



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 9 Sayı: 43 Volume: 9 Issue: 43

Nisan 2016 April 2016

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

MESLEKTAŞ GÖZÜYLE DENETİM PEER REVIEW

Eymen GÜREL*

Öz

Denetim, müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlayan, sonuçlarının raporlanması ile sona eren bir süreçtir. Ancak bir denetçi için asıl kaygı, rapor sonrasında ortaya çıkabilecek ve denetçinin sorumluluğunda olan yanlış veya eksik rapor düzenlemektir. Denetçinin böyle bir durumda karşı karşıya kalmaması için, farklı bir bakış açısına sahip olan deneyimli bir meslektaşına ihtiyaç duyulur ve bu kişi genel olarak denetim şirketinin içinden seçilir. Meslektaş gözüyle denetim, bu denetçinin şirket dışından seçilmesinin daha anlamlı sonuçlar doğurabileceği görüşünü savunan bir varsayımdır. Denetimde sonradan ortaya çıkabilecek riskleri daha objektif ve proaktif bir şekilde engellemeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın amacı, meslektaş gözüyle denetimin uygulamaya dönük olarak olumlu ve olumsuz tarafları ortaya çıkarmak ve çalışma kağıtlarında nasıl raporlanabileceğine dönük öneriler sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Meslektaş gözüyle denetim, Bağımsızlık, Objektiflik, Çalışma Kağıtları.

Abstract

Auditing involves a process beginning with selecting the customer and accepting the job followed by writing end report. However, it is a challenge that the responsible supervisor ends up a faulty report which is to reveal after he has presented the report. The supervisor requires an experienced colleague with different point of view so that he can prevent such an unexpected result and such a colleague can be chosen within the audit firm. The concept of peer review will provide significant results when the colleague is chosen from a source other than the firm itself. It aims to prevent objectively and proactively the risk predicted following the surveillance. The aim of the study is to reveal the negative and positive aspects of surveillance by the peer review in practice and to give recommendations about reporting.

Keywords: Peer review, Independence, Objectivity, Working Paper.

JEL: M42

1. GİRİŞ

Denetim son yıllarda skandallarla sürekli gündeme gelen ve eleştirilen bir süreçtir. Bağımsız denetime olan inancın zedelenmesi şüphesiz piyasaların etkinliğine zarar verecektir. Yatırımcı haklarının korunması için son derece önemli olan bağımsız denetim ile ilgili etik sorunlar, çeşitli tehdit ve baskılar denetçi üzerinde olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan en önemlisi, tarafsızlıktır. Tarafsızlık, denetçinin hem öзде, hem de görünürde bağımsız olmasıdır. Tarafsız davranan denetçi kararlarını hiçbir etki altında kalmadan vermelidir (Türedi, 2007: 30).

Resmi Gazete'nin 23/12/2012 tarih ve 28.509 sayılı nüshasında yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde; denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmeleri gerektiğine yer verilmiştir. Buna göre "Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arınmış olarak görüş açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık ise; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır." Bağımsızlık o kadar önemlidir ki, aynı yönetmeliğin 22. maddesinin 3. fıkrasında "Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelenmesine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir." denilmektedir. (Resmi Gazete 26/12/2012'de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde). Denetim kuruluşları müşterileri ile olan iş ilişkileri içerisinde tarafsızlıklarına şüphe düşürücü durumlardan kaçınmak zorundadırlar.

Denetçiler tarafsızlıklarını yitirip yaptıkları işe karşı pozitif veya negatif bir tutum sergilemeleri durumunda denetimi bırakmalıdırlar. Objektifliğini yitirmemiş bir denetçinin denetlediği iş yeri çalışanları ve/veya yöneticileri ile aşırı samimi olmaları, tüm yemekleri birlikte yemeleri ve dışarıdan bir kişinin bu durumdan şüphelenmesi bile etik ilkelerine göre denetçinin bağımsızlığına gölge düşürür.

Ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standartı 1'de (KKS1) bağımsızlık denetim şirketlerinin koruması gereken bir sorumluluk olarak tanımlanmıştır. Denetim şirketi, etik hükümlere göre kendisinin, çalışanlarının ve bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin

* Yrd. Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İ.İ.B.F., Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü.

bağımsızlıklarının sağlanması konusunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur. Bunlar denetim şirketinin;

(a) Bağımsızlık hükümlerini, personeline ve -varsa- bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirmesini,

(b) Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri tespit etmesini ve değerlendirmesini, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almasını veya uygun görülmesi ve yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini mümkün kılar." (KKS 1, md.21)

Denetimde tarafsızlığın bu kadar önemsenmesi, işin beraberinde getirdiği sorumlulukların bir gereğidir. Denetçi her ne kadar ücretini denetlediği işletmeden alsa da temel olarak şirketin ilişkili taraflarına ve kamuoyuna karşı sorumludur.

2-DÜNYADA KAMU GÖZETİM KURULLARI

Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)'nde 2002 yılında çıkan Sarbanes Oxley yasası ile birlikte Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)) faaliyetlerine başlamıştır. Kurulun temel amacı, doğru ve bağımsız denetim raporlarını teşvik ederek, yatırımcılar ve kamu yararını korumak, denetim şirketlerini denetlemektir. Bu amaçla kurul, menkul kıymetler piyasalarında oluşabilecek denetim ile ilgili başarısızlık riskini azaltmaya ve finansal raporlama süreci ile denetim mesleğinin kamu güvenini desteklemeye çalışmaktadır. (<http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>)

Kamu güvenini desteklemek için PCAOB sürekli denetimler gerçekleştirmektedir. Bu denetimler; PCAOB'a kayıtlı denetim firmalarının mesleki uygulama standartlarına uyumu, denetimi ne ölçüde gerçekleştirdikleri ve uymaları gereken yasalara ve standartlara ne ölçüde uydukları, denetçilerin nelere ihtiyaç duydukları ve denetimi nasıl daha iyi yapabileceklerine ilişkin önerileri kapsamaktadır. Kurul oluştuktan sonra, ilk olarak 2003 yılı ortasında dört büyüklerin (Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG, Price-Waterhouse Coopers) üzerinde sınırlı denetim çalışmalarına başlamıştır. Bu denetimlerde; hileleri ortaya çıkarma çabaları, kanıtların yeterliliği, firma risk değerlemelerinin değerlendirilmesi, mesleki standartlara uygunluk gibi konular üzerinde durulmuştur (Uzay, 7:2006).

Bağımsız denetim, etik ve eğitimden oluşan üç katmanlı yapısı ile dünyadaki bir diğer Kamu Gözetim Kurulu da (Public Interest Oversight Board (PIOB)) Uluslararası Muhasebeciler federasyonu (International Federation of Accountants IFAC) tarafından 2005 yılında kurulmuştur. Amacı, denetim mesleğine ilişkin standartları geliştirmek, denetim kalitesini arttırmak ve kamu yararına hizmet ederken IFAC'a olan bağlılığı güçlendirmek, yatırımcıların güvenini finansal krizler sonrasında yeniden sağlamaktır (<http://www.ipiob.org/index.php/origins-of-the-piob>)

Ülkemizde de kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim çalışmalarını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetim Kurulu (KGK) kurulmuştur. KGK'nın amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Kurulun esas amacı, halka açık şirketler ile sigorta ve bankacılık alanında faaliyet gösteren şirketler başta olmak üzere kurul tarafından ilan edilen kriterlere uyan şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemektir. (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf).

Dikkat edilirse aynı isimdeki üç kurulun da kuruluş amaçları ortaktır. Korunması gerektiği düşünülen kamu yararını gözetmek. Oysa denetimin temel tanımı, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplamak ve bu kanıtları sistematik bir süreç şeklinde değerlendirmektir. (Güredin, 11:2010). Tanıma ve uluslararası denetim standartlarına bakıldığında tarafsızlıktan ve güvenden yeterince bahsedilmektedir. Denetçilerin itibarını zedeleyen muhasebe skandalları 2002'den itibaren dünyada kamu yararını dikkate alan gözetim kurullarını beraberinde getirmiştir. Kamu yararını korumak için devreye giren denetçilerin de denetimi bu şekilde daha etkin hale getirilmeye çalışılmaktadır.

3-MESLEKTAŞ GÖZÜYLE DENETİMİN STANDARTLARDAKİ YERİ

Yapılan denetimlerin etkinliğini arttırmak için öne sürülen meslektaş gözüyle denetim kısaca, denetçinin ve ekibinin gözünden kaçabilecek ana noktaların dışardan bir göz tarafından değerlendirilerek denetimin kalite ve güvenilirliğini maksimize etmektir.

KKS 1, md.38'de denetim şirketinin, KGK tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususların ayrıca dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturması gerektiğine vurgu yapar;

(a) Denetim ekibinin, denetim şirketinin söz konusu denetime ilişkin bağımsızlığını değerlendirmesi,

(b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığı ile bu istişareler doğrultusunda ulaşılan sonuçlar,

(c) Gözden geçirilmek üzere seçilen belgelerin, önemli yargularla ilişkili olarak gerçekleştirilen çalışmaları yansıtmayı yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.

Denetimin kalitesi ile ilgili kaygıları giderebilmek için denetim şirketi kendi iç kontrol sisteminde bir risk değerlendirme süreci işletir. Bu sürece katılacak olan kişilerin liyakatine ilişkin kıstaslar 39.maddesinde şöyle belirtilmiştir;

Denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin atanmalarına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur ve söz konusu kişilerin liyakatini,

(a) Gerekli deneyim ve yetki dâhil olmak üzere, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunmasına,

(b) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin, yürütülen denetimle ilgili olarak bu kişiyle ne derecede istişare edilebileceğine göre belirler.

Madde 38 ve 39'a bakıldığında istişarenin denetim açısından önemi ortaya çıkmaktadır. Aynı standardın açıklayıcı hükümler bölümünde (md.A36-A37-A38) istişare, "denetim şirketi içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle, ilgili konuların uygun mesleki seviyede müzakere edilmesini içerir" şeklinde tanımlanmıştır. İstişare ile denetim şirketinin kolektif deneyimi ile teknik uzmanlığının yanı sıra uygun araştırma kaynakları da kullanılır. İstişare, yapılan denetimin kalitesinin artırılmasına ve mesleki muhakemenin kullanımının geliştirilmesine yardımcı olur. Denetim şirketi politika ve prosedürlerinde istişareye gerekli ölçüde yer verilmesi, zor ve tartışmalı konularda personeli istişareye teşvik eden ve istişareyi bir güç olarak kabul eden bir kültürün geliştirilmesine yardımcı olur. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içinden veya gereken hâllerde denetim şirketi dışından kişilerle yapılacak istişare (KKS1, md.A38:29):

- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi,
- İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygun biçimde belgelendirilmesi ve uygulanabilmesi hâlinde etkin olur.

Yine KKS1'in içinde istişare ile ilgili olarak Küçük Şirketlere Özgü Hususlara yer verilmiştir (KKS1, A40).

Bu maddeye göre istişare amacıyla dışarıdan hizmet alma ihtiyacı duyan ve yeterli iç kaynaklara sahip olmayan küçük denetim şirketleri;

- Diğer şirketlerin,
- Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
- İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

Bu tür hizmetlere ilişkin sözleşme yapmadan önce danışmanlık veren tarafın yeterlik, beceri ve kapasitesinin değerlendirilmesi, denetim şirketinin söz konusu tarafın ilgili amaç için uygun vasıflara sahip olup olmadığına karar vermesine yardımcı olur.

Burada istişare ile kast edilenin mentorluk ile karıştırılmaması oldukça önemlidir. IFAC'ın yayınlamış olduğu Uluslararası Eğitim Standardı (UES) 5'te stajyerler için mentorluğa şu şekilde yer verilmiştir: "Üye kuruluş ve/veya düzenleyici otorite, meslek mensubu adaylarının elde ettiklerinin kabul edilebilir olduğunu temin etmesi gerekir. Muhasebe meslek mensubu olarak ruhsat alınmaya götüren deneyim, IFAC üye kuruluşunun deneyimli bir üyesi olan bir mentorun talimatı doğrultusunda yürütülmelidir. Bir staj programının etkili olabilmesi için, bir meslek kuruluşunun veya düzenleyici otoritenin, stajyerin, mentorun ve işverenin birlikte çalışması gerekir." (UES 5 md.18). UES 5, meslek mensubunun gelişimi için önerilere yer vermekte ve mentorun mesleğe yeni başlayan adaylara yol gösteren olarak tanımlanmaktadır. İstişarede ise danışılacak kişi, bilgi ve tecrübesine itibar edilen profesyonel bir denetçi/uzman olarak tanımlanmaktadır. Bu ayrım, konuyla ilgili özellikle daha sonra ortaya çıkabilecek karışıklığı gidermek amacıyla ortaya konmalıdır.

Sonuç itibarıyla istişare edilecek kişi standartta denetim şirketinin içinden veya dışından bir kişi seçilerek yapılabilir. Denetim şirketleri kendi iç kontrol sistemlerinde güvenilirliği arttırmak için müşteri kabul anketinden raporun hazırlanmasına kadar çalışma kağıtlarında ikinci ve üçüncü bir görüşe yer vermektedir. Bu görüş, şirket içerisinde olan bir diğer sorumlu ortak başdenetçiye veya risk değerlendirme uzmanına aittir. Denetimde müteselsil sorumluluk olduğu için şirket iç dinamikleri yaptıkları işleri bir kez de "ekip harici sorumlu ortağa" ve/veya "risk değerlendirme uzmanına" sunmaktadır. Kendileri ile gerekli gördüğü konuları istişare etmektedir. Kuşkusuz bu durum meslektaş gözüyle denetim kapsamına girmektedir. Ancak daha etkin bir denetim için tek başına yeterli değildir.

Süreci yönetmesi, iç kontrol sistemi ve hesaplamaları aynı şirketin içerisinde olduğu için pek fazla değişiklik göstermeyen bir bakış açısı denetimin etkinliğine ne kadar katkı sağlayabilir? İstişarenin özellikle şirket dışından bir uzman ile gerçekleştirilmesi ve denetçinin yaptığı süreçleri sistemini hiç bilmeyen bir

kişinin anlayabileceği şekilde çalışma kağıtlarına aktarması denetimin daha sağlıklı bir şekilde sonlanmasını sağlayabilir.

Çalışma kağıtlarında iç kontrol sisteminin gereği olarak ekip harici bir bakış açısına yer verilmesinin yanı sıra denetim şirketlerinin de dış denetime hazır hale gelmeleri gerekmektedir. Herhangi bir olumsuz durumda yasal otorite –ülkemizde KGK ve mahkemeler- zaten sürece dahil olup erkini kullanacaktır. Amaç bu duruma gerek kalmadan proaktif bir şekilde önlem alabilmektir. Denetçi tüm süreç boyunca sadece kendisini ve ekibini iyi bilen bir iç denetçiye değil aynı zamanda şirket dışından bir meslektaşına göre objektiflik gereği hesap verebilmelidir. Özellikle önemlilik seviyelerinin hesaplanması, düzeltme kayıtlarının takip edilmesi ve tartışmalı konuların istişare edilmesi denetçiyi daha objektif ve tarafsız kılacaktır.

Meslektaş gözüyle denetimde tüm bilgi ve belgelere sınırsız erişim hakkı olmadığı gibi sürekli yapılması gereken bir denetim türü de olmamalıdır. Denetçi özellikle kamu yararı güden şirketlerin denetiminde veya denetim riskinin yüksek olduğu işletmelerde bu hizmetten yararlanabilir.

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant (AICPA)) tarafından yayımlanan meslektaş gözüyle denetim, performans ve raporlama standartında "Meslektaş gözüyle denetim, bağımsız bir değerlendirici tarafından yapılmalıdır." denilmektedir (md.3:2). AICPA, meslektaş gözüyle denetim programını programı denetlemekte ve bu değerlendirme tarafından uygun görülen bir bağımsız denetim şirketi tarafından yönetilmektedir. Bu noktada AICPA iki çeşit denetçi tanımlamasında bulunmuştur. Sistem denetçisi ve sözleşme denetçisi. Sistem denetçisi; firmanın kalite kontrol sistemine odaklanarak sistemin eksik yanlarının bulunup bulunmadığını tespit etmeye çalışır. Sözleşme denetçisi ise, denetim firması tarafından kabul edilen sözleşmeler üzerine yapılan görevlere odaklanır (md.4:2). Program, mesleki nitelikleri arttıracak, kaliteli raporlamalara ulaşılabilmesi için sistematik bir gözetim ve eğitim sürecinin en etkili yöntem olduğu prensibine dayanmaktadır.

Bu kapsamda meslektaş gözüyle denetim sistemi, karşılıklı güven ve işbirliğine dayanmaktadır. Sistem denetlenmesinde, denetlenen firma, hataları, sistemi ve kalite kontrol yöntemleri ile ilgili uygun faaliyet sonuçları elde etmeyi umar. Sözleşme denetiminde ise, buna ilaveten tanımlanmış sözleşmelerin hatalarının ortaya konmasına çalışılır. Bu faaliyetlerin pozitif ve iyileştirici nitelikte olması yani tamamıyla yapıcı nitelikte olması gerekir. Cezalandırma, yalnızca firmanın bir hatasında, yetersizliklerin düzeltilmesindeki başarısızlıklarda ya da bir firmanın eğitim ve iyileştirici performansında ciddi bir hatanın olması durumunda devreye girer (md9:3).

Konu ile ilgili İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA)) tarafından düzenlenen ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından türkçeye çevrilen 1312 nolu Dış Değerlendirmeler Standardının uygulama önerisi ekine bakıldığında amaçların ortak olduğu anlaşılmaktadır. Meslektaş gözüyle denetimi gerçekleştirecek kişilere benzer şekilde, iç denetim birimini dış değerlendirmeye tâbi olan kuruma veya kurumun personeline karşı, herhangi bir yükümlülüğü -veya onlardan herhangi bir çıkarı bulunmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Standarda göre söz konusu denetim türünde, ehil ve bağımsız dış değerlendirme uzmanını seçerken, bu kişilerin bağımsızlığına ilişkin dikkat edilmesi gereken özel durumlar bulunmaktadır (Uygulama Önerisi 1312-1:2-3):

- Şirketlerin gerçek veya görünüşteki çıkar çatışmaları: Finansal tabloların denetimi, risk yönetimi, yönetim, iç denetim, malî raporlama, iç denetim faaliyetine destek hizmeti ve diğer ilgili alanlardaki önemli danışmanlık hizmetleri. Profesyonel hizmet sağlayıcısı tarafından gerçekleştirilen işin önem ve büyüklüğü görüşmelerde göz önünde bulundurulmalıdır.
- Meslektaş gözüyle denetimi yapacak olanların, denetleyecekleri işletmenin daha önceki çalışanı olması durumunda bu kişilerin işletme ile sürdürülecek süreçte ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları. Kişinin daha önce çalıştığı işletmeden ayrılmasının üzerinden ne kadar geçmiş olduğu dikkate alınmalıdır.
- Yine meslektaş gözüyle denetimi yapacak olan kişiler, iç denetim faaliyeti değerlendirmeye alınan kurumdan bağımsız olmalıdır ve gerçekte ya da görünürde bir çıkar çatışmaları olmamalıdır. Denetlenecek şirketten bağımsız olmak, iç denetim faaliyetinin bağlı olduğu kurumun bir parçası olmamak veya onun kontrolü altında olmamak anlamına gelir. Ehil ve bağımsız bir denetim uzmanı seçiminde, onun iç kalite değerlendirmesine katılımını da içerecek şekilde, uzmanın kurumla veya onun iç denetim faaliyetiyle olan mevcut veya geçmiş ilişkilerinden dolayı gerçekte veya görünüşte herhangi bir çıkar çatışması bulunup bulunmadığına özellikle dikkat edilmelidir.
- İç denetim biriminden örgütsel olarak bağımsız olsa bile, o kurumun başka bir bölümünde veya ilişkili bir kurumunda çalışan kişiler, bir dış değerlendirme çalışması açısından, bağımsız sayılmazlar. "İlişkili bir kurum", ana kurum, aynı şirketler grubuna bağlı bir ortaklık veya dış değerlendirmeye konu olan iç denetim faaliyetinin bağlı olduğu kuruma karşı gözetim, izleme veya kalite güvence sorumlulukları olan bir kurum olabilir.

- Karşılıklı gözden geçirme çalışmalarının da olduğu gerçek veya görünürdeki çatışmalar. Üç veya daha fazla kurum (aynı sektörde veya diğer yakın bir grupta, bölgesel derneklerde veya diğer kurum gruplarında - önceki paragrafta yer alan "ilişkili kurum" tanımı haricinde) arasındaki karşılıklı denk gözden geçirme çalışmaları, bağımsızlık endişelerini azaltacak bir tarzda yapılandırılabilir, ama bağımsızlık hususunda endişe yaratmamaya azami özen gösterilir. İki kurum arasında karşılıklı denk gözden geçirme çalışması, bağımsızlık testinin atlanmasına yol açmamalıdır.
- Bağımsızlığa görünürde veya gerçekte zarar verme endişelerini gidermek amacıyla, bir veya daha fazla bağımsız kişi, bu ekibin çalışmalarını bağımsız bir şekilde onaylamak üzere, meslektaş gözüyle denetim ekibine katılabilir.
- IAA'nın yayınlamış olduğu standart, meslektaş gözüyle denetim bakış açısı ile tutarlıdır. He iki bakış açısında da amaç bir şirketin -ki meslektaş gözü ile değerlendirmede söz konusu şirket denetim şirkettir- iç kontrol etkinliğinin bir dış denetçiye kontrol ettirilmesidir.

1312-1 numaralı "Dış Değerlendirmeler" başlıklı uygulama önerisinde dış değerlendirilmecilerin sahip olması gereken nitelikler arasında; teknik uzmanlık ve sektörel deneyim nitelikleri sayılmasına karşın, İç Denetim Koordinasyon Kurul (İDKK) Kararı'nda bu niteliklere yer verilmemiştir. Ancak gerekli olması durumunda, İDKK tarafından yetkilendirilen kişiler dış değerlendirme ekibine yardımcı olmak üzere görevlendirilebilirler ifadesi; kurumsal risk yönetimi, bilgi sistemleri denetimi, istatistiksel örnekleme uzmanları veya sektörel deneyim sahibi kişiler gibi uzmanların ekibe katılabileceğini ortaya koymakta ve bu boşluğu doldurmaktadır. Ayrıca Kurul Kararı'nda dış değerlendirilmecide en az üç yıllık iç denetim deneyimi olması gerektiği belirtildiği halde, görevlendirilecek iç denetçilerin kamu sektöründen olması açıkça belirtilmese de kamu idarelerinde görevlendirilecek değerlendirilmecilerin kamu sektöründe görevli olmaları beklenmektedir. Dolayısıyla değerlendirilmeciler kamu sektörü deneyimine sahip kişiler olacaktır denilmektedir (Özbek, 2012:106). Bu özellik üzerinde durulduğunda dış değerlendirme, tam anlamı ile meslektaş gözüyle denetimde vurgulanan niteliklerle uyuşmamaktadır.

4-MESLEKTAŞ GÖZÜYLE DENETİMİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Meslektaş gözüyle denetimin avantajlı ve dezavantajlı yönleri vardır. Avantajlı yönleri denetçiye/denetim firmasına güvence oluştururken, dezavantajlı yönleri de çeşitli riskleri beraberinde getirmesidir. Konu ile ilgili avantajlardan bahsetmek gerekirse,

- Denetçi mahkeme sürecinde yaşayabileceği sıkıntılı savunma süreçlerine önceden hazırlanma fırsatı yakalar. Atanacak bilirkişi ile dışarıdan gelecek olan meslektaş aynı tarafsızlıkla sürece yaklaşabileceği için denetçiye eksiklerini sorgulama fırsatı yaratır.
- Mesleki körleşme sebebi ile gözden kaçabilecek olan tespit edememe riski dışarıdan bir göz ile daha kolay çalışma kağıtlarına aktarılabilir
- Denetçinin özellikle yaptığı denetim alanında uzman bir diğer kişi ile istişare etmesi probleme farklı açılardan yaklaşabilmesini sağlar.
- Çalışma kağıtlarının hazırlanmasında dışarıdan bir kişinin de süreci ele alabileceği düşünülüp eksik bir kanıtın elde edilmesi üzerinde daha fazla çaba sarf edilmesine yardımcı olur.
- Finansal tablolar üzerindeki etki derecesinin belirlenmesinde denetim şirketinin işleyişini bilmeyen basiretli bir kullanıcının ikna olup olmayacağı dışarıdan bir gözle test edilmiş olunur.
- Özellikle sektöre özgü denetim uzmanlığına sahip kişilerin daha fazla şirket üzerinde tecrübelerini geliştirmesi mesleki gelişim açısından denetim uzmanına daha etkili denetim yapmasını sağlayacak ve mesleki dayanışmayı arttıracaktır.

Şüphesiz avantajlar yukarıda sayılanlardan bağımsız olarak çoğaltılabilir. Ancak dezavantajlı taraflar ile ilgili de denetim şirketlerinin kaygıları olacaktır,

- Denetim şirketleri çalışma kağıtlarını mesleki tecrübelerini gizledikleri özel belgeler olarak görürler. Bu belgelerin dışarıdan bir denetçi ile paylaşılması rekabet avantajları üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Bu durum dış denetimi gerçekleştirecek kişi ile yapılacak sözleşmede korunmaya çalışılabilir. Bununla birlikte düzenleyici otorite sözleşmeye aykırı davrandığı tespit edilen denetçiler üzerinde ağır yaptırım kararları alarak caydırıcı olabilir.
- Denetimde süreçlerin içinde olan birine durumu anlatmak ile tamamen şirketin dışından birine yapılmaya çalışılanları anlatmak son derece güçtür.
- Denetçilerin her sektörde istişare edebileceği uzman ve güvenilir bir dış denetçi bulması son derece zordur.
- Ücretlendirme ile ilgili ortaya çıkabilecek sorunlar.
- Dışarıdan getirilecek denetçi için de her zaman yanlış yapma ve/veya ikna edilme ihtimali olacaktır.

SONUÇ

Denetim, hangi alanda olursa olsun (finansal denetim, yapı denetimi, adli denetim, sağlık denetimi), sürekli eleştiri konusu olmuştur. Süreçleri daha iyi hale getirebilmek için yapılacak olan öneriler kimi zaman

sorunların bir kısmını ortadan kaldırmış kimi zamansa daha büyük sorunlara yol açtığı için benimsenmemiştir. Denetimdeki en büyük hedef, tarafsızlığın sağlanması ve hazırlanacak raporlara kamu yararını maksimize edecek şekilde bunun yansımalarıdır. Meslektaş gözüyle denetim, ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları göz önünde bulundurulduğunda zaten standartlarda yer alan tarafsızlık, denetim şirketlerinin kendi iç kontrol sistemlerinin kusursuzlaştırılması, yeterli kanıt toplanması gibi genel doğruların bir adım daha ileriye taşınmasını amaçlamaktadır. Bu denetçiye, gerçekleştirmiş olduğu çabanın kendi iç kontrol sisteminden onay aldıktan sonra son kez gözden geçirilmesi fırsatını verir. Standartların ilke bazlı olarak hazırlandığı düşünülürse kurallara bağlı kalmayacak, dışarıdan bir uzman görüşü kuşkusuz denetimin kalitesini arttıracaktır. Kamu yararı gözetim kurulları dünya da bu boşluğu doldurmak için etkin denetimlerini sürdürmektedirler. Fakat iyi niyetli çabalara rağmen usulsüzlük yapmak amacıyla yola çıkmış biri mutlaka bunun da bir çözümünü bulmaya çalışacak ve uygulayacaktır. Amaç denetimin etkinliğini arttırabilmek için oluşturulacak proaktif eylemlerin daha kalıcı ve birbirini tamamlayıcı şekilde uygulanmasının sağlanmasıdır. Son yıllarda gerek Volkswagen gerekse Toshiba'daki gelişmeler takip edildiğinde sistemin er ya da geç içinde varolan aksaklığı ortaya çıkardığı gözlemlenmektedir. Denetim şirketlerinin içerisinde de benzer aksaklıkların olmaması için ortaya konulacak proaktif çabalar sistemin güvenilirliğine olan inancı arttıracaktır.

KAYNAKÇA

- AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews,
<http://www.aicpa.org/research/standards/peerreview/downloadabledocuments/peerreviewstandards.pdf>, 15.03.2016.
- GÜREDİN, Ersin, (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.
- <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, ET 06/03/2016, 15:17
- <http://www.ipiob.org/index.php/origins-of-the-piob>, ET 06/03/2016, 16:10
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, ET 06/03/2016, 15:17
- Uygulama Önerisi 1312-1, <http://www.tide.org.tr/uploads/1312-1.pdf>, ET 12/03/2016, 15:17
- IES 5, Initial Professional Development, <http://www.ifac.org/publications-resources/ies-5-initial-professional-development-practical-experience-revised>, 09/03/2016, 15:55.
- KGK, Kalite Kontrol Standardı 1.
- Resmi Gazete, "Bağımsız Denetim Yönetmeliği", 23/12/2012 tarih ve 28.509 sayı.
- ÖZBEK, C. Yiğit, (2012), *Kamu iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı: Uluslararası iç denetim standartları açısından değerlendirme*, Matsa Basımevi, Ankara.
- TÜREDİ, Hasan, (2007), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- UZAY, Şaban, (2006) "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı 4,.