

Econder |

International Academic Journal

[Econder], 2020, 4 (2): 448/461

Güvence Hizmetlerinin Denetimi

&

Audit of Assurance Services

Esra YILMAZ

Ph.D, Karabuk University, LEE

yilmazesraa@outlook.com

Orcid ID: 0000-0001-9028-7145

Abdullah KARAKAYA

Prof. Dr., Karabuk University, İİBF, Yönetim Bilişim Sistemleri

akarakaya@karabuk.edu.tr

Orcid ID: 0000-0002-3214-6771

Makale Bilgisi / Article Information

Makale Türü / Article Types : Araştırma Makalesi / Research Article

Geliş Tarihi / Received : 04.05.2020

Kabul Tarihi / Accepted : 27.08.2020

Yayın Tarihi / Published : 30.12.2020

Yayın Sezonu : Aralık

Pub Date Season : December

Cilt / Volume: 4 Sayı – Issue: 2 Sayfa / Pages: 448-461

Atıf/Cite as: Yılmaz, E , Karakaya, A . (2020). Güvence Hizmetlerinin Denetimi. Econder International Academic Journal , 4 (2) , . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/econder/issue/57015/731936>.

İntihal /Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software.

Copyright © Published by Hayrettin KESGİNGÖZ- KSU University, Kahramanmaraş, 46000 Turkey. All rights reserved.

Güvence Hizmetlerinin Denetimi

Öz

Örgütlerin sürdürülebilirliklerini devam ettirebilmek için organizasyon yapısı ve finansal koşullardan kaynaklanan riskleri minimize etmeleri gerekmektedir. Denetim ve inceleme hizmetleri bu noktada önemlidir. Yapılan akademik çalışmalar göz önüne alındığında gerçekleştirilen denetimin kalite durumunun, finansal raporlamanın kalite durumuna direkt olarak etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Son yıllarda firmaların iflas etmelerine sebebiyet veren muhasebe skandalları neticesinde finansal raporlama ile denetim alanında itibar kayıpları yaşanmıştır. Yaşanan itibar kayıplarının ortadan kaldırılması amacıyla uluslararası veya yerel standart belirleyicisi olan düzenleyen ve denetleyen firmalar vasıtasıyla önceden yayınlanan düzenlemelerin yenilenmesi yönünde reform niteliğinde yeni düzenleme ve çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı, yapılan söz konusu yeni düzenlemeler ile güvence hizmetlerinin ve güvence hizmetleri denetiminin neler olduğunun incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim, Denetim, Güvence Hizmetleri, Güvence Hizmetleri Unsurları, Güvence Hizmetleri Denetimi.

Audit of Assurance Services

Abstract

Organizations need to minimize risks arising from organizational structure and financial conditions in order to maintain their sustainability. Audit and inspection services are important at this point. Considering the academic studies conducted, it was concluded that the quality status of the audit was directly affecting the quality of financial reporting. In recent years, due to the accounting scandals that caused the companies to go bankrupt, there has been a loss of reputation in the field of financial reporting and auditing. With the aim of eliminating the losses of reputation experienced, reformed new arrangements and studies were carried out to renew the previously published regulations through the firms that regulated and supervised international or local standards. The purpose of this study is to examine what new assurance arrangements and assurance services and assurance services audit are.

Keywords: Management, Audit, Assurance Services, The Element of Assurance Services, Assurance Services Audit.

Giriş

Denetim ortamı son 10 yıl içerisinde yaşanan olaylardan dolayı bugün çok daha karmaşık bir durumdadır. Bu karmaşıklığı minimum seviyeye indirebilmek amacıyla güvence hizmetlerinin denetimi konusu üzerinde durulmaktadır. Şu anki finansal muhasebe, iş raporlama ve denetim uygulaması, finansal performans alanı dışındaki kritik bilgilerin çoğunu yok sayar. Bir işletmenin performansını değerlendirme noktasında sadece genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine yönelik hazırlanan mali tablolarda bulunan kalemleri değil, aynı zamanda bu hizmetlerin denetlenmesi noktası da dikkat edilmesi gereken hususlardandır. Fakat güvence hizmetleri ve türleri hakkında çok fazla literatür varken, güvence hizmetlerinin denetimi ile ilgili çalışmalar sınırlıdır. Güvence hizmetleri üzerine ilk çalışmanın TÜRMOB tarafından, en geniş düzenlemenin ise 660 sayılı KHK (Kanun Hükmünde Kararname) ile kurulan Türkiye de denetim ve muhasebe alanında düzenleme gerçekleştirmekle görevli tek kurum olan KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yapıldığı gözlemlenmektedir. TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” IAASB tarafından yayımlanan denetim standartlarını 2004 senesinde Türkçeye çevirerek yayınlamıştır (Dinç, E. ve Atabay, E. 2016; 1528).

Dünyanın diğer bölgelerindeki muhasebe grupları da ihtiyaçlarını karşılayarak güvence hizmetlerini genişletmek için planlar geliştirmektedir. Örneğin, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA), Elliott Komitesi tarafından benzer sorunları ele alan bir projeye sahiptir ve Birleşik Krallık'taki muhasebe mesleği, denetim işlevinin seçilen yeni güvence hizmet alanlarına genişletilmesini araştıran bir denetim gündemi geliştirmektedir (Holstrum vd., 1998; 352). IFAC'ın Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) yakın zamanda güvence hizmetlerinin küresel genişlemesini araştırmış ve bilgilerin güvenilirliğini raporlama (1997) hakkında önerilen Uluslararası Denetim Standardı'nın bir taslağını yayınlamıştır.

Muhasebe gruplarının ve firmaların hayatta kalmak ve gelişmek için mesleğin hızla değişen iş koşullarına ve rekabetçi ortamlara uyum sağlaması gerektiği açıktır. Bu doğrultuda güvence hizmetlerinin denetimi, piyasalar, süreçler ve finansal olmayan kaynaklar gibi diğer kritik varlık performans alanlarını da

dahil ederek finansal muhasebe, işletme raporlama ve güvence hizmetlerimizi geleneksel finansal alanın ötesinde denetleyen önemli bir hayatta kalma stratejisi olarak değerlendirilmektedir (Holstrum vd., 1998; 356).

Literatür taraması yapıldığında araştırmacıların güvence hizmetleri ile ilgili araştırmaların yürütüldüğü ancak güvence denetimi konusunun fazla bilinmediği sonucuna ulaşmıştır.

1. Güvence Hizmetleri

Güvence, bir sistemin belirli gereklilikleri yerine getireceği iddiasını destekleyen bir dizi denetlenebilir talep, gerekçeli tartışma ve kanıt içeren yöntem olarak tanımlanmaktadır (Koelemeijer, 2018). Güvence hizmetleri ise; karar alacak kişiler için faydalanacakları bilgilerin kalite düzeyini arttırmak sebebiyle denetçiler veya diğer profesyoneller tarafından verilen bir hizmettir (Bozkurt, 2012:2).

Amerika Birleşik Devletleri'nde, dört profesyonel grup güvence hizmetleri talebini karşılamakla ilgili konuları ele almıştır. Bu gruplar;

- Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi, 1991-93),
- Sante Fe Güvencesi Vizyon Konferansı (1993),
- AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi, 1994-97),
ve
- Amerikan Muhasebe Derneği'nin gelecekteki Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetleri Görev Gücü (1994-97).

Güvence hizmetlerinin çıkış noktası, Ed Jenkins'in başkanlık ettiği AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesinin çalışmalarından kaynaklanmıştır. AICPA, 1991 yılında iş raporlarının uygunluğu ve kullanılabilirliği konusundaki endişeleri gidermek amacıyla bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili çalışmaları yürütmek için Jenkins Komitesi'ni kurmuştur (Holstrum and Hunton, 1998:351). Sadece denetim veya onay anlamında hangi yeni hizmetlerin geliştirilebileceği değil, aynı zamanda hangi yeni hizmetlerin güvence hizmetleri adı verilen daha geniş bir hizmet kavramına geçişte uygun olacağına karar verilmesi özel komitenin görevidir. Komitenin sorumluluklarına göz atmak gerekirse; uzun vadeli eğilimlerin etkisini göz önüne alarak, denetim ve güvence ortamının diğer özelliklerinin yanında

mevcut durum ve geleceği analiz etmeye yönlendirir. Bunu yaparken güvence verme sürecinde bilgi kullanıcılarının ve diğer paydaşların ihtiyaçlarına odaklanmaktadır. Nihayetinde komitenin amacı taraflar için hizmetlerin nasıl geliştirileceğini saptamaktır (Jacobson and Elliott, 1994:90).

Uzmanlık seviyesi ve organizasyondan bağımsızlık tutumuna sahip olduğu için denetim işlevi CPA tarafından sağlanmaktaydı. Fakat 1990 yılında çeşitli faktörler CPA'nın mesleğinin değişmesine ve doğal olarak meslek tarafından sunulan ticari hizmetlerinde değişmesine yol açmıştır. Amerikan CPA Enstitüsü (AICPA) Komitesi olan Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (SCAS), altı potansiyel yeni güvence hizmetini belirtmiştir. Bunlar arasında elektronik ticaret güvencesi, sağlık bakımının performans ölçümü, işletme performans ölçümü, bilgi sistemlerinin kalitesi, kapsamlı risk değerlendirmeleri ve geriatrik bakım güvencesi yer almaktadır (Reed, 2001:16). Ülkemizde ise, güvence hizmetleriyle ilgili çalışma yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Kurumun yürürlüğe koyduğu standartlar doğrultusunda güvence hizmetleri;

- Bağımsız denetim,
- Sınırlı denetim,
- Üzerinde mutabık kalınan işlemler ve
- Güvence denetimi olarak 4 sınıf şeklinde toparlanabilir (Dinç ve Atabay, 2016:1428).

Finansal tablo denetimi, yatırımcı ve alacaklılara sunulan bilgi setinin güvenilir olduğunu garanti eder. Ancak günümüz dünyasında pazarın kalitesi yüksek bilgiye olan ihtiyacı, güvenilir tarihsel maliyet esasına dayanan finansal tablolara duyulan ihtiyaçtan çok daha fazladır. Bu nedenle, güvence hizmetleri hem denetim sektörünün büyüme sorunlarına cevap verir hem de denetim geleneğini uzun zaman hizmet edeceği veya geriye dönük daha geniş bir pazara uyarlar (Elliott, 1997:61).

1.1.Güvence Hizmetlerinin Unsurları

AICPA (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği) düzenlemeleri ile benzerlik gösteren IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)'nın

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde, üçlü taraf ilişkisi, uygun konu, uygun ölçüt, yeterli ve uygun kanıt ile güvence raporunun güvence hizmetlerini oluşturduğundan söz edilmektedir (IFAC Handbook Framework, Paragraf 20:10).

Üçlü Taraf İlişkisi; Uygulayıcı, sorumlu taraf ve amaçlanan kullanıcılar (bilgi kullanıcıları) şeklinde üç farklı tarafı kapsamaktadır.

Uygulayıcı; Güvenceyi verecek olan uygulayıcılardır. Denetçi teriminden daha geniş kapsamlı olan ve ISA (Uluslararası Denetim Standartları) ve ISRE (Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları)'lerde, finansal tabloların denetimi veya gözden geçirilmesi dışındaki güvence sözleşmelerini sağlayan serbest çalışan muhasebe meslek mensubunu ifade etmektedir (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, md. 23).

Sorumlu taraf; Güvencenin alınacağı taraf sorumlu taraflardır. Konu belirleme, ölçüt seçme ve meslek mensubu ile sözleşme yapmaktan sorumlu olan genellikle yönetim veya yönetim kuruludur (Rick vd., 2005:118). Sorumlu tarafından amaçlanan kullanıcılara beyanın sunulması veya sunulmamasına yönelik olarak sorumlu tarafın sorumluluğunun değiştiği iki güvence sözleşmesinden bahsedilmektedir (IFAC Handbook Framework, Paragraf 10:7).

Konunun değerlendirmesi, ölçümü ve hizmetin konusu beyandan sorumlu olan tarafından yapılarak bilginin kullanıcılara sunulduğu sözleşmelere "beyan temelli sözleşmeler" denilmektedir (IFAC Handbook Framework, Paragraf 10:7). Örnek vermek gerekirse; örgüt beyandan da (kar uygulamaları hakkında hazırladığı rapor) hizmetin konusundan da (kar uygulamaları) mesuldür. Bunun yanı sıra bir devlet kurumunun, örgütün kar uygulamaları ile ilgili hazırladığı rapora yönelik güvence sözleşmesi oluşturmak için meslek mensubu ile anlaşması ise sorumlu tarafın beyandan mesul olduğu fakat hizmet konusundan mesul olmadığı anlaşma türüne örnek verilebilir. Bu durumda sadece hazırladığı rapordaki beyandan sorumlu taraf devlet kurumudur. Doğrudan raporlama sözleşmelerinde ise, meslek mensubu konunun değerlendirme ve ölçümünü kendisi yapar veya sorumlu taraftan değerlendirme ve ölçümü gerçekleştirdiğine yönelik amaçlanan kullanıcıların erişimine kapalı olan (kullanıcıların erişimine güvence raporunda sunulur) beyan elde eder. Bu tür sözleşmelerde, sorumlu taraf güvence hizmetinin konusundan sorumludur (Güredin, 2007).

Amaçlanan kullanıcılar; Güvencenin sunulacağı taraf kullanıcılarıdır. Güvence raporunun hitap ettiği ve örgütlerin sunduğu finansal veya finansal olmayan bilgileri kullanarak karar verecek olan tarafları kapsamaktadır. Amaçlanan kullanıcılar, meslek mensubu ve sorumlu taraf arasındaki bir sözleşme ile belirlenebilir (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, md.27-30).

Uygun Konu; Yönetimin politika ve performansı, sistem ve süreçleri, uyumu, uygunluk beyanı, veri belirteçleri vb. yönetimin bütün raporları güvence konusu olabilir (LBMA, 2013: 26). Güvence sözleşmesinde, güvence sağlanacak konu ve bu konuya ilişkin beyan farklı şekillerde olabilir (IFAC Handbook Framework, Paragraf 31, s.13.)

- Finansal performansa yönelik konularda gerçekleştirilecek güvence hizmetlerinde (tahmini finansal durum ve nakit akışları gibi) beyan; finansal tablolarda ifade edilen gelir ve giderin muhasebeleştirilerek ölçülmesi, sunumu ve açıklanması olabilir.
- Davranışa yönelik konularda sağlanacak güvence hizmetlerinde (örneğin, düzenlemelere olan uyum ve insan kaynakları uygulamaları) beyan, uyum veya etkinliğe yönelik bir beyan olabilir.
- Sistem ve süreçlere yönelik konularda verilen güvence hizmetlerinde (bir örgütün iç kontrol veya bilgi sistemi gibi) ilgili beyan, iç kontrolün ve bilgi sisteminin etkinliğine yönelik gerçekleştirilebilir.

Meslek mensubu görüş bildirebilmek amacıyla beyan hakkında yeterli uygun ve yetecek kadar bilgi toplar.

Uygun Ölçüt; Güvence talep edilen konuya ve raporun oluşturulmasına yönelik uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Örneğin davranış konularını içeren raporlarda uyum ve etkinliğe dikkat edilirken finansal tablolara yönelik konularda Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri uygulayıcının dikkate alacağı kriterleri oluşturmaktadır. Ölçütün uygun olabilmesi için ilgililik (güvence hizmeti verilecek konu dışında olmamalı), eksiksizlik, güvenilirlik (meslek mensupları aynı şartlar altında kullandığında konu tutarlı sonuçlar vermeli), tarafsızlık ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşıması gerekmektedir. (IFAC Handbook Framework, paragraf 36)

Yeterli ve Uygun Kanıt; Uygulayıcının güvence raporunu oluştururken kanıtların önemliliği, sözleşmenin riskini ve kanıtın nitelik ile nicelliğini de göz önüne alarak ihtiyaç duyduğu ispat niteliğinde olan bilgi ve belgelerdir (IFAC Handbook Framework, Paragraf 39:15-16).

Önemlilik; Kanıt sayısı ile önem düzeyi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Önem seviyesi az olan faktöre yönelik daha az kanıt toplanırken aksi durumda daha fazla kanıt toplanmaktadır (Kavut vd., 2011: 149).

Sözleşmenin Riski; Meslek mensubunun doğru olmayan bir görüşü beyan etme riskini kapsamaktadır. Denetçi ne kadar risk içerikli bir ortamda çalışıyorsa ihtiyaç duyacağı kanıt sayısı da o oranda artmaktadır (Usul, 2013: 134).

Kanıtın Nitelik ile Nicelliği; Kanıtın nicel olması sayı bakımından yeterli olmasını ifade ederken nitelik unsuru ise, ilgililiği ve güvenilirliğini ifade etmektedir (Kavut vd., 2011: 149).

Güvence Raporu; Denetçi güvenceye konu olan unsur ile ilgili incelemelerini tamamladıktan sonra elde ettiği sonuçları yazılı olarak taraflara beyan etmesi gerekmektedir. Denetçinin incelemeleri sonucunda elde ettiği yazılı bu belgeye “güvence raporu” denilmektedir (Atabay, 2016: 30).

1.2. Denetim ve Güvence Denetimi

Denetim; ekonomik olay ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun araştırılması ve toplanan kanıtların ölçülmesi sürecidir. Örgüt yönetiminin kaliteli yüksek karar verme ihtiyacından kaynaklanan denetim, işlemlerin doğru ve eksiksiz yürütülmesini sağlar. Denetimin amacı, örgütlerin sürdürülebilirlik ve diğer fonksiyonlarını devam ettirebilmeleri için minimize etmeleri gereken risklere karşı önlem almaktır. Bunu sağlarken finansal veya finansal olmayan bilgilere güven yatırımcılar için büyük önem arz etmektedir (Elliott, 1997:61). Güvence denetimini; “taraflar arasında sözleşmeye yönelik bir ilişkinin, taraflar dışındaki bir uzman tarafından doğrulanması veya doğrudan belirlenmiş kriterler göz önüne alınarak kontrol edilmesi yani denetlenmesi neticesinde uzman tarafından güvence sunulmasını sağlayan bir denetim biçimi” şeklinde ifade etmek mümkündür (GDS 3000, 2015: Giriş, Paragraf 2). Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri haricindeki güvence denetimleri,

hizmet veren veya hizmet alan örgütler, bahsi geçen hizmete yönelik üçüncü taraftan güvence sağlamış olmaktadır (GDS 3000, 2018:3).

Dünya da pek çok ülkede denetimde açık beklentisi ve buna katkıda bulunan faktörler üzerine birçok araştırma yapılmıştır. Genel olarak, finansal tablo kullanıcılarının ve toplumdaki diğer çıkar gruplarının denetim işlevi veya denetçilerin sorumlulukları hakkında çok az bilgiye sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, 1980'lerin ve 1990'ların sonlarından bu yana denetçi raporuna açıklayıcı paragraflar dahil edilmesine rağmen, anlayışlarının zaman içinde artmadığını tespit etmişlerdir. Yapılan bir araştırmada Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunun (SEC) bulduğu eksiklere dayanarak, denetleme yapan Yeminli Mali Müşavir (CPA) firmalarının ve bireysel denetçilerin kendilerini geliştirmesi gerektiği çok sayıda alan olduğu üzerinde durulmuştur.

Denetim sorunlarının en yaygınları denetimin birçok alanını etkileyen yönetim sorunlarını kapsar. Bunlar; yeterli veya yetkin kanıt toplayamama, özen göstermeme ve profesyonel şüphe eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Çoğu durumda, bu tür sorunlar için en iyi çözüm, denetçilerin düzgün tasarlanmış bir kalite kontrol sistemi geliştirmesidir. Böyle bir sistem, denetim ekibinin tüm üyelerini kabul edilebilir bir performans düzeyini ve günlük katılımı korumaya teşvik edecek bir kültür oluşturur.

Yeminli Mali Müşavir (CPA) şirketleri, politika ve prosedürlerin kapsamında, ortakların zamanında katılımını içeren uygun planlama, denetim ve gözden geçirmenin önemini vurgulamak için kendi kalite kontrol sistemlerini değerlendirmelidir. Ek olarak, firmalar, firma liderlerinin denetim ekiplerinin uygun belgeleri (taslaklar değil nihai belgeler) incelemelerini ve ekiplerin tüm denetim programı adımlarını tamamlamalarını sağlamak için yeterince ayrıntılı olduklarından emin olmak adına mevcut kalite kontrol prosedürlerini gözden geçirmelidir. Bu prosedürler, denetçilerin yönetim temsilcilerini ek kanıtlarla destekleyerek denetim kanıtı olarak kullanılmalıdır. Denetim ekibi görev boyunca tüm etkilenen tarafları göz önünde bulundurmalı yalnızca yönetimi değil, aynı zamanda işletmenin yönetim kurulunu, denetim komitesini, hissedarları ve yatırımcı halkı da dikkate almalıdır (Beasley vd., 2001:4)

1.2.1. Güvence Denetiminin Türleri

Güvence denetimi; sunulan güvencenin seviyesi ile sözleşme türü ve ulaşılan sonuca yönelik olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Sunulan Güvence Seviyesi; Denetçinin hedef kullanıcılar için elde ettiği güvenceye yönelik olarak kararını olumlu şekilde ifade ettiği makul güvence sözleşmeleri ile kararını olumsuz şekilde ifade ettiği sınırlı güvence sözleşmelerini kapsamaktadır.

Sözleşme Türleri ve Ulaşılan Sonuç Bakımından; Güvence denetimi denetçiler veya denetçi haricindeki uzman kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. Denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetime doğrudan denetim denirken denetçi haricindeki kişiler tarafından gerçekleştirilen denetime beyana dayalı güvence sözleşmesi denilmektedir.

- **Beyana Dayalı Sözleşme:** Denetçi haricindeki tarafların, denetim konusuna yönelik gerçekleştirdiği güvence çalışmaları neticesinde beyan şeklinde sundukları raporları kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik, mevzuata uygunluk gibi konulardaki güvence denetimlerinin ulaşılan sonuca göre, bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğini ortaya çıkarmaktadır.
- **Doğrudan Raporlama Sözleşmeleri:** Denetçinin kararının esas konu ve kriter açısından direkt olarak ifade edildiği sözleşmelerdir. Bu güvence denetiminde, uygulayıcı konuyu değerlendirir. Aynı zamanda kullanıcıların ulaşmadığı değerlendirme ve ölçmeyi gerçekleştiren sorumlu taraftan bir beyan alır (GDS 3000, 2015: Tanımlar Paragraf 12).

1.2.2. Güvence Denetimi Süreci

Başlangıç

- Güvence hizmetinin talep edilmesi
- Teklif mektubunun oluşturulması
- Ön kapsamın belirlenmesi
- Müşteri ile Sözleşmenin kabul edilmesi
- Beyan mektubunun alınması
- Sözleşme mektubunun hazır hale getirilmesi

Planlama

Econder |

ECONDER
International Academic Journal
[Issn: 2602-3806]

Cilt / Vol: 4,
Sayı/Issue: 2,
2020

- Güvence çalışmaları kapsamının kesinleştirilmesi
- Örgüt iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi
- Güvence risklerinin tespit edilmesi
- Önemlilik seviyesinin tespit edilmesi

Yürütme

- Denetim programlarının hazır hale getirilmesi
- Denetim programlarının uygulanması

Tamamlama

- İşletmeden yazılı açıklamaların istenmesi
- Denetim döneminin ardından meydana gelen olayların değerlendirilmesi
- Destek hizmeti veren örgüt yönetimi ile mülakat ve son görüşün gerçekleştirilmesi
- Güvence raporunun hazırlanması ve teslim edilmesi

Denetçi güvence denetim çalışmalarını gerçekleştirirken GDS 3000'i dikkate almak ve ilgili güvence hizmetleriyle bağlantılı güvence denetim standardına uyacak şekilde rapor hazırlamak mecburiyetindedir.

Sonuç ve Öneriler

Bir süredir devam eden güvence hizmetlerinin genişletilmesi süreci muhasebenin niteliğini akademik bir disiplin olarak değiştirecektir. Muhasebe firmaları bilindiği üzere bazı büyüme kaynaklarına sahiptir. Birkaç yıldır danışmanlık uygulamaları şiddetle büyüyor ve gelecekte de büyümeye devam edecektir. Bu, denetime önem veren firmalar için iyi bir gelişmedir. Çünkü firmaların ekonomik sağlığı, denetim kalitesini korumalarına, denetim teknolojisine yatırım yapmalarına ve denetimi değişen ekonomik koşullara uyarlamalarına olanak sağlayacaktır.

Mali tablo denetimi, yatırımcı ve alacaklılara sunulan bilginin güvenilir olduğu yönünde güvence sağlar. Fakat, piyasada mevcut olan yüksek kaliteli bilgiye ihtiyaç, güvenilir ve tarihi maliyet esasına dayanan finansal tabloların açıklanmasından çok daha fazladır. Dolayısıyla, güvence hizmetleri sadece

denetim sektörünün büyümesine yardımcı olmakla kalmaz, aynı zamanda denetim geleneğini uzun zaman önce hizmet edeceği daha geniş bir pazara da uyarlar. Hizmetler, küresel pazarda finansal olmayan bilgiler ve her türlü bilgi sistemleri konusunda güvence sağlamayı içerirken, güvence sağlayıcıları ve muhasebe eğitimcileri için zorluklar yaratabilmektedir.

Mevcut muhasebe ve finansal raporlama ortamında, genel anlamda kabul gören muhasebe ilkelerine göre ülkeler arasındaki farklılıklar, uluslararası sınırlar arasında engeller oluşturmaktadır. Bu nedenle birçok bakımdan, güvence hizmeti sorunları muhasebe veya denetim sorunlarından daha uluslararası ve küreseldir. Hem oluşabilecek sorunları gidermek hem de yüksek kaliteli güvenilir bilgi sunmak açısından güvence hizmetlerinin denetimi bu noktada önem arz etmektedir.

Güvence denetimi, sağlanan hizmetin yüksek kaliteye sahip olup olmadığının üçüncü taraflarca doğrulanması neticesinde tarafların örgüte olan güvenini arttıran bir denetim faaliyetidir. Bunun sonucunda ortaya çıkacak olan güven ortamı; üretim, ticaret, finans, iş birliği gibi konularda, işletmelerin daha kolay hareket etmelerine zemin hazırlar. Özel ve kamu sektöründe nadiren bilinen güvence denetimi olgusunun farkındalığının artırılması için gerek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TÜRMOB ve Üniversiteler tarafından bilgilendirme çalışmaları yapılması, bu denetim sisteminin yaygınlaştırılması ve etkililiği açısından önemlidir.

Kaynakça

- Atabay, Esra (2016). Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçülmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Trabzon.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 04.06.2014.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 19(1), 63.
- Bozkurt, Nejat (2012), TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30, 771-785.

- Demir, M., Ülker, Y., & Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104.
- Desired Improvements to, the Audit Report, (2009) "Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users" *Understanding of, and Desired Improvements to, the Audit Report"*.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. Suleyman Demirel *University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 21.
- Elliott, Robert K. (1997), "Assurance Service Opportunities: Implications for Academia", *Accounting Horizons*, 11(4), 61-74.
- Gürbüz Didem Göç, "Elektronik Ticarete Hukuki Yapı ve Yasal Düzenlemeler", *Mükellefin Dergisi*, 2000.
- Güredin, Ersin (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Baskı, İstanbul: *Arıkan Matbaası*.
- Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements-Part II, International Framework for Assurance Engagements (*IFAC Handbook Framework*), 2010
- 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 Handbook Framework, Paragraf 23-24, s.11.
- IFAC Handbook Framework, Paragraf 31, s.13.
- IFAC Handbook Framework, Paragraf 39, s.15-16.
- IFAC, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, 1 Ocak 2005.
- 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.
- Jacobson, P. D., & Elliott, R. K. (1994). AICPA assurance services committee: What is the future of auditing? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 6(2), 87-97.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ, *Türkiye Denetim Standartları Tebliği* No: 45, T.C.Resmi Gazete, 29524, 6 Kasım 2015.

- Kavut, Lerzan vd. (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMMMO Yayınları: 130.
- Koelemeijer, D. (2018). Enhancing the Cyber Resilience of Critical Infrastructures through an Evaluation Methodology Based on Assurance Cases. *Procedia Computer Science*, 126, 1779-1791.
- 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).
- 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.
- Rick Hayes v.d., Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, 2.bs., İngiltere, *Prentice-Hall*, 2005, s.118.
- Usul, Hayrettin (2013), Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Ankara: *Detay Yayıncılık*.