

3402 NOLU GÜVENCE HİZMETLERİ STANDARDI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BU STANDARDA YÖNELİK FARKINDALIKLARININ İNCELENMESİ¹

A STUDY ON INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS No. 3402 AND AWARENESS OF AUDITORS ON THIS STANDARD

Esra ATABAY*, Engin DİNÇ**

* Öğr. Gör. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, Vakfikebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, eatabay@ktu.edu.tr

** Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme, edinc@ktu.edu.tr

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, güvence hizmetleri standartları kapsamında yer alan Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı (3402)'ni tanıtmak ve bağımsız denetçilerin bu standartla ilgili farkındalık düzeylerini ölçmektir. Amaca ulaşabilmek için, hazırlanan anket formu, Türkiye'de KGK'dan yetki belgesi almış toplam 13,527 bağımsız denetçinin yaklaşık %20'sine uygulanmış ve 352 geri dönüş sağlanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 23 istatistik paket programı kullanılarak Frekans Analizi ve One-Way ANOVA yöntemleri ile analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda, bağımsız denetçilerin GDS 3402 standardı ile ilgili farkındalık düzeyinin düşük olduğu ve eğitim durumu, cinsiyet, tecrübe, denetçi kütük türü ve unvan açılarından gruplar arasında önemli sayılabilecek bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Güvence hizmetleri, Güvence denetimi, GDS 3402

Jel Kodları: M42, M48

ABSTRACT

Aim of this study is to introduce the standard of Assurance Reports on controls at a service Organization (3402) within scope of assurance services standard and to measure awareness on this standard. A survey form is issued for this purpose and is applied to independent auditors who are certified by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey. Resultant data are analyzed with Frequency Analysis and One-Way ANOVA methods using SPSS 23 statistics software. Results of the analysis indicate that awareness of auditors on ISAE 3402 is low and that the factors with most significant effect on the awareness include legal obligations and organizations carried out by professional bodies.

Keywords: Assurance Services, Assurance Engagement, ISAE 3402

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

İşletmelerin, ana faaliyetlerine odaklanarak, yan faaliyetleri için uzmanlaşmış işletmelerden destek hizmeti alma eğilimi gittikçe artmaktadır. Destek hizmet alımları, işletmelerde verim artışı ve 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 etmeye başlamıştır. Bu nedenle, batı'da birçok şirket, satın aldıkları destek hizmetlerin kalitesini garanti altına alacak sistem ihtiyacı içinde girmiştir. Bu ihtiyaç, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporlarının doğmasına neden olmuştur. Uluslararası alanda, birçok şirketin bu tür raporlara talep göstermesi nedeniyle, 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. International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 - Assurance Reports on Controls At a Service Organization (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı 3402 – Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Güvence Raporları) adı ile yayınlanan bu mevzuat, hizmet kuruluşlarındaki güvence raporlarına yönelik hazırlanmış kılavuz niteliğinde yeni bir uluslararası standarttır. 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).

Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından *GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence*

¹ Bu çalışma, Öğr. Gör. Dr. Esra ATABAY'ın doktora tezinden türetilmiştir.

Raporları Standardı adıyla 2015 Ocak ayında, resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Bu konu 2010 yılından itibaren Türkiye’de akademik camianın gündemine girmiş ve tartışılmaya başlanmıştır. 2015 yılında Resmi Gazete’de yayınlanması ile birlikte çok daha fazla ilgi alanı oluşturmaya başlamıştır. Ülkemizde bu standardın uygulama alanı son derece sınırlı düzeydedir.

Hizmet kuruluşlarındaki kontrol sistemlerine yönelik olarak tasarlanan güvence hizmetleri, destek hizmeti veren işletmelerin iç kontrol yapılarının incelenmesi ve ilgili hizmete ilişkin iş akışının denetlenmesinden oluşan bir raporlama sürecidir. Bahsedilen raporlama sürecini gerçekleştiren uzmanlar, hem destek hizmeti veren işletmelere hem de destek hizmeti alan işletmelere makul ölçüde güvence sunmaktadırlar. Bu tür güvence hizmetleri, hizmet kuruluşlarındaki kontrollerin tasarımı, uygulaması ve işleyiş etkinliklerine ilişkin güvence sağlamak amacıyla konusunda uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetçilerin, yetki belgesi bulunan bağımsız denetçi olması zorunlu değildir.

Denetim firmaları, bu standardı kullanarak, denetledikleri kuruluşları, yönetim, müşteri eğitim süreci, müşterinin kişisel bilgilerinin güvenliği, teknoloji ve bilgi teknolojileri güvenliği açılarından kontrol edebilmektedirler.(<http://www.goldmoney.com/faq/governance-and-regulation#ID123>).

Söz konusu standart, destek hizmeti veren işletmelerin sunduğu hizmetlere ilişkin iç kontrol yapılarının tasarlanması, uygulanması ve işleyiş etkinlikleriyle ilgili, alanında uzman kişiler tarafından üçüncü taraflara yönelik olarak sunulacak güvence raporunun hazırlanmasında bir rehber niteliği taşımaktadır. Hizmet kuruluşlarının sunduğu veya temin ettiği hizmetlere yönelik kontrollerin gerçekleştirilmesine ilişkin olarak yasal bağlamda herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. GDS 3402 standardına uygun güvence denetimi, destek hizmeti veren işletmelerin sunduğu hizmet konusunda uzman kişiler, iç denetçiler veya dış denetçiler tarafından minimum raporlama süresi 6 ay olmak üzere gerçekleştirilebilmektedir. Güvence denetim talebi, destek hizmeti alan işletme tarafından yapılabileceği gibi destek hizmeti veren işletmeler tarafından da yapılabilmektedir. Talebe göre, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşları da (varsa) güvence denetimine tabi olmaktadır. GDS 3402’ye uygun güvence denetiminde işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin incelemeler yapıldığından finansal verilere dayalı bir denetim süreci gerçekleştirilmez. Dolayısıyla, güvence denetimi, süreç odaklı bir denetim olarak ifade edilebilir. Güvence denetim süreci sonunda, düzenlenecek olan güvence raporunun içeriğini güvence denetim talebi belirlemektedir. Talepte bulunan taraf, verilen hizmetlere yönelik iç kontrol yapısının sadece tasarımı ve uygulanmasına ilişkin

güvence talep etmiş ise, *Tip 1* güvence raporu hazırlanır. Ancak, kontrollerin tasarımı, uygulanması ve beraberinde işleyiş etkinliğine ilişkin de güvence talep edilmişse *Tip 2* güvence raporu hazırlanır.

Yukarıda kısaca özetlenen 3402 nolu standart ile ilgili Türkiye’de taraflar arasında yeterli bir farkındalık olup olmadığı bilinmemektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler ile serbest olarak çalışan bağımsız denetçilerin bu konuda yeterli bilgi sahibi olup olmadıkları konusunda yeterli bilgi yoktur. Bu nedenle, bu çalışmada Türkiye’de KGK’dan yetki belgesi almış bağımsız denetçilerin GDS 3402 ile ilgili farkındalıklarının ölçülmesi amaçlanmıştır.

Bu amaca ulaşmak için, önce belirlenen araştırma sorusu ile ilgili Dünya’da ve Türkiye’de yapılmış bilimsel çalışmalar incelenmiştir. Yapılan incelemede, araştırma konusu ile ilgili direkt bir çalışmanın bulunmadığı, mevcut çalışmaların güvence hizmetlerini genel olarak ele aldığı ve güvence hizmetleri ile ilgili bilimsel çalışmaların son derece sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Mevcut yabancı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Çalışma konusuna benzer en önemli çalışma, Reed (2001) tarafından, yerel mali müşavirlik firmaları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışma, yerel mali müşavirlik firmalarının yeni güvence hizmetlerini vermeye başlayıp başlamadıklarını analiz etmektedir. Bu çalışma, yerel mali müşavirlik firmalarının, tarihi finansal hizmetlerin dışında tasdik hizmetleri ve güvence hizmetlerini yerine getirip getirmediğini, bu yeni 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 almıştır. Sonuçlar, geleneksel hizmetlerin halen daha önemli olduğunu ancak bu hizmetlerin yanında tasdik hizmetlerinin önemini gittikçe arttığını göstermektedir. Çalışmada, güvence hizmetlerindeki gelişmenin yavaş seyrettiği sonucuna da varılmıştır.

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 verdikleri tespit edilmiştir. Bu durum, yurt dışında güvence hizmetleri ile ilgili farkındalığın Türkiye’ye göre daha fazla olduğu gerçeğini ortaya çıkarmaktadır.

Adı geçen standardın nasıl uygulanacağı ile ilgili en önemli çalışma, KPMG’nin Hollanda merkezi

tarafından (2013) Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları standardına ilişkin hazırlanan uygulama rehberidir. 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.

Yerli literatüre ilişkin çalışmalar ise aşağıdaki gibidir:

Güvence hizmetleri ile ilgili ilk çalışma, Altıntaş (2011) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada, 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 mensuplarının 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 olmayışdır. 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. Çalışma incelendiğinde, güvencisi hizmetleri konusunun genel olarak ele alındığı görülmektedir.

GDS 3402'ye yönelik ilk çalışma, KPMG tarafından yapılmıştır. 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.

GDS 3402 ile ilgili en kapsamlı çalışma 2016 yılında Atabay tarafından gerçekleştirilmiştir. Atabay (2016) tarafından, GDS 3402 standardının tanıtılmasını, tarafların (destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmeti veren işletmeler ve denetçiler) standart ile ilgili farkındalık düzeylerinin ve bu denetim türünün Türkiye'de uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesini amaçlayan doktora tezi hazırlanmıştır. Hazırlanan çalışmada, GDS 3402 standardına uygun güvence denetim süreci aşamalar halinde örnek formlar kullanılarak tanıtılmış, tarafların farkındalıklarına ve denetimin uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerine ilişkin detaylı analizler yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, GDS 3402 standardına konu tarafların farkındalık düzeylerinin düşük olduğu, Türkiye'de bu denetim türünün uygulanabilir olduğunu düşündükleri ve fakat düzenleyici kuruluşlarca bu denetimin zorunlu hale getirilmesi ve işletmelere pozitif değer katma potansiyeline sahip olduğu fikrinin işletmelere benimsenmesi gibi faktörlerin uygulanabilirlik düşüncesinin oluşumunda etkili oldukları sonucuna varılmıştır.

2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

2.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırmanın amacı, GDS 3402 Destek hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları standardını tanıtmak ve denetçilerin bu standartla ilgili farkındalık düzeyini ölçmektir. Amaca ulaşabilmek üzere, araştırmaya, Türkiye'de faaliyet gösteren ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'ndan (KGK) yetki belgesi almış denetim şirketleri ile bireysel bağımsız denetçiler dâhil edilmiştir. Bu bağlamda, araştırma kapsamında tutulacak denetçi sayısı 13,527 olarak tespit edilmiştir². Ana kütle sayısının fazla olması dolayısıyla örnekleme yöntemine başvurulmuş ve yaklaşık ana kütleinin %20'sine anket formu gönderilmiştir. Elde edilen toplam geri dönüşü sayısı 352 olmuştur. Söz konusu örnekleme büyüklüğü %95 güven aralığı ve %5 örnekleme hatası doğrultusunda yeterli bulunmaktadır.

2.2. Araştırma Soruları

Bu çalışmada odaklanılan ve sonucu ortaya konulmaya çalışılan bir adet temel ve bir adet yan araştırma sorusu aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

² http://www.kgk.gov.tr/bagimsiz_deneteciler/ (erişim tarihi: 01.02.2016)

“Denetçiler GDS 3402 standardının farkında mıdır?” Bu araştırma sorusu ile birlikte, Türkiye’de faaliyet gösteren ve KGK’dan yetki belgesi almış denetçilerin (uygulayıcıların) bu yeni sistemden haberdar olup olmadıklarının ortaya konulması amaçlanmıştır.

“Denetçilerin farkındalık düzeylerinde, demografik özellikler açısından farklılık var mıdır?”. Bu ikinci soru ile birlikte, bağımsız denetçilerin içindeki grupların farkındalık düzeylerinin birbirinden farklı olup olmadıkları ortaya konmaya çalışılmıştır.

2.3. Araştırma Veri Toplama Araç ve Yöntemi

Veriler, anket formu kullanılarak toplanmıştır. Doktora tezi için anket formu hazırlanırken, literatürde benzer çalışmaların olmaması dolayısıyla, konu ile ilgili uzmanlar ile görüşülmüş, teorik olarak ulusal ve uluslararası çalışmalardan faydalanılmış ve Türkiye koşullarına uygun olarak anket formu yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Anket dört bölümden oluşmakta olup; **birinci bölümü** katılımcıların demografik özellikleri ve kuruma ilişkin bilgilere yönelik sorular, **ikinci bölümü** GDS 3402 standardına ilişkin genel bilgilere yönelik sorular ile “güvence hizmetinin uygulanabilirliğini belirleme ölçeği (GHUBÖ)”, **üçüncü bölümü** “denetçilerin farkındalık düzeylerini belirleme ölçekleri (GHS-FÖ)” ve **dördüncü bölümü** ise “denetçilerin farkındalık düzeylerini etkileyen faktörleri belirleme ölçekleri (GHS-FFBÖ)” oluşturmaktadır.

İfadelerin cevaplandırılmasında ve değerlendirilmesinde 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ile 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.

Geri dönüşü gerçekleşen anketler, SPSS programında sayısal veriler haline dönüştürülerek analiz edilmişlerdir. Analizde, Anketin birinci, ikinci ve üçüncü bölümlerinde yer alan bilgiler frekans analizi ile çözümlenmiştir. Üçüncü bölümden elde edilen farkındalık ile ilgili veriler incelenerek denetçilerin farkındalık düzeyleri tespit edilmeye çalışılmış, ayrıca farkındalık ile ilgili veriler birinci bölümde yer alan demografik özellikler açısından karşılaştırılarak demografik faktör grupları arasında farklılık olup olmadığı One-Way ANOVA ile analiz edilmiştir.

2.4. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenilirliği

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.

Araştırmada kullanılan anket formlarında yer alan ölçeklerin güvenilirlikleri Cronbach alfa katsayısı tespit edilmek suretiyle ölçülmüştür. Ölçüm, SPSS 23 istatistik paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiş olup, araştırmanın amacına uygun olan “denetçilerin sistem ile ilgili farkındalık düzeylerini belirleme ölçeği (D-GDS-FÖ)” 0,740 olarak tespit edilmiştir. Bu güvenilirlik düzeyi, “*oldukça güvenilir*” olarak ifade edilmektedir (Kalaycı, 2014:405).

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Katılımcıların Demografik ve Ait Oldukları İşletme Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamındaki denetçilerin demografik ve ait oldukları işletme özelliklerini belirlemek amacıyla kendilerine sorulan eğitim durumları, cinsiyetleri, tecrübeleri, denetçi kütük türleri, unvanları ve buldukları bölgeler gibi sorulara alınan cevaplar analiz edilmiş ve bulgular Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Demografik Özellikleri (n: 352)

Değişkenler		Frekans	Yüzde	Değişkenler		Frekans	Yüzde	
Eğitim Durumu	Lisans	63,9	225	Cinsiyet	Kadın	18,5	65	
	Y.Lisans	30,4	107		Erkek	81,5	287	
	Doktora	5,7	20					
Tecrübe	0-3 yıl arası	9,1	32	Denetçi kütük türü	Bireysel bağımsız denetçi	58	204	
	3-6 yıl arası	7,7	27		Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçi	42	148	
	6-10 yıl arası	13,4	47					
	10 yıl üzeri	69,9	246					
Unvan	Sorumlu ortak	10,2	36	Denetçinin bulunduğu bölge	Doğu Anadolu	5,1	18	
	Ortak baş denetçi	14,8	52		Karadeniz	8,5	30	
	Baş denetçi	11,9	42		Marmara	33,0	116	
	Kıdemli denetçi	12,2	43		İç Anadolu	29,5	104	
	Denetçi	50,9	179		Ege	10,5	37	
					Akdeniz	7,1	25	
					Güneydoğu Anadolu	6,3	22	

Tablo 1'den 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.

3.2. Katılımcıların GDS 3402'ye Yönelik Farkındalıklarına İlişkin Bulgular

Denetçilerin GDS 3402 nolu standarda yönelik farkındalıklarına ilişkin bulguların tespitinde tanımlayıcı istatistiklerden yararlanılmıştır. Kendilerine yöneltilen üç soruya verilen cevaplar dikkate alınarak yapılan analiz sonuçları Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Farkındalıkları (n:352)

Değişken	Evet	Hayır	Bilmiyorum
GDS 3402 Standardını duydunuz mu?	218 (%61,9)	134 (%38,1)	
GDS 3402 Standardını okudunuz mu?	139 (%39,5)	213 (%60,5)	
GDS 3402'nin uygulanması zorunlu mudur?	119 (%33,8)	134 (%38,1)	99 (%28,1)

Tablo 2'den görüldüğü üzere, araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %62'sinin GDS 3402 standardını duyduğu ancak sadece yaklaşık %40'ının standarda ilişkin metni okuduğu görülmektedir. GDS 3402 standardını duymayan katılımcı oranı %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 okumayanların oranı yaklaşık %20 civarındadır. 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, GDS 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. GDS 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. Bu durum, katılımcıların anket sorularına bilinçli cevap verdiklerinin göstergesi sayılabilir. Öte yandan, standardın uygulanmasının zorunlu olup olmadığını bilmeyen 99 katılımcı ile "zorunludur" diyen 119 katılımcının varlığı Denetçilerin çoğunluğunun GDS

3402 standardından haberdar olmadıklarını göstermektedir.

Elde edilen bulguyu desteklemek ve bu doğrultuda denetçilerin GDS 3402 standardıyla ilgili farkındalık düzeylerini tespit edebilmek amacıyla kendilerine 9 ifade yöneltilmiştir. İfadeler denetçilere olumsuz

şekilde yöneltilmiş olup, katılımcıların ifadelerine 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 3: 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 3'den görüldüğü 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 anlamına gelmektedir. Bu bulgu, Tablo 1'de ortaya çıkan çoğunluğun haberdar olmadığı bulgusunu desteklemektedir.

3.3. Katılımcıların Demografik Özellikler Açısından Farkındalık Düzeyleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Bulgular

Denetçilere, soru formunun ilk bölümünde demografik özelliklerine ilişkin olarak eğitim durumlarını, cinsiyetlerini, tecrübelerini, denetçi kütük türünü ve

unvanlarını belirlemeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Denetçilerin verdikleri cevaplar dikkate alınarak her bir demografik özellik bakımından GDS 3402 standardıyla ilgili katılımcıların farkındalık düzeylerinde farklılık olup olmadığını tespit etmek üzere One-Way ANOVA analizi kullanılmış ve elde edilen bulgular Tablo 4'te gösterilmiştir:

Tablo 4: Denetçilerin Demografik Özellikleri Açısından GDS 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 kütük türü	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 4'de, denetçilerin demografik özelliklerinden sadece "denetçi kütük türü" değişkeni açısından denetçilerin 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 tespit edilememiştir. Bir başka deyişle, "bireysel bağımsız denetçiler" ile "bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçiler" arasında anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir. Ancak, ortalamalar incelendiğinde, grupların ortalamalarının 3,5 üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumda, denetçi kütük türlerine göre de genel olarak olumsuz bir durumun varlığından söz etmek mümkündür. Ancak, gruplar olumsuz düşünmekle birlikte bireysel denetçilerin farkındalıklarının diğerlerine göre daha düşük olduğu söylenebilir. Denetçi kütük türü haricinde, denetçilerin unvanları ve tecrübeleri, cinsiyet ve eğitim durumu gibi değişkenler açısından gruplar arasında önemli bir farklılık çıkmadığı söylenebilir. Çünkü bir konudaki farkındalık, katılımcıların mesleklerine yönelik ilgilerine, kişisel tercihlerine veya meslek içinde sahip olunan mevki veya süreye bağlı olarak değişiklik gösterebilir.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Araştırmanın amacı olan, denetçilerin farkındalıklarına yönelik araştırma sonuçları, bulgular başlığı altında yer verilen Tablo 2 ve Tablo 3 ile özetlenmiştir. Tablo 1 farkındalıklara yönelik denetçilere doğrudan yöneltilen soruların sonuçlarını içerirken, Tablo 3, denetçilere yöneltilmiş olan farkındalıklara yönelik dolaylı soruların sonuçlarını göstermektedir. Tablo 2, araştırmaya katılan denetçilerin çoğunluğunun konu ile ilgili duyumlarının olduğunu ancak hiç materyal okumadıklarını göstermektedir. Araştırma konusu olan GDS 3402'nin zorunlu olup olmadığı sorusuna ise 2/3 gibi büyük bir çoğunluğun "Zorunlu" cevabı vermesi ise denetçilerin büyük çoğunluğunun gerçekten konu ile ilgili farkındalıklarının düşük olduğunu teyit etmektedir. Denetçilerin farkındalıkları, dolaylı sorularla ölçülmeye çalışıldığında ise 5'li Likert ölçeği üzerinden hazırlanan sorulara denetçilerin çoğunun 3 ve üzeri şeklinde cevap verdikleri görülmektedir. Oysa denetçilerden beklenen şey, sorulara 2 ve 1 şeklinde cevap vermeleri idi. Sonucun 5 çıkması denetçilerin tamamının konudan habersiz olduğu, sonucun 1 çıkması ise denetçilerin tamamının konunun farkında oldukları anlamına gelmektedir. Sorulara verilen cevapların ortalaması 5 üzerinden 3,67 çıkmıştır. Bu sonuç, denetçilerin GDS 3402 standardı konusundaki farkındalıklarının düşük olduğunu kanıtlar. Her iki tablonun genel sonuçları birbirini destekler nitelikte

çıkıştır. Bu sonuç, Altıntaş'ın 2011'de yaptığı çalışmanın sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Altıntaş (2011), Türkiye'deki denetim firmaları üzerinde yaptığı çalışmada, denetçilerin birçok güvence hizmetleri hususunda hizmet vermediklerini belirtmektedir. Yurt dışında ise, Reed'in 2001'de yaptığı çalışmada, güvence hizmetleri ile ilgili gelişmelerin çok yavaş olduğu belirtilmektedir. Hasan ve diğerlerinin 2005'de 11 ülkede yaptıkları araştırmada, denetim firmalarının güvence hizmetleri ile ilgili çeşitli hizmetleri verdiği belirtilmektedir. Bu bilgilere göre, konu ile ilgili yurt dışındaki denetçilerin farkındalıklarının Türkiye'ye göre daha yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Türkiye'de konu ile ilgili farkındalığın neden düşük olduğu, güvence hizmetinin zorunlu olmaması ve Türkiye'de faaliyet gösteren kurumsal denetim firmalarının sayısının az ve bu denetim türünün Türkiye'ye henüz yeni girmiş olması ve işletmelerin bu konuda güvence hizmeti talep etmemeleri gibi sebeplerle açıklanabilir.

Çalışmanın ikincil amacı "Denetçilerin farkındalık düzeylerinde, demografik özellikler açısından farklılık var mıdır?" sorusuna cevap aramaktır. Bu soru ile ilgili yapılan analiz sonuçları Tablo 4'de özetlenmiştir. Tablo 4'e göre, denetçilerin farkındalık düzeylerinin sadece "denetçi kütük türü" açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bir başka ifade ile, bireysel denetçiler ile denetim firmalarında çalışan denetçiler arasında istatistiksel olarak önemli farklılık mevcuttur. Ancak, bu farklılık olumsuzlukta farklılık şeklindedir. Yani, her iki grubunda, farkındalık düzeyi düşük olmakla birlikte bireysel denetçilerin farkındalık düzeyi diğerine göre daha düşük çıkmaktadır. Bu durum, genel olarak denetçilerin farkındalık düzeylerinin düşük olduğu sonucunu etkilememektedir.

Diğer demografik özellikler açısından farkındalık düzeyleri karşılaştırıldığında hiçbir grup arasında istatistiksel olarak önemli bir farklılık ortaya çıkmadığı görülmektedir. Denetçilerin tecrübe, unvan, cinsiyet, eğitim durumları gibi kişisel özelliklerinin farkındalık düzeyleri üzerinde bir farklılık yaratmaması olağandır. Çünkü bu konuya dair farkındalık tamamıyla kişisel merak ve araştırma ile ilgilidir. Kişisel merak ve araştırma yetisi olmayan bir denetçinin tecrübesi, cinsiyeti, eğitim durumu, unvanı ne olursa olsun bu yeni güvence hizmetlerinden haberdar olmaları mümkün değildir. Denetim firmalarında çalışan denetçilerin, bireysel denetçilere göre farkındalık düzeylerinin daha iyi çıkması da olağan karşılanmalıdır. Çünkü sistem gereği denetim firmalarında sürekli şekilde, hizmet içi eğitimler

düzenlenmesi, burada çalışan denetçilerin yeni gelişmelerden haberdar olma olasılıklarını artıran bir etki yaptığı söylenebilir.

Bulunan sonuçlar, Türkiye'deki denetçilerin bu GDS 3402 güvence denetim alanına karşı ilgisiz ve dolayısıyla deneyimsiz olduklarını, yurt dışında son yıllarda gittikçe daha fazla gelişen bu güvence denetimi alanının farkında olmadıklarını göstermektedir. Bu farkında olmayış, güvence hizmetlerinin gelişiminin önünde bir engel olarak durmaktadır. Bu nedenle, denetçilerin bu yeni hizmet türleri hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Bunun için, denetçilere bu yeni hizmet türlerinin yeni kazanç kapısı yarattığı fikri aşılanmalıdır. Denetim mesleğinde, ürün gamının genişlemesi, rekabet ile ilgili problemlerin çözümünde etkili olacaktır.

Denetçiler arasında bu yeni güvence hizmetleri ile ilgili farkındalığın artırılmasında en önemli rol akademisyenlerde olacaktır. Akademisyenler, yapacakları araştırma, seminer, konferans, sempozyum gibi etkinlikler ile bu yeni hizmet türünün tanınmasında ve gelişmesinde etkili olacaktır. Ayrıca, denetim derslerinde bu konu öğrencilere bir haftalık bir ünite olarak anlatılarak geleceğin olası denetçisi olan öğrencilerde farkındalık yaratılmış olunabilir. Yine, akademisyenlerle TURMOB, KGK, Ticaret Odaları, gibi meslek örgütlerinin işbirliği ile çeşitli seminer programları, sempozyumlarla farkındalık artırılabilir. Bu konu, destek hizmeti veren ve alan tüm sektörlerde tanıtılmalıdır.

GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı ile ilgili çalışmalar Türkiye'de sınırlı sayıdadır. Bu çalışmaların sayısı, bu hizmet türünün gelişmesi için önemlidir. Akademik alanda, bu konu ile ilgili yapılabilecek çok sayıda konu önerilebilir. Özellikle, kontrollere yönelik güvence raporu almanın, destek hizmet alan ve veren işletmelere ne tür kazançlar sağlayacağı konusu irdelenebilir. Bu yeni hizmet türünün, işletmelerin verimliliği ve maliyetleri üzerinde etkisi araştırılabilir. Bu yeni hizmet türünün gelişmesinde, muhasebe ve denetim kültürünün etkisi incelenebilir. Ayrıca, hem öğrencilere hem de öğretim elemanlarına yönelik güvence hizmeti konusundaki farkındalıklar incelenebilir.

Güvence hizmetleri geniş kapsamlı bir konu olmakla birlikte bu çalışmada sadece GDS 3402 standardı ele alınmıştır. Diğer güvence hizmetlerine ilişkin gerek araştırma gerekse süreç odaklı benzer çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

1. ALTINTAŞ, N.N. (2011). Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
2. ATABAY, E. (2016). Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçümlemesi (Yayımlanmamış doktora tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
3. CANTÜRK, S. (2012). ISAE 3402 – Destek Hizmeti Şirketlerinde Güvence Raporu, KPMG yayını, İstanbul.
4. KALAYCI, Ş. (2014). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, 6. Baskı, Asil Yayınları, Ankara.
5. KPMG (2013). Uluslararası Destek Hizmetleri Uygulamaları, KPMG Türkiye Araştırma Raporu, Finansal Hizmetler, Türkiye.
6. KPMG (2013b). Practice Guide 4 Service Organisation Control Report, ISAE 3402, KPMG Advisory N. V
7. HASAN, M., MAIJOOR, S., MOCK, J.T., ve VANSTRAELEN, A. (2005). “The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided”. International Journal of Auditing, 9: 91-102
8. REED, R. 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
9. URL, <http://www.goldmoney.com/faq/governance-and-regulation#ID123>