüzdesi
		Firmanızda güvence hizmeti gerçekleştirildi mi?		
		Hayır	Evet	
Firmanızda güvence hizmeti gerçekleştirildi mi?	Hayır	362	40	90,0
	Evet	46	40	46,5
Ayrıntılı Yüzde				82,4

Tablo 89'a göre, lojistik regresyon modelinde gözlemlerin doğru sınıflandırma/doğru atanma oranının %82,4 olduğu görölmektedir. Başka bir ifadeyle model toplam 488 katılımcının %82,4'ünü doğru tahmin etmiştir. Bu analiz sonucunda işletmelerinde

güvence hizmeti gerçekleştirmeyen 46 kişinin ve güvence hizmeti gerçekleştiren 40 kişinin yanlış gruplara atandığı tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle, firmalarında güvence hizmeti gerçekleştirilen katılımcıların %90'ı ve güvence hizmeti gerçekleştirilmeyen katılımcıların %46,5'i kurulan model tarafından doğru tahmin edilmiştir.

Lojistik regresyon analizinde bağımlı değişken olan “işletmelerde güvence denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesinin gruplar açısından durumunun” sorgulanması aşamasında Enter Metodu uygulanmıştır. Analize toplam 488 veri dâhil edilmiştir. Lojistik regresyon sonucu elde edilen β parametreleri ile bu parametrelere ilişkin Wald istatistikleri, serbestlik dereceleri, önem seviyeleri ve ODDS değerleri Tablo 90'da verilmiştir.

Tablo 90: Lojistik Regresyon Modeline İlişkin Değişkenler

Değişkenler	β	Std. Hata	Wald	S.D.	Anlamlılık	Exp (β_p)
Denetçiler			89,252	2	,000	
Destek hizmeti alan işl. (DHAİ)	2,542	,351	52,598	1	,000	12,711
Destek hizmeti veren işl. (DHVİ)	2,758	,317	75,560	1	,000	15,762
Sabit	-2,758	,225	150,164	1	,000	0,063

Tablo 90 incelendiğinde tüm gruplar ile “işletmelerinde güvence denetim çalışmalarının yürütülmesi” arasında anlamlı etki gözükmemektedir. Tablodaki Exp (β_p) değerleri, odds oranlarını göstermektedir. odds oranı bir olasılık oranıdır ve bir olayın olması veya bir durumun ortaya çıkması (p) olasılığının olmama ya da ortaya çıkmama olasılığına (1-p) oranı olarak ifade edilir (İslamoğlu ve Alınçık, 2014: 377). Bir başka deyişle, odds oranı, incelenen iki olayın gözlenme olasılıklarından birinin diğerine oranla kaç kat daha fazla veya daha az olarak ortaya çıkabileceğini gösterir. Bu oranlamaya ilişkin yorum yapılırken, referans kategoriyi baz alarak yorumlamak gerekir. Dolayısıyla, analizde kullanılan referans kategori “denetçiler” grubudur. Denetçiler grubunun referans kategori olarak kabul edilmesindeki neden, denetçilerin güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarının diğer iki grubun talebine bağlı olmasıdır. odds oranları, her bir grubun denetçilere kıyasla güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarının tespitinde kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlar dikkate alındığında β katsayıları pozitif olduğundan odds oranı pozitif ilişki dikkate alınarak artış olarak yorumlanacaktır. Bu doğrultuda, DHAİ'lere katılan her

bir katılımcının, denetçilere kıyasla işletmelerinde güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarının gerçekleştirilmeme olasılıklarına oranı 12 kat daha fazla olurken; DHVİ'lere katılan her bir katılımcının denetçilere kıyasla işletmelerinde güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıkları 15 kat daha artmaktadır. Bu durum, güvence hizmetinin Türkiye'de uygulanabileceğine yönelik tarafların düşünceleriyle de açıklanabilir. DHVİ yöneticilerinin bu sistemin uygulanabileceğine olan inançları diğer taraflara kıyasla daha fazla olduğundan bu tür bir sonuç ile karşılaşmıştır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Güvence hizmeti, denetim mesleği içerisinde yeni bir uygulama alanı oluşturmaktadır. Bu yeni denetim türü, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesini, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik süreç denetimlerini, finansal ve finansal olmayan bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlamaları içerir. Bahsedilen konulardan herhangi birine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde, üçüncü tarafa karşı güvence sunma söz konusudur.

Bu çalışmanın ana konusunu hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik süreç denetimleri oluşturmakta olup hizmet kuruluşu ifadesi, destek hizmeti veren kuruluşlar için kullanılmaktadır.

Çalışmada ulaşılmak istenen iki temel amaç vardır. Birinci amaç, GHS 3402 standardına yönelik güvence hizmetinin uygulanabilirliğini ayrıntılı şekilde irdelemektir. İkinci amaç ise, GHS 3402 ile ilgili tarafların bu konudaki farkındalıklarını ortaya koymak ve tarafların bu yeni denetim türünün uygulanabilirliğine yönelik görüşlerini tespit etmek ve bu yolla farkındalık bilinci oluşturmaktır.

Çalışmanın ilk amacı doğrultusunda, üçüncü bölümde, GHS 3402'ye yönelik güvence denetim süreci üzerine odaklanılmıştır. Sürecin açıklanmasında uluslararası denetim firmalarından edinilen bilgiler ışığında, güvence denetim sürecinin, bağımsız denetim süreci ile benzerlik gösterdiği ancak bazı noktalarda birbirlerinden ayrıldığı görülmüştür. En temel farklılık, GHS 3402'ye uygun güvence hizmetinin finansal olmayan bilgilere yönelik olmasıdır. GHS 3402'ye uygun güvence hizmetinde, destek hizmeti veren işletmeler, destek hizmeti alan işletmeler ve denetçiler olmak üzere üç tarafın var olduğu gözlenmiştir. Süreç, bağımsız denetimde olduğu gibi, denetimin başlangıcı, planlanması, yürütülmesi, tamamlanması ve raporlanması aşamalarından oluşmaktadır. Denetim talebinin, destek hizmeti alan veya destek hizmeti veren işletmelerce gerçekleştirilebiliyor

olması ve denetim sözleşmesi süresinin minimum 6 ay için imzalanması ayırt edici hususlardan biri olarak dikkat çekmektedir.

Çalışmanın ikinci amacına yönelik olarak; gerçekleştirilen anket çalışmaları sonucunda elde edilen veriler analiz edilmiş ve bu analiz sonucunda ortaya çıkan bulgular dördüncü bölümde ayrıntılı şekilde tartışılmıştır. Bu tartışmalar neticesinde ortaya çıkan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

1. Farkındalık düzeylerine yönelik yapılan analiz sonucunda, tarafların hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmeti ile ilgili farkındalık düzeylerinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Taraflar arasında yapılan sıralamada en düşük farkındalık düzeyinin denetçilere ait olduğu belirlenmiştir. Bunun nedeni olarak, güvence hizmetinin zorunlu olmaması ve Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının kurumsal yapıya sahip olmamaları, bu denetim türünün Türkiye’ye henüz yeni girmiş olması ve işletmelerin bu konuda güvence hizmeti talep etmemeleri gösterilebilir. Düşük farkındalık düzeyine rağmen, denetçiler ve DHVİ’lere(Destek Hizmet Veren İşletmeler) nazaran DHAİ’lerin(Destek Hizmet Alan İşletmeler) farkındalık düzeylerinin nispeten yüksek olması; araştırma kapsamındaki katılımcıların finans sektöründe faaliyet gösteren işletmeler olmasından kaynaklanmakta olduğu söylenebilir. DHVİ’lere yönelik katılımcıların tamamı banka ile sigorta ve emeklilik şirketlerinin yöneticilerinden oluşmaktadır. Bu şirketlerin kapsam dâhilinde tutulmasının nedeni, destek hizmet alımlarıyla ilgili mevzuatlarının olmasıdır. Bu mevzuat sayesinde, destek hizmeti kavramına aşina oldukları ancak destek hizmetlere yönelik güvence denetimleri konusunda bilgi sahibi olmadıkları gözlemlenmiştir. Türkiye’de destek hizmetlere yönelik mevzuatları olan finans sektörü şirketlerinin dahi farkındalık düzeylerinin düşük olması, mevzuatın bulunmadığı diğer sektörlerdeki işletmelerin konuyla ilgili farkındalık düzeylerinin daha da düşük olacağı şeklinde yorumlanabilir.
2. Tarafların farkındalıklarına ilişkin belirlenen alt amaçlara yönelik verilerin analizi neticesinde ortaya çıkan sonuçlar aşağıdadır:
 - a. Tarafların farkındalıklarına etki eden üç önemli faktör tespit edilmiştir. Bu faktörlerin önem sırasının taraflara göre değişiklik gösterdiği belirlenmiştir.

Denetçilerin farkındalık düzeyleri üzerinde etkisi bulunan üç önemli faktörün sırasıyla, “yasal zorunluluk ve kurumsallaşma”, “tanıtım ve bilgilendirme” ve “kontrol ve rekabet” faktörü olduğu tespit edilmiştir. Buna karşılık destek hizmeti alan ve veren işletmelerin farkındalıkları üzerinde etkili olduğuna inanılan en önemli faktörün işletmelerin kurumsallaşma düzeyleri ve yöneticilerin bakış açıları olduğu ortaya konulmuştur. Denetçiler açısından yasal zorunluluklar daha ön planda tutulurken, DHAİ ve DHVİ’ler açısından kurumsallık daha önemli kabul edildiği söylenebilir. Bu sonuç, denetçilerin iş yoğunluklarının fazla olması, mesleki mevzuatların sürekli değişiklik göstermesi ve yasal bir dayanak olmadığı müddetçe gerek hali hazırdaki uygulamaları gerekse yenilikleri takip edecek vakitlerinin olmamasından kaynaklandığı ifade edilebilir. DHAİ ve DHVİ’ler güvence hizmeti talep edebilen taraflardır. Talep olduğu takdirde taraflar konuyla ilgili farkındalığa sahip olabilirler. Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin güvence hizmetini önemseyerek sahip olunacak güvence raporlarının işletme için artı değer oluşturacağına inanmaları halinde denetim talepleri de artacaktır. Dolayısıyla kurumsallaşmış işletmelerde yöneticilerin ufuklarının geniş olmasının, güvence hizmetiyle ilgili farkındalıklarını da etkileyeceği söylenebilir.

- b. Tarafların demografik özelliklerinin farkındalık düzeylerine etki edip etmediğine yönelik yapılan analiz sonucunda, farkındalık düzeyleri üzerinde denetçiler açısından “denetçi kimliklerinin”, DHVİ’ler açısından “yöneticilerin şirketteki pozisyonlarının” ve “yöneticilik tecrübelerinin” farklılık oluşturduğu ve fakat buna karşılık DHAİ yöneticilerine ilişkin hiçbir demografik özelliğin farklılık arz etmediği tespit edilmiştir. Meslek ile ilgili bir konudaki farkındalığın bireyin ilgi ve merakına, mesleğe girdiği süreye ve şirket içerisindeki pozisyonuna göre değişiklik göstermesi beklenir. Dolayısıyla tarafların yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları gibi kişisel özelliklerinin farkındalıkları üzerinde bir fark yaratmaması olağandır. Denetçiler açısından tecrübe ve unvanların farkındalık üzerinde fark oluşturmayıp sadece denetçi kimliklerinin (bireysel bağımsız denetçi, denetim kuruluşunda çalışan denetçi) anlamlı fark yaratmış olması denetçilerin denetim ile ilgili iş yoğunlukları ve denetim faaliyetlerine

duyulan merak ve ilgiyle açıklanabilir. DHVİ yöneticilerinin şirketteki pozisyonları ve tecrübeleri bakımından farkındalık düzeylerinin değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir. Risk değerlendirme ve denetim birimi yöneticilerinin diğer üst düzey yöneticilere nazaran farkındalık düzeylerinin daha yüksek olması, bu kişilerin denetimden sorumlu ana yönetici olmaları dolayısıyla ilgilerinin olmasından kaynaklanabilir.

3. Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetinin (GHS 3402) Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik elde edilen bulgulara dayanarak, tüm tarafların bu denetim türünün ülkemizde uygulanabilecek olduğuna inandıkları tespit edilmiştir. Bu tespit yapılırken, tarafların farkındalık düzeylerinin düşük olması göz önünde bulundurulmuş ve araştırma esnasında taraflarla GHS 3402 hakkında kısa ve açıklayıcı bilgiler paylaşılmıştır. Bu bilgi aktarımı sonrasında uygulanabilirlik ile ilgili sorular sorulmuştur. Sonuçta, bu konuda en olumlu düşünceye sahip olan tarafın DHVİ’ler olduğu görülmüştür. Bu durumun nedeni, destek hizmeti veren işletmelerin, hizmeti sunan taraf olmaları ve sunulan hizmetlere ilişkin üçüncü taraflara güvence vermenin işletmeleri için avantaj yaratacağına inanmaları olduğu söylenebilir. Bir başka deyişle, DHVİ yöneticilerinin sundukları hizmetlere ilişkin olarak güvence hizmeti yaptırmaya olumlu yaklaşımları ve denetimi talep eden taraflardan biri olmaları, bu yeni denetim türünün de Türkiye’de uygulanabileceğini düşünmelerini sağlamıştır. Denetçiler, GHS 3402’ye uygun güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğine inanmakla birlikte diğer iki tarafa kıyasla nispeten daha az olumlu yaklaşmaktadırlar. Altıntaş’a (2011) göre, meslek mensuplarınca güvence hizmetlerindeki artışın en önemli faktörü bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme ve güvence hizmetlerine olan taleptir. Öte yandan, meslek mensuplarının bu konudaki bilgilerinin yetersizliği ve ulusal standartların olmaması güvence hizmetlerinin uygulanmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Günümüzde, güvence hizmetleriyle ilgili ulusal standartlar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur. Ancak uygulamanın zorunluluk arz etmemesi ve henüz tarafların farkındalıklarının olmaması nedeniyle meslek mensuplarının konuyla ilgili bilgilerinin yetersiz olduğu ve dolayısıyla faaliyetleri arasına güvence hizmetleri denetimini almadıkları söylenebilir.

Altıntaş'ın da vurguladığı üzere, güvence hizmetlerine olan talep arttığı takdirde denetçilerce denetimin uygulanabilirliğinin de artacağı aşikârdır.

4. Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence denetimlerinin Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin belirlenen alt amaçlara ait verilerin analizi ile ortaya çıkan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

a. Uygulanabilirliğe yönelik düşüncelerin tespiti dışında, GHS 3402’ye uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliği ile ilgili çeşitli açılardan analizler yapılmıştır. Tarafların GHS 3402’ye uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerini etkileyen üç önemli faktör tespit edilmiştir. Söz konusu faktörlerin önem sırasının taraflara göre değişiklik gösterdiği gözlenmiştir. Denetçilerce, destek hizmetlere yönelik güvence hizmetinin uygulanabilirliği üzerindeki en önemli unsur, düzenleyici kuruluşlarca bu denetim türünün zorunlu hale getirilmesi gerektiği fikridir. Zorunluluk dışında, denetçilerin yeni mevzuatları yakından takip etmelerinin ve yeni mevzuatlar konusunda eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin uygulanabilirlik üzerinde etki yaratacağı söylenebilir. Denetçiler için en önemli unsur kabul edilen yasal zorunluluğun, destek hizmeti alan ve veren işletmeler açısından, ilk üç derecede öneme sahip olmadığı gözlenmiştir. Bu iki taraf açısından, destek hizmetlerine yönelik güvence hizmetinin uygulanabilirliğinin zorunluluktan ziyade, yöneticilerin güvence hizmetinin işletme için artı değer yaratacağına inanmalarına, güvence hizmetini benimsemelerine ve işletmelerin kurumsallaşma / şeffaflaşma hedeflerine bağlı olduğuna inandıkları belirlenmiştir.

b. Tarafların demografik özelliklerinin GHS 3402’ye uygun güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik düşünceler üzerinde etki oluşturup oluşturmadığına yönelik yapılan analiz sonucunda, denetçilerin uygulanabilirliğe yönelik düşünceleri üzerinde hiçbir demografik özelliğin etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Buna karşılık destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına ve destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin ise tecrübelerine göre güvence hizmetinin uygulanabilirliğine yönelik tarafların düşüncelerinin değiştiği görülmüştür. Denetçilerin, destek hizmetlere yönelik güvence hizmetinin uygulanmasına ilişkin görüşlerinin demografik özelliklere göre değişiklik arz etmemesi, demografik özellik

ayırımı yapmaksızın tüm denetçi katılımcıların aynı fikirde olduğu şeklinde yorumlanabilir. Bir başka deyişle, denetçilerin tamamı güvence hizmetinin uygulanabilirliği üzerinde temel faktörün yasal zorunluluk olduğuna inanmaktadırlar. Destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin eğitim durumları arttıkça GHS 3402'ye uygun güvence hizmetinin uygulanabilirliğine olan inançlarının da arttığı tespit edilmiştir. Genel olarak güvence hizmeti özel ilgi, merak ve araştırma gerektiren bir konudur. Gerek önlisans gerekse lisans düzeyindeki eğitim müfredatları kapsamında güvence hizmeti konusuna değinilmemektedir. Ancak lisansüstü düzeyde muhasebe veya denetim eğitimi alındığı takdirde konuyla ilgili farkındalığa sahip olunabilir. Çalışmaya destek hizmeti alan işletmeler olarak finans sektörü şirketlerinin dâhil edilmiş olması, bu şirketlerin yöneticilerinin muhasebe ve denetim alanlarında lisansüstü eğitim almış olma ihtimallerini de yükseltmektedir. Bu doğrultuda lisansüstü düzeyde eğitime sahip destek hizmeti alan işletme yöneticilerinin konuya aşina olabilecekleri düşüncesiyle güvence hizmetinin uygulanabilirliğine ilişkin düşüncelerinin farklılık göstermesinin anlamlı olduğu söylenebilir. Destek hizmeti veren işletme yöneticilerinin tecrübeleri bakımından bu yeni denetim türünün uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerinin farklılık göstermesinin nedeni, sektörde geçen süre zarfında edinilen farklı bakış açıları olabilir. Tecrübe arttıkça sektörün gerektirdiği hususların daha iyi anlaşılabilirdiği ve bu nedenle karar almada net oldukları gözlenmiştir.

5. Tarafların hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence denetim taleplerini etkileyen faktörler ve güvence hizmeti gerçekleştirilme olasılıkları ile ilgili olarak yapılan analizler sonucunda ise aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:
 - a. GHS 3402'ye uygun güvence hizmeti talep edebilen tarafların destek hizmeti alan ve veren işletmeler olduğu bilinmektedir. Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin bu yeni denetim türünü talep etmelerini etkileyen ilk üç unsur belirlenmiş ve bu unsurların ikisinin işletmelerin kurumsallaşmaları ve hizmetlere ilişkin kalitenin arttırılmak istenmesi olduğu tespit edilmiştir. Üçüncü derece öneme sahip unsurun ise iki taraf açısından farklılık arz ettiği gözlenmiştir. DHAİ'ler açısından gerek sektörün gerekse düzenleyici kuruluşların zorlayıcı şartları güvence hizmeti

talebini etkilerken, DHVİ'ler açısından üçüncü sırayı güvence denetim hizmetine ilişkin ücretin aldığı tespit edilmiştir. İşletmeler kurumsal yapıya ulaştıkları takdirde yöneticilerin güvence hizmetiyle ilgili algılarının değişeceği ve kaliteli hizmet sunmanın işletme için avantaj sağlayacağı fikrini benimsemelerinin güvence hizmeti talebini arttıracığı söylenebilir.

- b. Tarafların güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarına ilişkin yapılan analiz sonucunda, destek hizmeti veren işletmelerin destek hizmeti alan işletmelere göre güvence hizmeti gerçekleştirme olasılıklarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, destek hizmeti veren işletmelerin bu yeni denetim türünün uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerinin diğer taraflara kıyasla daha olumlu olmasıyla açıklanabilir.

Öneriler

Tezin sonuçları dikkate alındığında, en önemli sonucun Türkiye genelinde GHS 3402 ile ilgili farkındalık düzeyinin çok düşük olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, kısa bir bilgilendirmeden sonra, bu denetim türünün rahatlıkla uygulanabilir olduğu düşündükleri ortaya çıkmıştır. GHS 3402'ye yönelik olarak, özellikle destek hizmet alan işletmeler ile destek hizmet veren işletmelerin bu konuda bilgilendirilmesi önem arz etmektedir. Bu konuda, denetim talebinin artması güvence denetim türleri ile ilgili uygulama alanının gelişmesinde baş etken ve tetikleyici olacaktır. Denetim talebinin artması, denetçiler arasında da farkındalığın artmasına yol açacaktır.

Tüm bu unsurlar dikkate alındığında, GHS 3402 ve güvence hizmeti alanında farkındalığın artırılması amacıyla yönelik olarak aşağıdaki önerileri sunmak mümkündür.

1. Güvence hizmetiyle ilgili tarafların, GHS 3402'ye yönelik farkındalık düzeylerinin artırılması ve güvence hizmetinin önemli olduğu bilincinin yaratılması amacıyla gerek meslek odalarınca gerekse düzenleyici kuruluşlarca çeşitli eğitimler, sempozyumlar ve konferans gibi etkinlikler gerçekleştirilmelidir.
2. Tarafların farkındalık düzeylerinin artırılmasında güvence hizmetinin isteğe bağlı zorunluluk kazanması önemlidir. Söz konusu zorunluluk, yasal düzenleme

yerine düzenleyici kuruluşların çıkartacakları yönetmeliklerle veya ait olunan sektörel derneklerin ve odaların teşvik edici çalışmaları ile sağlanmalıdır. Bu da ancak, GHS 3402'nin tanıtılması, işletmelere sağlayacağı avantajların anlatılması ve bu konuda yapılacak bilgilendirme toplantıları ile sağlanabilir.

3. Yeni bir uygulamanın gündeme alınması, konuyla ilgili yeterli nitelik ve sayıda uzmanın varlığını gerektirir. Dolayısıyla, GHS 3402 standardının yürürlüğe girmesine olanak sağlayan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile işbirliği halinde meslek odaları ve meslekle ilgili farklı dernekler konuyla ilgili uzmanların yetiştirilmesi amacıyla eğitimler düzenlenmeli ve sertifika vermelidirler.
4. Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili çalışmalar yürüten KGK ve TÜRMOB ile çeşitli muhasebe derneklerinin, hem denetçileri hem de destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerini kapsayan, düzenli seminerler, toplantılar, sempozyumlar ve eğitimler gerçekleştirmeleri teşvik edilmeli ve desteklenmelidir.
5. Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili çalışmalar yürüten KGK ve TÜRMOB ile çeşitli muhasebe derneklerinin, tarafların farkındalık düzeylerinin artırılması amacıyla, her türlü görsel ve işitsel haberlere, gerek yazılı basında gerekse görsel basında gerekse de sosyal medyada yer verilmelidir.
6. Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili çalışmalar yürüten KGK ve TÜRMOB ile çeşitli muhasebe derneklerinin, tarafların üst kuruluşları ile işbirliği yapılarak bu denetim türünün varlığından haberdar olmaları sağlanmalıdır.
7. Destek hizmet alımlarıyla ilgili hazırlanan mevzuatlarda (gerek bankaların gerekse sigorta şirketlerinin mevzuatlarında), destek hizmetlerin denetimlerinin GHS 3402 standardı çerçevesinde yapılabileceğine dair vurgu yapılmalıdır.
8. Geleceğin yöneticilerinin eğitildiği ve muhasebe eğitimi veren fakültelerin ders müfredatlarında, “Muhasebe Denetimi” adıyla okutulan ders “Bağımsız Denetim ve Güvence Hizmetleri” şeklinde değiştirilerek içerik ders adıyla uyumlu hale getirilmelidir.
9. Güvence hizmetlerinin özellikle GHS 3402'nin hem özel sektörde ve hem de kamuda verimliliği artıracak önemli bir uygulama olduğunu, sektörel bazda BAP, TUBİTAK ve Avrupa Birliği projeleri ile farkındalık çalışmaları yapılmalıdır.

Yukarıda sonuçları maddeler halinde açıklanan bu doktora tez çalışması, güvence hizmetleri kapsamında yer alan “hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetlerini (GHS 3402)” konu almıştır. Türkiye ve Dünya’da bu çalışma konusu ile birebir örtüşen akademik çalışma bulunmamaktadır. Ancak, genel olarak güvence hizmetlerini konu alan, güvence hizmetleri kapsamına giren denetim türlerini teorik olarak açıklayan, çeşitli denetim firmalarının, kuruluşların veya üniversite öğretim elemanlarının yayınları ve makaleleri bulunmaktadır. Güvence denetimlerine yönelik uygulamalı ve yol gösterici nitelikte çalışmaların olmaması literatürün önemli eksikliği olarak nitelendirilebilir. Bu çalışma, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmeti gerçekleştirmek isteyen denetçiler ve güvence hizmetleri, destek hizmetleri veya güvence denetimleri konusunda akademik çalışma yapmak isteyen araştırmacılar için kaynak niteliğindedir. Ayrıca, bu çalışma ile güvence hizmeti konusunda taraflar arasında daha fazla farkındalık yaratılması için bu konudaki makale ve tez çalışmalarının artırılması gerekmektedir. Literatürdeki eksiklikler ve bu çalışma göz önünde bulundurularak, araştırmacılar için bazı öneriler verilebilir.

Buna göre, destek hizmet alımları sadece finans sektöründe olmayıp diğer tüm sektörler tarafından da destek hizmet alımı gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bu çalışmaya benzer, farklı sektörlerle yönelik farkındalığın artırılması amaçlı çalışmalar gerçekleştirilebilir. Sektörler bazında karşılaştırmalar yapılabilir. Güvence hizmetleri geniş bir konu olup birçok denetim türünü bünyesinde barındırır. Bu çalışma ile sadece GHS 3402 üzerinde durulmuş ve diğer güvence denetimlerine değinilmemiştir. Dolayısıyla diğer güvence denetimlerine ilişkin gerek araştırma gerekse uygulama amaçlı çalışmalar yapılabilir. Farkındalık ve uygulanabilirlik konusunda, tarafların muhasebe ve denetim kültürünün ve sosyal kültürün etkileri incelenebilir. Yine, farkındalık ve uygulanabilirlik konusunda, kazanç beklentisi ve sosyal statü beklentisinin etkisi araştırılabilir. Ayrıca, hemde öğrencilere yönelik hem de öğretim elemanlarına yönelik güvence hizmeti konusundaki farkındalıklar incelenebilir.

Görüldüğü üzere, güvence hizmeti alanı, araştırmacılar için tamamen bakir ve doyuma ulaşmamış bir çalışma alanıdır. Bu alanda, çok sayıda çalışma yapabilmek mümkün gözükmemektedir. Bu alanda yapılacak çalışmaların teşvik edilmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ABD Kamu Otoriteleri (2006), **Risk-Based Capital Standards: Advanced Capital Adequacy Framework**, http://www.federalreserve.gov/generalinfo/basel2/NPR_20060905/NPR/Basel_II_NPR.pdf (19.12.2013).

AICPA Assurance Services Executive Committee (2013), **Assurance Services: A White Paper For Providers and Users of Business Information**, American Institute of CPAs.

AICPA Special Committee on Financial Reporting (1994), "Meeting the Information Needs of Investors and Creditors".

AICPA (1989), "SAS No: 56 Analytical Procedures", 1 Ocak 1989.

AICPA, AU Section 324 - Service Organizations, 1993.

Akyel, Recai (2010), "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17(1), 83-98.

Alpar, Reha (2013), **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler**, Ankara: Detay Yayıncılık.

Alsın, Murat (2011), "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar", <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf> (25.06.2016).

Altıntaş, Nergis Nalan (2011), **Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Altunışık, Remzi ve diğerleri (2010), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Geliştirilmiş 6. Baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.

Ang, Soon ve Straub, W.Detmar (1998), "Production and Transaction Economies and IS Outsourcing: A Study of the U.S.Banking Industry", **MIS Quarterly**, 22(4), 535-552.

- Arcagök, M. Sait ve Erüz, Ertan (2006), **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Arens, Alvin ve diğerleri (2012), **Auditing and Assurance Services An Integrated Approach**, 14th. Edition Global Edition, Prentice Hall.
- Auditing Concepts Committee, American Accounting Association, **Report of the Committee on Basic Auditing Concepts**, The Accounting Review, 1971.
- Avrupa Merkez Bankası (2004), “Avrupa Birliği Bankacılık Sektöründe Destek Hizmeti”, **Bankacılar Dergisi**, 51, 75-82.
- Ayboğa, Hanifi (2001), “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği-Ahlakı”, **Ege Academic Review**, 1(2), 28-44.
- Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (2010), **T.C. Resmi Gazete**, 27461, 13 Ocak 2010.
- Bakan, İsmail ve diğerleri (2012), “Türkiye’de Dış Kaynak Kullanımında Tedarikçi Seçim Kriterleri ve Sözleşme Şartlarında Dikkat Edilen Hususlar”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2 (2), 143-165.
- Banking Act (2009), **Federal Law Gazette I**, 1522.
- Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik (2011), T.C. Resmi Gazete, 28106, 5 Kasım 2011.
- Bankar, Pritam ve Kaur, Harmeet (2012), “Transitioning From SAS 70 to SSAE 16”, **ISACA Journal**, 3, 1-3.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 04.06.2014.
- Basel Committee on Banking Supervision (2005), **The Joint Forum - Outsourcing in Financial Services**.
- Baş, Türker (2008), **Anket nasıl hazırlanır?**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baş, Hasan ve Özer, Hüseyin (1996), “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun Mutasavver Durumu Hakkındaki Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, 23, 37-45.

- Başpınar, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 148, 42-57.
- Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 15 (21), 571-592.
- Bozkurt, Nejat (1985), **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını No: 419, İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Yayını No: 368.
- Bozkurt, Nejat (1998), **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bozkurt, Nejat (2012), **TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Büyüköztürk, Şener (2012), Örneklem Yöntemleri Ders Notları, <http://w3.balikesir.edu.tr/~msackes/wp/wp-content/uploads/2012/03/BAY-Final-Konulari.pdf>, (06.01.2015).
- Büyüköztürk, Şener (2002), “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, **Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi**, 32, 470-483.
- Cantürk, Sinem (2012), **ISAE 3402 – Destek Hizmeti Şirketlerinde Güvence Raporu**, İstanbul: KPMG yayını.
- Casale, J. Frank (2005), **The Outsourcing Institute 8th Annual Index**, Outsourcing Essentials, 3 (4), <http://usjobsourcing.com/content.asp?page=01b/other/oe/q405/moneymatters.html&nonav=false> (25.06.2016).
- Cengiz, Dicle ve Kılınç, Billur (2007), “Faktör Analizi ile 2006 Dünya Kupasına Katılan Takımların Sıralamasının Belirlenmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi**, 2 (XXIII), 351-370.
- Cevdet, Avcıkurt (2003), **Turizm Sosyolojisi**, Balıkesir: Detay Yayıncılık.
- Cömert, Nuran ve diğerleri (t.y.), **Riskin Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Riske Karşılık Verme**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi.
- Cohen, Jeffrey R ve Simnett, Roger (2015), “CSR and Assurance Services: A Research Agenda”, **A Journal of Practice & Theory**: 34(1), 59-74.

- Coşkun, Recai ve diğerleri (2015), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri-SPSS Uygulamalı**, 8. Baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- Çankaya, Fikret ve Dinç, Engin (2013), **TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe I (Muhasebe Teorisi ve İlkeleri)**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Çankaya, Fikret ve Hatipoğlu, Oğuzhan (2011), “Türkiye’de Uluslar Arası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi – UIİİD**, 4(7), 61-89.
- Çankaya, Fikret ve Dinç, Engin (2012), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 17 (1), 81-102.
- Çokluk, Ömay (2010), “Lojistik Regresyon Analizi: Kavram ve Uygulama”, **Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri / Educational Sciences: Theory&Practice**, 10(3), 1357-1407.
- Çömlekçi, Ferruh (2004), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839.
- Davison, Dean (2003), “Top 10 Risks of Offshore Outsourcing - 9 Aralık 2003”, <http://www.zdnet.com/news/top-10-risks-of-offshore-outsourcing/299274> (14.03.2014).
- Daştan, Abdülkerim (2009), “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, XXVI(1), 281-311.
- Defterdarlık Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, İç Kontrol Eğitimi, 10 Mart-27 Nisan 2013.
- Deloitte (2014), “ISAE 3402 and SSAE 16 (replacing SAS 70) Reinforcing Confidence Through Demonstration of Effective Controls”, https://www.deloitte.com/assets/Dcom-SouthAfrica/Local%20Assets/Documents/RA_ISAE_3402_and_SSAE_16.pdf (26.04.2014).

- Denyer, Charles (t.y.), “ISAE 3402 and ISAE 3000 Understanding their Relationship”,
<http://www.isae3402audits.com/isae3402introductiona/the-relationship-between-isae-3402-and-isae-3000.html> (17.05.2014).
- Dönmez, Adnan ve Ersoy, Ayten (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **BİLİG Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, 36, 69-91.
- Dönmez, Adnan, Ersoy Ayten (2011), “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **BİLİG Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, 56, 121-142.
- Elliott, Robert K. (1998), “Assurance Services and the Audit Heritage”, **CPA Journal**,
<https://www.questia.com/magazine/1P3-30249868/assurance-services-and-the-audit-heritage> (25.06.2016).
- Elliott, Robert K. (1997), “Assurance Service Opportunities: Implications for Academia”,
Accounting Horizons, 11(4), 61-74.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (2001),
T.C. Resmi Gazete, 4628, 20 Şubat 2001.
- Erdoğan, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 5, 51-63.
- Erdoğan, Nurten (2006), “Bağımsız Denetimde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, **Mufad Dergisi**, 31, 112-119.
- Eşkazan, Ali Rıza (2003), “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler”, İç Denetim Merkezi, http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=3&p=990 (07.11.2013).
- European Central Bank (2004), **Report on EU Banking Structure**.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin (2010), “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)”, **Stratejik Düşünce Enstitüsü**, SDE Analiz.
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması (2013), **T.C. Resmi Gazete**, 28867, 30 Aralık 2013.

- Gaskin, Fiona (2010), “Roll Over, SAS 70 – It’s Time For ISAE 3402 and SSAE 16, **Accountancy Ireland**, 42(5), 12-17.
- Gaskin, Fiona (2009), “Goodbye SAS 70 Hello ISAE 3402?”, **Accountancy Ireland**, 41(3), 28-31.
- Garanti Bankası (2013), “Garanti Bankası 2013 Faaliyet Raporu”, http://assets.garanti.com.tr/assets/pdf/tr/mali_tablolar/yillik_faaliyet_raporlari/Garanti_2013_Faaliyet_Raporu.pdf (25.04.2016).
- Girginer, Nuray ve Cankuş, Bülent (2008), “Tramvay Yolcu Memnuniyetinin Lojistik Regresyon Analiziyle Ölçülmesi: Estram Örneği”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 15(1), 181-193.
- Güredin, Ersin (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Bası, İstanbul: Arıkan Matbaası.
- Güredin, Ersin (t.y.), “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN3OTURUM/01-ERSINGUREDIN.doc>, (15.12.2014).
- GoldMoney (t.y.), “What Kind of Controls in Goldmoney are Reviewed and Verified in the ISAE 3402 Audit Report?”, <http://www.goldmoney.com/faq/governance-and-regulation#ID123> (13.02.2014).
- Gündoğdu, Raşit (2011), “Osmanlıda Esnaf Teşkilatı Üzerine Bazı Düşünceler”, Baki Çakır ve İskender Gümüş (Ed.), **Ahilik**, 1. Baskı içinde (75-79), İstanbul: Kırklareli Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1.
- Gürbüz, Hasan (1995), **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güvemli, Oktay ve Özbirecikli, Mehmet (2011), “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **Mufitad Dergisi**, 1,146-180.
- Güvemli, Oktay ve Çapuk, Selçuk (2013), “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Mufitad Dergisi**, Sayı: 4, 136-151.
- Güvemli, Oktay (2009), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı – Bir Değerlendirme”, **Mufad Dergisi**, 44, 6-16.

- Harland, Christine ve diğeri (2005), "Outsourcing: assessing the risks and benefits for organisations, sectors and nations", **International Journal Of Operations & Production Management**, 25(9), 831-850.
- Hasan, Mahreen ve diğeri (2005), "The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided", **International Journal of Auditing**, 9, 91-102.
- Hira, Ron ve Hira, Anıl (2008), **Outsourcing America**, New York
- HKICPA (2001), "Standard on Assurance Engagements (SAE) 100.
- Holstrum, Gary L., Hunton James E. (1998), "New Forms of Assurance Services for New Forms of Information: The Global Challenge for Accounting Educators", **The International Journal of Accounting**, 33(3), 347-358.
- IFAC, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri, 1 Ocak 2005.
- IFAC, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, 1 Ocak 2005.
- IFAC, Uluslararası Denetim Standartları Terimler Sözlüğü.
- IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2013 Edition Volume I, New York.
- IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2013 Edition Volume II, New York.
- İbiş, Cemal ve Çatıkkaş, Özgür (2002), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", **Sayıştay Dergisi**, 85, 95-121.
- İslamoğlu, A.Hamdi ve Alnıaçık, Ümit (2014), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- İsmayilov, Ehtiram ve Gözel, Servet (2012), "Bankacılık Sektörünün En Sıcak Gündem Maddesi: DESTEK HİZMETLERİ", **KPMG Gündem**, 20-23.
- İşgüden, Burcu ve Çabuk, Adem (2006, "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi**, 9(16), 59-86.

- Kakabadse, Andrew ve Kakabadse, Nada (2002), “Trends in Outsourcing: Contrasting USA and Europe”, **European Management Journal**, 20(2), 189-198.
- Kalaycı, Şeref (2014), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 6. Baskı, Ankara: Asil Yayınları.
- Kamu Görevlileri Etik Rehberi, Ankara 2012 (<http://www.etik.gov.tr/basbakanlikkitap.pdf>).
- Karanfiloğlu, A.Yasin (1999), “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, 35, 28-37.
- Kaval, Hasan (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Kitabevi.
- Kavut, Lerzan ve diğerleri (2009), **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayınları: 130.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **KGK Yıllık Faaliyet Raporu**, 2012.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (BDS 315) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 11**, T.C.Resmi Gazete, 28867, 30 Aralık 2013.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 16**, T.C.Resmi Gazete, 28867, 30 Aralık 2013.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 5**, T.C.Resmi Gazete, 28821, 4 Kasım 2013.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (GHS 3402) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 43**, T.C.Resmi Gazete, 29239, 17 Ocak 2015.
- Karacan, Sami (2014), **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, 1. Basım, İstanbul: Umuttepe Yayınları.

- Karakaş, Arzu (2008), **Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Khan, M.Akram, (1995), “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, **Sayıştay Dergisi**, 19, 15-30.
- Kim, Hae-Young (2013), “Statistical notes for clinical researchers: assessing normal distribution (2) using skewness and kurtosis”, **Restorative Dentistry & Endodontics**, 52-54, <http://dx.doi.org/10.5395/rde.2013.38.1.52>, (25.06.2016).
- Kiracı, Murat (2010), Muhasebe Denetimi Ders Notları, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, http://iibf.ogu.edu.tr/mkiraci/DenetimDersNotlar%C4%B1_2010.pdf, (04.12.2013).
- Klein, Mike (03 Mart 2011), “SAS 70, SSAE 16, SOC and Data Center Standards”, **Industry Perspectives**, <http://www.datacenterknowledge.com> (10.10.2013).
- Koç Yalkın, Yüksel (1995), “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 50(1-2), 259-270.
- Kocamaz, Hilal (2010), **Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye Oluşum ve Gelişim Süreci**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi.
- Köroğlu, Çağrı ve Uçma, Tuğba (2006), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, **Mevzuat Dergisi**, 9(103), <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> (25.06.2016).
- Köse, H.Ömer (2008), “Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, 71, 111-119.
- Kuntalp, Erden (2006), “Banka Hukukuna Giriş ve Bankaların Kuruluşu”, Ayşe Tülin YÜRÜK (Ed.), **Banka ve Sigorta Hukuku**, 1. Baskı içinde (3-30), Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1712, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 894.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2011), **Muhasebe Meslek Ahlakı**, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık.

- KPMG (2013), **Uluslararası Destek Hizmetleri Uygulamaları, KPMG Türkiye Araştırma Raporu**, Finansal Hizmetler, Türkiye.
- KPMG (2013b), **Practice Guide 4 Service Organisation Control Report, ISAE 3402**, KPMG Advisory N. V.
- LMBA (2013) “LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2”,
http: //www.lbma.org.uk/assets/LBMA_Third_Party_Audit_Guidance_v2FINAL.pdf (14.11.2013).
- Madray, J.Russell (2006), **Attestatin and Other Special Engagements**, USA: CCH Inc.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Güncellenmiş ve Genişletilmiş Denetim İlke ve Esasları**, 5. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Maliye Bakanlığı (2014), **Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi**, Ankara.
- Metin, Mustafa (Ed.) (2015), **Kuramdan Uygulamaya Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 2. Baskı, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Nusbaum, E.Edward, Weiss, Judith (2006), “AICPA/Report of The Special Committee on Financial Reporting”, **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 6(2), 131-136.
- Öncü, Ekrem (29.05.2013), “SPK’nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği Yürürlükten Kaldırılmıştır!”, http: //www.denetimhaber.com/makale/6159/makaleler (09.12.2013).
- Öztürk, Temel (2011), “Osmanlılarda Mali Denetim Aracı Olarak Muhasebe İcmal Defterleri: Trabzon Örneği”, **BİLİG Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, 56, 211-234.
- Özdemir, Oktay (2009), “Örnekleme ve Randomizasyon”, **İKU Dergisi**, 23, 32-41.
- PCAOB, Auditing Standard No 5- An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 021, 2007.

- Pirgaip, Burak (2004), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu”, **SPK Muhasebe Standartları Daire, Yeterlik Etüdü**, Ankara, www.spk.gov.tr (11.11.2013).
- Price, Scott G. (t.y.), The 21st Century Version of SAS 70.....SSAE 16, <http://www.aligncpa.com> (10.10.2013).
- Reed, Ronald O. (2001), “Assurance Services: The Expansion of the CPAs’ Traditional Services in Local CPA Firms”, **The Journal of Applied Business Research**, 17(1), 15-28.
- Sakarya, Şakir ve Kara, Suat (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi (KMÜ) Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12(18): 57-72.
- Saltık, Nihal (2006), **İç Kontrol Özdeğerlendirme**, TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- Sanlı, Nail (t.y.), “Global Muhasebe Standartları”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07-%2060%20NA%C4%B0L%20SANLI.doc> (13.11.2013).
- Saraç, Mehmet Hakan (t.y.), “Sigorta Denetleme Kurulu”, http://www.aktueryahacettepe.edu.tr/duyurular/seminerler/risk_gunleri/3.pdf (12.11.2013).
- Saydam, Göksel (18.07.2013), “Çağdaş Denetim ve Denetçi Mesleği-1”, Kıbrıs Gazetesi, <http://www.kibrisgazetesi.com/printa.php?col=160&art=23738> (07.11.2013).
- Saydam, Göksel (29.10.2012), “Çağdaş Denetçilik ve Tarihsel Gelişimi”, Kıbrıs Gazetesi, http://www.kibrispostasi.com/index.php/cat/1/col/167/art/16623/PageName/KIBRIS_POSTASI (04.12.2013).
- Seale, Kirt ve Williams, Brett (t.y.), Out With SAS 70, in with SSAE 16 and ISAE 3402: 10 steps to a successful transition, <http://www.grantthornton.com> (07.10.2013).
- Selimoğlu, Seval Kardeş ve diğerleri (2011), **Muhasebe Denetimi**, Yenilenmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (1997), “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Odası Yayın No: 20**.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26196, 12 Haziran 2006.

Sharma, Subhash (1996), **Applied Multivariate Techniques**, Jhon Wiley & Sons, Inc., New York Chichester Brisbane Toronto Singapore (<http://www.slideshare.net/divyaj82/applied-multivariate-techniques>) (11.04.2016).

Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25223, 8 Eylül 2003.

Sinha, Ankita ve diğerleri (2011), “SAS 70 to SSAE 16 / ISAE 3402: An Insight into Outsourcing Security and Process Controls, And Significance of New Service Audit Standards”, **Global Conference on Business and Finance Proceedings**, 6(2),315.

Şavlı, Tuba (Ed.) (2011), **TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası**, ISBN: 978-9944-737-14-2.

Şengül, Doğan (2007), “Destek Hizmetleri: Tanım, Önemlilik Kıstasları ve Risk Değerlendirmesi”, **Bankacılar Dergisi**, 63, 21-28.

Şirin, Mehmet (t.y.), “Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yöntemleri”, <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf> (26.12.2014).

Telecommunications Act (2004), The German Bundestag, 22 June 2004.

The Audit Function – An Overview (Attestation), www.csun.edu/~vcact02q/CHEN.ppt (erişim tarihi: 05.11.2013).

Türedi, Hasan (2007), **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

TÜDESK - Türkiye Denetim Standartları Kurulu (2008), **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 339.

TÜRMOB – Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2013), **Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 457.

Uzay, Şaban ve diğerleri (2008), “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”,
12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz.

Uzay, Şaban (2010), “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, **Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi**, 4, 26-28.

Uyar, Süleyman (2005), “Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/12.07.2005>, (14.10.2014).

URL, “Vergi Denetimi Üzerine I-Giriş” (2009), <http://isikali.blogcu.com/vergi-denetimi-nedir/7305904> (12.11.2013).

URL, “Dünya Hukuk Sistemleri” (t.y.), <http://www.yasalhaklarim.com/dunya-hukuk-sistemleri.html> (14.11.2013).

URL, “Bankacılık Sektöründe Bilgisayar Destekli Denetim” (t.y.), <http://www.icdenetim.net/makaleler/68-bilgisayar-destekli-denetim> (24.11.2013).

URL, “Outsourcing Global Guide”(t.y.), http://uk.practicallaw.com/resources/multi-jurisdictional-guides/outsourcing-mjg# tab1_tabsdefault (14.02.2014).

URL, “SAS 70/SSAE 16/ISAE 3402 Comparison” (t.y.), <http://aligncpa.com/sas-70ssae-16isae-3402-comparison-2/> (26.04.2014).

URL, <http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx> (25.11.2013).

URL, <http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-5.html> (26.12.2014).

URL, <http://www.sozluk.info.tr/g%C3%BCvence.html> (18.05.2014).

URL, http://www.ozguryazilim.com.tr/wp-content/uploads/2011/09/oyas-yazilim_destek_hizmeti_sozlesmesi.pdf (16.12.2014).

URL, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150828-2.htm> (12.02.2016).

URL, <http://www.ankarastrateji.org/haber/girisim-sermayesi-nedir-818/> (29.05.2014).

URL, <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> (24.11.2013).

URL, http://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants (24.11.2013).

URL, <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb> (25.11.2013).

- URL, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx>
(26.11.2013).
- URL, “Yeni TTK Denetim Hükümleri” (t.y.), <http://www.samsunsmmmo.org.tr>
(28.11.2013).
- URL, <http://www.dalfin.com.tr/eng/content/yonetim-destek-hizmetleri> (13.03.2014).
- URL, <http://www.ekol-tbul.com/productionsupport.php> (13.03.2014).
- URL, <http://www.bdh.com.tr/tr/hizmetler/dis-kaynak-kullanim-hizmetleri> (13.03.2014).
- Usul, Hayrettin (2013), **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usta, Aydın (2012), “Sorunsaldan Sonuçlara Bilimsel Araştırma Süreci: Bir Araştırma Raporu Modeli Örneği”, **ODÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 3(5), 135-161, <http://sobiad.odu.edu.tr> (25.06.2016).
- Whittington, O. Ray, Pany, Kurt (2008), **Principles of Auditing & Other Assurance Services**, Sixteenth Edition, McGraw-Hill Companies.
- Yılcı, Münevver (2012), “Denetim ve Denetçi”, Melih Erdoğan (Ed.), **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı içinde (3-20), Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473.
- Yıldırım, Hakan ve İnel, Mehmet Nuri (2006), "Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme", **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, XXXII (1), 261-276.
- Yanlı, Veliye ve Akın, Murat Yusuf (2011), **Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor. Ya Siz?**, 1. Baskı, İstanbul: KPMG, Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
- Yıldız, Birol (2012), “Denetim Süreci, Denetim Kanıtları ve Çalışma Kâğıtları”, Melih Erdoğan (Ed.), **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı içinde (44-62), Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473.
- Yıldız, Gülsevil (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 36, 155-178.

Yurtsever, Gürdoğan (2008), **Bankacılığımızda İç Kontrol**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256.

Yükselen, Cemal (2010), “Örnekleme Süreci ve Örnekleme Yöntemleri”, **4. Pazarlama Araştırmaları Eğitim Semineri**, 26-29 Ekim 2010.



EKLER

Ek1-Denetçilere Yönelik Anket

Sayın Katılımcı

Bu anket, bankacılık/finans, sigorta, konaklama ve sağlık sektöründe faaliyet gösteren firmaların dışarıdan satın aldıkları bilişim, yazılım, donanım, güvenlik, çağrı hizmetleri, geçici personel temini vb. hizmetlerine yönelik denetimlerine kaynak teşkil eden **GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardının Türkiye’deki farkındalık düzeyini** ortaya koymayı amaçlayan doktora tez çalışmasının bir parçasını oluşturmaktadır. Çalışma kişisel değerlendirmeyi amaçlamamaktadır. Dolayısıyla anket üzerine *lütfen* isim yazmayınız. Vereceğiniz tüm bilgiler akademik amaçlı kullanılacak olup firma ve şahıs isimleri gizli tutulacaktır.

Zaman ayırdığınız ve anketimizi yanıtlayarak bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

Danışman: Prof. Dr. Engin DİNÇ
Karadeniz Teknik Üniversitesi

Öğr. Gör. Esra ATABAY
Karadeniz Teknik Üniversitesi

I. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER						
1) Yaşınız						
2)Eğitim durumunuz	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Y.Lisans	<input type="checkbox"/> Doktora			
3) Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Bay		<input type="checkbox"/> Bayan			
4) Tecrübeniz	<input type="checkbox"/> 0-3 yıl arası	<input type="checkbox"/> 3-6 yıl arası	<input type="checkbox"/> 6-10 yıl arası	<input type="checkbox"/> 10 yıl üzeri		
5) Denetçi kimliğiniz	<input type="checkbox"/> Bireysel bağımsız denetçi		<input type="checkbox"/> Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi			
6) Unvanınız	<input type="checkbox"/> Sorumlu ortak	<input type="checkbox"/> Ortak baş denetçi	<input type="checkbox"/> Baş denetçi	<input type="checkbox"/> Kıdemli denetçi <input type="checkbox"/> Denetçi		
Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi iseniz;						
7) Firmanız ortaklık yapısı	<input type="checkbox"/> %100 yerli sermayeli	<input type="checkbox"/> %100 yabancı sermayeli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yerli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yabancı		
8) Firmanız bulunduğu bölge	<input type="checkbox"/> Doğu Anadolu <input type="checkbox"/> Ege	<input type="checkbox"/> Karadeniz	<input type="checkbox"/> Marmara	<input type="checkbox"/> İç Anadolu <input type="checkbox"/> Güney Doğu Anadolu		
9) Firmanız yetki belgeleri	<input type="checkbox"/> SPK <input type="checkbox"/> Diğer :	<input type="checkbox"/> BDDK	<input type="checkbox"/> EPDK	<input type="checkbox"/> KGK		
II. GHS 3402 DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE RAPORLARI STANDARDI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER						
10	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını duyduunuz mu?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
11	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını okudunuz mu?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
12	Güvence Hizmet Sisteminin uygulanması Türkiye’de zorunlu mudur?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
13	Güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanmasının gerekliliğine inanıyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
14	Güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
15	Güvence hizmetinin Türkiye’de UYGULANABİLİRLİĞİ ile ilgili aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz (1.Kesinlikle katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)					
		1	2	3	4	5
	Standart içeriğinin açık ve anlaşılır olması					
	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi					
	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması					
	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği					
	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği					
	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi					
	Standartta yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması					
	Standartta yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması					
	Standartı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi					
	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi					
	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunu zorunlu hale getirilmesi					
	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerin, güvence raporunu benimsemeleri					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli					
	Destek veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri					
16	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları”	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			

	standardına uygun denetim hizmetinde (güvence hizmeti) yer aldınız mı?					
17	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standına yönelik denetim firmanızda sözleşme (güvence denetim sözleşmesi) imzalandı mı?	() Evet	() Hayır			
18	17. soruya cevabınız “Evet” ise; aşağıdaki sektörleri, en çok güvence raporu verdiğiniz sektörden başlayarak 1’den 7’e kadar sıralayınız.					
	() Bilişim ve Yazılım teknolojileri	() İletişim ve Haberleşme	() Güvenlik	() Danışmanlık		
	() Taşıma & Kurye hizmetleri	() Satış ve Pazarlama	() İnsan Kaynakları			
III. FARKINDALIK DÜZEYİNE İLİŞKİN İFADELER						
Aşağıda “GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına” ilişkin Türkiye’deki farkındalık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmemiz için aşağıdaki ifadelerle ilgili olarak; “1. Kesinlikle doğru değil”, “2. Doğru değil”, “3. Kararsızım”, “4. Doğru”, “5. Kesinlikle doğru” ölçeklerinden size en uygun olanı seçiniz.						
		1	2	3	4	5
19	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermemi amaçlar.					
20	Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.					
21	Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.					
22	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.					
23	Destek hizmeti veren işletmelerdeki kontrollerin denetlenmesi sonucunda tek tip güvence raporu hazırlanır.					
24	İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti veren işletmeler ile bireysel denetçiler/denetim firmaları arasında imzalanabilir.					
25	İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.					
26	İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde analitik inceleme teknikleri kullanılarak kanıt toplanabilir.					
27	İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde maddilik testleri ile kanıt toplanır.					
IV. FARKINDALIK DÜZEYİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER						
GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyine etki eden aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz. (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)						
28		1	2	3	4	5
	Destek hizmetlerine yönelik güvence hizmetinin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler					
	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır					
	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır					
	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır					
	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır					
	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır					

Ek2-Destek Hizmeti Alan İşletmelere Yönelik Anket

Sayın Katılımcı

Bu anket, bankacılık/finans, sigorta, konaklama ve sağlık sektöründe faaliyet gösteren firmaların dışarıdan satın aldıkları bilişim, yazılım, donanım, güvenlik, çağrı hizmetleri, geçici personel temini vb. hizmetlerine yönelik denetimlerine kaynak teşkil eden **GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardının Türkiye'deki farkındalık düzeyini** ortaya koymayı amaçlayan doktora tez çalışmasının bir parçasını oluşturmaktadır. Çalışma kişisel değerlendirmeyi amaçlamamaktadır. Dolayısıyla anket üzerine **lütfen** isim **yazmayınız**. Vereceğiniz tüm bilgiler akademik amaçlı kullanılacak olup firma ve şahıs isimleri gizli tutulacaktır.

Zaman ayırdığımız ve anketimizi yanıtlarak bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

Danışman: Prof. Dr. Engin DİNÇ
Karadeniz Teknik Üniversitesi

Öğr. Gör. Esra ATABAY
Karadeniz Teknik Üniversitesi

I. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER						
1) Yaşınız:.....						
2) Eğitim durumunuz	<input type="checkbox"/> Lise	<input type="checkbox"/> Önlisans	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Y.Lisans	<input type="checkbox"/> Doktora	
3) Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Bay		<input type="checkbox"/> Bayan			
4) Şirketteki pozisyonunuz	<input type="checkbox"/> Üst düzey yönetici	<input type="checkbox"/> Bölüm (Alt birim) Yöneticisi	<input type="checkbox"/> Risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi	Diğer:		
5) Yöneticilik tecrübeniz	<input type="checkbox"/> 0-5 yıl	<input type="checkbox"/> 6-10 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl	<input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 20 yıl üzeri	
II. İŞLETMEYE İLİŞKİN GENEL ÖZELLİKLER						
6) İşletmenizin ortaklık yapısı	<input type="checkbox"/> %100 yerli sermayeli	<input type="checkbox"/> %100 yabancı sermayeli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yerli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yabancı		
7) İşletmenizin faaliyet konusu	<input type="checkbox"/> Bankacılık		<input type="checkbox"/> Sigorta ve Emeklilik şirketi			
8) İşletmenizin faaliyet süresi	<input type="checkbox"/> 0-5 yıl	<input type="checkbox"/> 6-10 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl	<input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 20 yıl üzeri	
9) İşletmeniz destek hizmeti (dışarıdan hizmet) alıyor mu?	<input type="checkbox"/> Evet				<input type="checkbox"/> Hayır	
10) 9. Soruya cevabınız Evet ise; firmanızın en çok destek hizmeti aldığı sektörden başlayarak aşağıdaki sektörleri 1'den 8'e doğru sıralayınız.						
<input type="checkbox"/> Bilişim ve Yazılım Teknolojileri	<input type="checkbox"/> İletişim ve haberleşme	<input type="checkbox"/> Güvenlik	<input type="checkbox"/> Danışmanlık	<input type="checkbox"/> Taşıma & Kurye hizmetleri		
<input type="checkbox"/> Satış ve Pazarlama Hizmetleri	<input type="checkbox"/> İnsan Kaynakları	<input type="checkbox"/> Diğer:				
III. GHS 3402 DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE RAPORLARI STANDARDI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER						
11	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını duyduunuz mu?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
12	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını okudunuz mu?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
13	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardının uygulanması Türkiye’de zorunlu mudur?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
14	Bu standarda yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanmasının gerekliliğine inanıyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
15	Bu standarda yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
16	GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin Türkiye’de UYGULANABİLİRLİĞİ ile ilgili aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)					
	Aşağıdaki unsurların GHS 3402'nin Türkiye’deki uygulanabilirliğini etkileyeceği düşünülmektedir;	1	2	3	4	5
	Standardın içeriğinin açık ve anlaşılır olması					
	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi					
	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması					
	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği					
	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği					
	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi					
	Standartta yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması					
	Standartta yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması					
	Standartın uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi					
	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi					
	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi					
	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli					
	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri					
17	Destek hizmeti alıyorsanız; aldığınız bu hizmetlerin kontrollerine yönelik GHS 3402 çerçevesinde güvence raporu talep ediyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır			
18	17. soruya cevabınız “Evet” ise; bu rapor kim tarafından verilmektedir?					
	<input type="checkbox"/> İç denetim ekibimiz	<input type="checkbox"/> Bireysel bağımsız denetçi	<input type="checkbox"/> Ulusal Bağımsız denetim firması	<input type="checkbox"/> Uluslararası Bağımsız denetim firması		
19	17. soruya cevabınız “Evet” ise; güvence denetim hizmetini satın alan tarafı belirtiniz.					
	<input type="checkbox"/> Kendi karar ve isteğimiz üzerine, işletmemizin bütçesi kullanılarak					

	() Kendi karar ve isteğimiz üzerine, destek hizmeti veren işletmenin bütçesi kullanılarak, () Destek hizmeti veren işletmenin istek ve kararı üzerine, kendi bütçeleri kullanılarak					
20	Güvence raporu talebini etkileyen aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)					
		1	2	3	4	5
	“Destek hizmetleri” sektörünün tanınırlığı güvence raporu talebini etkiler.					
	Hizmet kalitesinin artırılması isteği güvence raporu talebini etkiler					
	Kurumsallık düzeyi güvence raporu talebini etkiler					
	Maliyet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler					
	Rekabet avantajı sağlaması güvence raporu talebini etkiler					
	Ait olunan sektörün zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler					
	Düzenleyici kuruluşun zorlayıcı şartları güvence raporu talebini etkiler					
	Denetim komitesinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler					
	Bağımsız denetim hizmeti alınan firmanın veya denetçinin tavsiyesi güvence raporu talebini etkiler					
	Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği güvence raporu talebini etkiler					
	Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları güvence raporu talebini etkiler					
	Güvence denetim hizmetinin ücreti güvence raporu talebini etkiler					
21	GHS 3402 çerçevesinde güvence raporu talep etmiyorsanız; nedenini belirtiniz					
	() Müşteri işletmenin gerekli görmemesi	() Zorunlu bir uygulama olmaması	() Güvence hizmetinin gereksiz olması fikri	() Güvence denetim ücretinin yüksek olması		
IV. FARKINDALIK DÜZEYİNE İLİŞKİN İFADELER						
Aşağıda “GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına” ilişkin Türkiye’deki farkındalık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmemiz için aşağıdaki ifadelerle ilgili olarak; “1.Kesinlikle doğru değil”, “2. Doğru değil”, “3. Kararsızım “4. Doğru”, “5. Kesinlikle doğru” ölçeklerinden size en uygun olanını seçiniz.						
		1	2	3	4	5
22	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar.					
23	Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.					
24	Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.					
25	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.					
26	İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşları denetlenmez.					
27	İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti alan işletme ile bireysel denetçiler/denetim firması arasında imzalanır.					
28	İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.					
29	Destek hizmeti alan işletmeler her yıl güvence hizmeti yaptırmak zorundadırlar					
V. FARKINDALIK DÜZEYİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER						
GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyine etki eden aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz. (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)						
		1	2	3	4	5
	Destek hizmetlere yönelik güvence denetiminin zorunlu tutulması farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır					
	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır					
	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış, farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır					
	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması, farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır					
	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır					

Ek- 3. Destek Hizmeti Veren İşletmelere Yönelik Anket

Sayın Katılımcı

Bu anket, **GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardının Türkiye'deki farkındalık düzeyini** ortaya koymayı amaçlayan doktora tez çalışmasının bir parçasını oluşturmaktadır. Çalışma kişisel değerlendirmeyi amaçlamamaktadır. Dolayısıyla anket üzerine **lütfen** isim yazmayınız. Vereceğiniz tüm bilgiler akademik amaçlı kullanılacak olup firma ve şahıs isimleri gizli tutulacaktır.

Zaman ayırdığınız ve anketimizi yanıtlarak bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

Danışman: Prof. Dr. Engin DİNÇ

Öğr. Gör. Esra ATABAY

Karadeniz Teknik Üniversitesi

Karadeniz Teknik Üniversitesi

I. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER										
1) Yaşınız:.....										
2) Eğitim durumunuz:		<input type="checkbox"/> Lise	<input type="checkbox"/> Önlisans	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Y.Lisans	<input type="checkbox"/> Doktora				
3) Cinsiyetiniz:		<input type="checkbox"/> Bay		<input type="checkbox"/> Bayan						
4) Şirketteki pozisyonunuz:		<input type="checkbox"/> Üst düzey yönetici	<input type="checkbox"/> Bölüm Yöneticisi	<input type="checkbox"/> Risk değerlendirme ve denetim birimi üyesi	Diğer:					
5) Yöneticilik tecrübeniz		<input type="checkbox"/> 0-5 yıl	<input type="checkbox"/> 6-10 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl	<input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 20 yıl üzeri				
II. İŞLETMEYE İLİŞKİN GENEL ÖZELLİKLER										
6) İşletmenizin ortaklık yapısı		<input type="checkbox"/> %100 yerli sermayeli	<input type="checkbox"/> %100 yabancı sermayeli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yerli	<input type="checkbox"/> Çoğunluk hissesi yabancı					
7) İşletmenizin faaliyet konusu (sektörü)		<input type="checkbox"/> Bilişim ve Yazılım teknolojileri	<input type="checkbox"/> İletişim ve Haberleşme	<input type="checkbox"/> Güvenlik	<input type="checkbox"/> Danışmanlık					
		<input type="checkbox"/> Taşıma & Kurye hizmetleri	<input type="checkbox"/> Satış ve Pazarlama	<input type="checkbox"/> İnsan Kaynakları	Diğer:					
8) İşletmenizin faaliyet süresi		<input type="checkbox"/> 0-5 yıl	<input type="checkbox"/> 6-10 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl	<input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 20 yıl üzeri				
9) Aşağıdaki sektörleri, en çok hizmet verdiğiniz sektör için 1 yazmak koşuluyla sıralayınız.										
<input type="checkbox"/> Bankacılık		<input type="checkbox"/> Finans		<input type="checkbox"/> Sigorta						
<input type="checkbox"/> Diğer:										
III. GHS 3402 DESTEK HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE YÖNELİK GÜVENCE RAPORLARI STANDARDI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER										
10	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını duydunuz mu?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
11	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardını okudunuz mu?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
12	“GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardının uygulanması Türkiye’de zorunlu mudur?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
13	Bu standarda yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanmasının gerekliliğine inanıyor musunuz?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
14	Bu standarda yönelik güvence hizmetinin Türkiye’de uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
15	GHS 3402 standardına uygun güvence hizmetinin Türkiye’de UYGULANABİLİRLİĞİ ile ilgili aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)									
	Aşağıdaki unsurların GHS 3402’nin Türkiye’deki uygulanabilirliğini etkileyeceği düşünülmektedir;					1	2	3	4	5
	Standartın içeriğinin açık ve anlaşılır olması									
	Standartla ilgili gelişmelerin, bireysel denetçiler ve denetim firmaları tarafından sürekli takip edilmesi									
	Standartla ilgili uygulamaya yönelik açıklayıcı bilgilerin sürekli olması									
	Standartı uygulayacak denetçi sayısının yeterliliği									
	Standartı uygulayacak denetçilerin niteliksel yeterliliği									
	Standart ile ilgili eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi									
	Standarda yönelik kamuoyu oluşturma çalışmalarının yapılması									
	Standarda yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması									
	Standartı uygulamanın zorunlu hale getirilmesi									
	Destek hizmeti alan işletmelerce, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi									
	Düzenleyici kuruluşlarca, güvence raporunun zorunlu hale getirilmesi									
	Destek hizmeti alan ve veren işletme yöneticilerinin, güvence raporunu benimsemeleri									
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun ilave maliyet yaratacağı korkusu									
	Destek hizmeti alan ve veren işletmeler için, güvence raporunun işletmeye pozitif değer katma potansiyeli									
	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma ve şeffaflaşma hedefleri									
16	İşletmenizde GHS 3402 çerçevesinde güvence hizmeti gerçekleştirildi mi?				<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır				
17	16. soruya cevabınız “Evet” ise; bu hizmet kim tarafından gerçekleştirildi?									
	<input type="checkbox"/> Müşteri işletmenin iç denetim ekibi	<input type="checkbox"/> Bireysel bağımsız denetçi	<input type="checkbox"/> Ulusal Bağımsız denetim firması	<input type="checkbox"/> Uluslararası Bağımsız denetim firması						
18	16. soruya cevabınız “Evet” ise; güvence denetim hizmetini satın alan tarafı belirtiniz.									
	<input type="checkbox"/> Kendi karar ve isteğimiz üzerine, işletmemizin bütçesi kullanılarak									
	<input type="checkbox"/> Kendi karar ve isteğimiz üzerine, destek hizmeti veren işletmenin bütçesi kullanılarak,									
	<input type="checkbox"/> Destek hizmeti veren işletmenin istek ve kararı üzerine, kendi bütçeleri kullanılarak									

19	Güvence raporu talebini etkileyen aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)					
	Aşağıdaki unsurlar, güvence hizmetine olan talebi etkiler;	1	2	3	4	5
	“Destek hizmetleri” sektörünün tanınırlığı					
	Hizmet kalitesinin artırılması isteği					
	Kurumsallık düzeyi					
	Maliyet avantajı sağlaması					
	Rekabet avantajı sağlaması					
	Ait olunan sektörün zorlayıcı şartları					
	Düzenleyici kuruluşun zorlayıcı şartları					
	Denetim komitesinin tavsiyesi					
	Bağımsız denetim hizmeti alınan firmanın veya denetçinin tavsiyesi					
	Sunulan hizmetlere karşı güven yaratma isteği					
	Kurumsal bakış açısı ve yöneticilerin yaklaşımları					
	Güvence denetim hizmetinin ücreti					
20	İşletmenizde GHS 3402 çerçevesinde güvence hizmeti gerçekleştirilmediyse; nedenini belirtiniz					
() Müşteri işletmenin gerekli görmemesi	()Zorunlu bir uygulama olmaması	() Güvence hizmetinin gereksiz olması fikri	() Güvence denetim ücretinin yüksek olması			
IV. FARKINDALIK DÜZEYİNE İLİŞKİN İFADELER						
Aşağıda “GHS 3402 Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına” ilişkin Türkiye’deki farkındalık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmemiz için aşağıdaki ifadelerle ilgili olarak; “1.Kesinlikle doğru değil”, “2. Doğru değil”, “3. Kararsızım” “4. Doğru”, “5. Kesinlikle doğru” ölçeklerinden size en uygun olanını seçiniz.						
		1	2	3	4	5
21	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmelerin finansal bilgilerine yönelik güvence vermeyi amaçlar.					
22	Güvence raporu sadece destek hizmeti veren işletme yönetimi tarafından talep edilebilir.					
23	Güvence raporu, sadece kontrollerin işleyiş etkinliğine yönelik güvence sunar.					
24	İlgili güvence raporları standardı, destek hizmeti veren işletmenin Kalite Kontrol Standartlarına (KKS1) uyumunu inceler.					
25	İlgili standarda yönelik güvence denetimlerinde, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşları denetlenmez.					
26	İlgili standarda yönelik denetim sözleşmesi, sadece destek hizmeti alan işletme ile bireysel denetçiler/denetim firması arasında imzalanır.					
27	İlgili standarda yönelik güvence denetimleri, minimum 1 yıllık dönemi kapsar.					
28	Destek hizmeti alan işletmeler her yıl güvence hizmeti yaptırmak zorundadırlar					
V. FARKINDALIK DÜZEYİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER						
GHS 3402 standardına yönelik farkındalık düzeyine etki eden aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz. (1. Kesinlikle katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum)						
		1	2	3	4	5
	Destek hizmetlere yönelik güvence denetiminin zorunlu tutulması farkındalığı etkiler					
	Destek hizmeti veren ve alan işletmelerin, güvence hizmetini önemsemeleri farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti veren işletmelerin kurumsallaşma hedefleri farkındalığı artırır					
	Gerek yazılı gerekse görsel basında güvence hizmetleri ile ilgili olumlu haberler farkındalığı artırır					
	Güvence raporları ile ilgili makale, kitap, dergi vb. yayınlardaki artış, farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetleri ile ilgili yapılacak sempozyum, seminer, toplantı, konferans gibi etkinliklerin artması, farkındalığı artırır					
	Üniversitelerin ders müfredatlarına güvence hizmetleri ile ilgili derslerin konulması, farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan ve veren işletmelerin yöneticilerinin güvence raporları ile ilgili eğitimlere katılmaları farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan destek hizmet kuruluşunun, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlaması farkındalığı artırır					
	Destek hizmeti alan işletmelerin, güvence raporunu alışkanlık haline getirmesi farkındalığı artırır					
	Güvence hizmetlerinin, işletmelere artı değer yaratma potansiyeli farkındalığı artırır					
	Güvence hizmeti alan tarafların, kontrol mekanizmalarını güçlendirme istekleri farkındalığı artırır					
	Meslek örgütleri ile düzenleyici kurumların, güvence raporlarının önemine yönelik yapacakları organizasyonlar farkındalığı artırır					

ÖZGEÇMİŞ

Esra ATABAY, 17.06.1981 yılında Kocaeli-Gölcük'te doğdu. İlk öğrenimini Çanakkale 18 Mart İlkokulunda, orta ve lise öğrenimini Çanakkale M.A.E. Ticaret ve Anadolu Ticaret Meslek Lisesinde birincilik derecesi ile tamamladı. 1999 yılında Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümünü kazanarak, 2003 yılında lisans eğitimini tamamladı. Aynı yıl, aynı üniversitede Muhasebe Ana Bilim Dalında Yüksek lisans öğrenimine başladı. 2007 yılında "Kamuya Yararlı Derneklerde Denetim" adlı tezi hazırlayarak yüksek lisansı tamamladı. 2007 yılında Beykent Üniversitesi ve 2008 yılında Kadir Has Üniversitesinde öğretim görevlisi olarak görev yaptı. 2009 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Vakıfkebir Meslek Yüksekokuluna öğretim görevlisi olarak atandı. 2011 yılında aynı üniversitede İşletme Ana Bilim Dalında doktora öğrenimine başladı. Halen daha KTÜ Vakıfkebir MYO'da öğretim görevlisi olarak görevini sürdürmektedir.

ATABAY, evli ve iki çocuk annesi olup, İngilizce bilmektedir.