



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr
ISSN 1308-8335
Yıl: 15, Sayı: 30, 143-158, 2024

Arastırma Makalesi

KALİTE YÖNETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA DENETİM ŞİRKETLERİ TARAFINDAN OLUŞTURULAN DAVRANIŞ KURALLARI (CODE OF CONDUCT CREATED BY AUDIT COMPANIES WITHIN THE SCOPE OF QUALITY MANAGEMENT STANDARDS)

H. Pınar KAYA¹, Şaban UZAY²

ÖZ

Davranış kuralları; bağımsız denetim şirketi çalışanlarının birbirlerine, müşterilerine ve topluma karşı olan sorumluluklarının ana hatlarını çizen ve şirket değerlerini net olarak yansıtan yazılı kurallardır. Çalışanların kişisel ve profesyonel davranışlarına rehberlik etmesi açısından denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kuralları önemlidir. Kalite yönetim standartlarında, denetim şirketi personelinin kaliteye olan bağlılığını artırmak ve denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak için denetim şirketlerine davranış kuralları oluşturmaları önerilmiştir. Ayrıca şirketlerin davranış standartları oluşturma yaklaşımları, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından şirketin etik değerlere bağlılığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Çalışmanın amacı küresel çapta birçok ülkede faaliyet gösteren ve denetim literatüründe dört büyükler olarak bilinen denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kurallarının karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Çalışmada doküman analizi bilimsel araştırma yöntemi kullanılmış ve denetim şirketlerinin davranış kuralları içerik olarak analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; dürüst davranmak, fark yaratmak, önem vermek, birlikte çalışmak, mümkün olanı yeniden hayal etmek, müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek, topluma katkıda bulunmak, yasalara ve standartlara uymak, doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak, kaliteye odaklanmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, yasa dışı veya etik olmayan davranışlara tolerans göstermemek, verileri, bilgileri ve entelektüel sermayeyi korumak, adil rekabet etmek, herkesin başarılı olabileceği kapsayıcı bir ortam oluşturmak, insanların müstesna olmasına yardımcı olmak, sorumluluk sahibi olmak ve kamu güvenini kazanmak denetim şirketleri tarafından benimsenen davranış kurallarıdır. Yapılan bu çalışma sonuçlarının Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan bağımsız denetim şirketlerine davranış kuralları rehberi hazırlama aşamasında örnek teşkil etmesi ve katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kalite Yönetim Standartları, Davranış Kuralları, Bağımsız Denetim Şirketleri

JEL Kodları: M42

ABSTRACT

Code of conduct; these are written rules that outline the responsibilities of independent audit company employees towards each other, their customers and society and clearly reflect the company values. Codes of conduct established by audit companies are important in guiding the personal and professional behavior of employees. In quality management standards, audit companies are recommended to establish codes of conduct to increase the commitment of audit company personnel to quality and to create a quality culture within the audit company. In addition, companies' approaches to establishing behavioral standards are considered as an indicator of the company's commitment to ethical values in terms of the effectiveness of the internal control system. The aim of the study is to comparatively examine the codes of conduct created by audit companies operating in many countries globally and known as the big four in the audit literature. In the study, the scientific research method of document analysis was used and the codes of conduct of auditing companies were analyzed in terms of content. According to the findings, acting honestly, making a difference, caring, working together, reimagining the possible, providing exceptional service to customers, encouraging talented

¹ Doç. Dr., Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0002-8736-088X, pkaya@ahievran.edu.tr

² Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0003-0622-7962, suzay@erciyes.edu.tr

professionals, contributing to society, complying with laws and standards, working with the right customers and third parties, focusing on quality, maintaining objectivity and independence. To protect, not tolerate illegal or unethical behavior, to protect data, information and intellectual capital, to compete fairly, to create an inclusive environment where everyone can succeed, to help people be exceptional, to be responsible and to gain public trust are the rules of conduct adopted by audit companies. The results of this study are expected to set an example and contribute to the preparation of a code of conduct guide for independent audit companies operating in Turkey and not included in the international audit network.

Keywords: *Quality Management Standards, Code of Conduct, Independent Audit Companies*

JEL Classification: M42

1. GİRİŞ

Güvence sağlamak üzerine inşa edilen denetim mesleği, piyasalarda şeffaflığı artırma ve kamu yararına hizmet etme açısından kritik öneme sahiptir. Bu açıdan önemli sorumlulukları olan bağımsız denetçilerden ve bağlı oldukları denetim şirketlerinden her zaman doğru olanı, en doğru şekilde yapmaları beklenmektedir. Dünya her geçen gün hızla değiştikçe ve karmaşık hale geldikçe piyasada güveni korumak daha da zorlaşmaktadır. Değişime uyum sağlamak amacıyla denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisi ve sorumluluğu olan kurum ve kuruluşlar sürekli olarak yeni yaklaşımlar ortaya koymak için çalışmaktadır. Kalite yönetim standartlarının oluşturulması ve yayımlanması da özellikle Enron sonrası önemli finansal skandallara tepki olarak başlayan düzenlemelerin devamı niteliğinde olup, son yıllarda denetime yönelik yapılan yeni düzenlemelerden biridir.

Denetimde kaliteyi artırmak amacıyla KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından oluşturulan Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1'i 2013 yılında Türk mevzuatına kazandırmıştır. Ancak son yıllarda denetim sektöründe meydana gelen köklü değişiklikler ve teknolojiye yaşanan hızlı gelişmeler, denetim şirketlerinin kurumsal yapılarını, hesap verme yükümlülüklerini, liderlik yaklaşımlarını, denetim metodolojilerini ve müşteri kabul süreçlerini önemli ölçüde etkilemiştir. KGK tarafından yapılan gözetim ve incelemeler ile birlikte IAASB tarafından yürütülen "Kalite Yönetim Projesi" sonucu "Kalite Yönetim Standartları (KYS)" başlığında yeni bir yaklaşım ortaya çıkmıştır. KYS, denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerine yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmakta ve bağımsız denetimin kalitesini etkilemesi beklenen risklerin daha proaktif bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır (KGK, 2022).

Rekabet üstünlüğünün elde edilmesi açısından vazgeçilmez bir unsur haline gelen kalite, piyasada faaliyet gösteren tüm şirketler için yönetilmesi gereken önemli bir konudur. Denetim şirketleri tarafından sağlanan hizmetlerin kalitesi ve kalitenin tutarlı bir şekilde sürdürülebilmesi, şirket içinde oluşturulan kalite yönetim sisteminin başarısına bağlıdır. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketleri tarafından KYS 1 kapsamında oluşturulması ve risk esaslı bir yaklaşım benimsenerek uygulanması gereken kalite yönetim sistemleri, denetim süreçlerinin tutarlı bir şekilde yürütülmesini ve denetimin kalitesinin etkin olarak yönetilmesini sağladığı için denetim şirketlerinin her müşterisine standart bir hizmet vermesi açısından önem taşımaktadır.

Denetim şirketlerine ve denetim şirketleri tarafından verilen hizmetlere güven duyulabilmesi, kalite yönetim sistemlerinin etkinliğine ve hem denetim şirketlerinin hem de denetçilerin kalite yönetim standartlarını uygulama düzeylerine bağlıdır. Kalite yönetim sisteminin etkinliğini ise denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığı, denetçilerin mesleğinin gerektirdiği yüksek ahlaki değerler doğrultusunda hareket edip etmediğinin belirlenmesi ve şirket içinde denetim kültürünün oluşturulmasına yönelik önlemlerin alınıp alınmaması etkilemektedir. Bu kapsamda KYS 1 ilk uygulama rehberinde denetim şirketlerine davranış kuralları oluşturmaları önerilmiştir. Bunun yanısıra davranış kuralları oluşturmak denetim şirketlerinin iç kontrol sisteminin etkinliği açısından da önemlidir. İç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol ortamını düzenleyen ilkeler arasında yer alan ve şirketin etik değerlere bağlılığını gösteren yaklaşımlardan biri de davranış standartlarının oluşturulmasıdır (COSO Rehberi, 2016: 14).

Çalışmanın amacı; doküman analizi yöntemini kullanarak PwC (PricewaterhouseCoopers), Deloitte, KPMG ve EY (Ernst & Young) tarafından hazırlanan davranış kurallarını incelemek ve analiz etmektir. Söz konusu dört büyük uluslararası denetim şirketinin hazırladığı davranış kurallarına, denetim şirketlerinin üyesi bulunan tüm ülkelerdeki çalışanlar uymak zorundadır. Dört büyüklerin Türkiye'de faaliyet gösteren üye şirketleri de buna dahildir. KYS 1 gereğince, denetim ağına dahil olmayan ulusal denetim şirketlerinin de kısa süre içinde davranış kuralları oluşturmaları beklendiği için, çalışma sonuçlarının denetim şirketlerine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

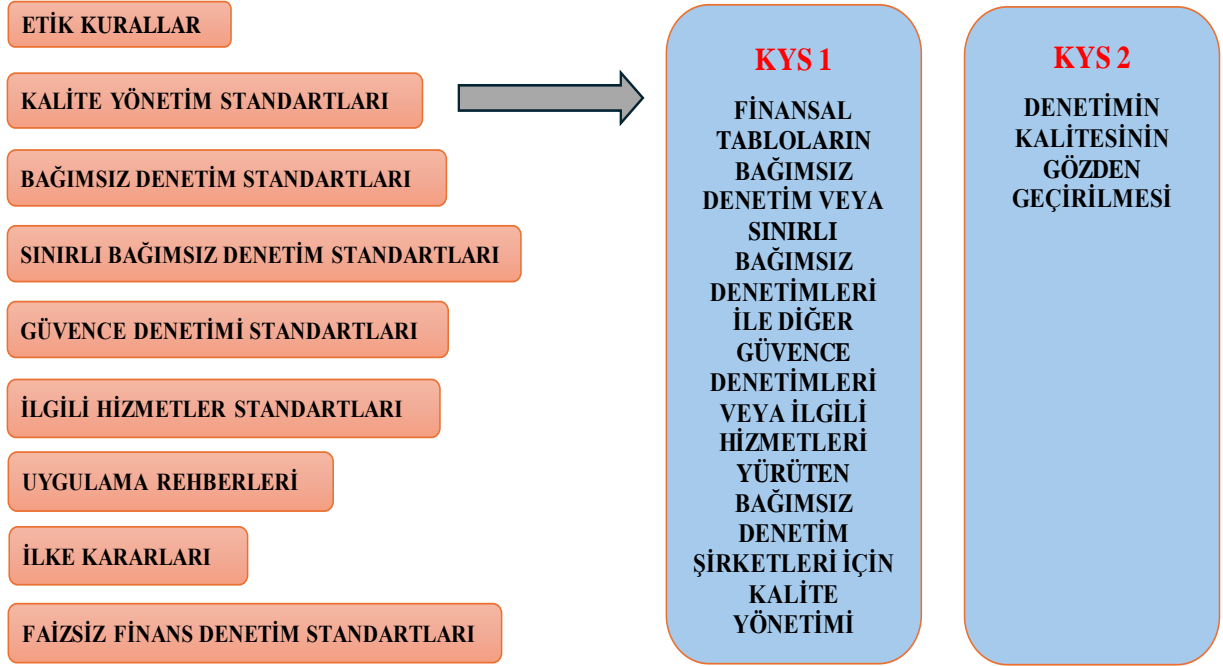
Çalışma kapsamında öncelikle Türkiye Denetim Standartları (TDS) seti hakkında genel bilgi verilmiş ve Kalite Yönetim Standartlarının denetim seti içindeki yeri açıklanmıştır. Devamında Kalite Kontrol Standartlarından Kalite Yönetim Standartlarına geçişin tarihsel gelişimi incelenmiştir. Bağımsız denetim şirketleri için Kalite Yönetim Standardı içerik olarak özetlendikten sonra kalite yönetim sisteminin "üst yönetim ve liderlik yapısı unsuru" kapsamında denetim şirketlerinin, çalışanların kaliteye bağlılığını sağlamak için atacağı adımlara değinilmiştir. Davranış kuralları oluşturmak

da bu adımlardan biri olduğundan çalışmanın izleyen bölümünde davranış kuralları genel olarak açıklanmıştır. Dört büyük denetim şirketi tarafından hazırlanmış olan davranış kurallarının incelenmesi ile çalışma tamamlanmış ve sonuç bölümünde genel değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAPSAMI

Denetim, güvence ve kalite yönetimine ilişkin uluslararası standartlar belirleme görevini IAASB üstlenmiştir. IAASB tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları küresel ölçekte denetim şirketlerinin ve denetçilerin bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, güvence denetimi ve ilgili hizmetleri yerine getirirken uyguladıkları hükümleri içermektedir. Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesine göre uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları KGK tarafından yayımlanmaktadır. KGK’nın 2013 yılından itibaren uluslararası standartlarda meydana gelen değişikliklere ve yeniliklere göre her yıl güncelleme yaptığı ve düzenli olarak internet sayfasında yayımladığı 2024 yılı TDS seti Şekil 1’de özetlenmiştir.

Şekil 1. 2024 Yılı TDS Seti



(Şekil yazarlar tarafından oluşturulmuştur)

Şekil 1’de yer alan Kalite Yönetim Standartları (KYS), denetim şirketlerinin vermiş oldukları çeşitli hizmetlerin belirli seviyede bir kaliteye sahip olabilmesi için denetim şirketleri tarafından tasarlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesi gereken kalite yönetim sistemlerine ilişkin sorumluluklar içerir. KYS 1, denetim şirketlerinin denetim hizmetlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlamaya, uygulamaya ve sistemin işleyişini sağlamaya yönelik sorumluluklarını düzenler. KYS 2 ise denetim şirketi adına denetimlerin kalitesini gözden geçiren kişinin atanmasına, liyakatine ve sorumluluklarına yönelik hükümler içerir. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, güvence denetimi ve ilgili hizmetlerin standartlara uygun şekilde yürütülmesi açısından kalite yönetim sistemlerine büyük ihtiyaç vardır. Denetim şirketlerinin otokontrolünü sağlayan bir mekanizma olan kalite yönetim sistemi, denetim hizmet kalitesinin yükseltilmesi ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından kritik öneme sahiptir.

3. KALİTE KONTROL/YÖNETİM STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1” ilk olarak 2013 yılının sonunda Resmî Gazete’de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmış ve 1/1/2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Standartta zaman geçtikçe birtakım güncellemeler yapılmış olup, 2023 yılında yapılan son değişiklik ile Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Kalite Yönetim Standardı 1 ve 2 (KYS 1/KYS 2) olmak üzere iki standart haline dönüştürülmüş, yayımlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Standartın tarihsel gelişimine ilişkin özet bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Kalite Kontrol/Yönetim Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Denetim Standardı	Yayımlanma Tarihi ve Yeri	Yürürlük Tarihi	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“02/10/2013 tarihli ve 28783 sayılı Resmî Gazete”	1/1/2013	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmî Gazete”	1/1/2018	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“30/12/2020 tarihli ve 31350(2.M) sayılı Resmî Gazete”	1/1/2021	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı” (KYS 1)	“Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı” (KYS 2)	“16/01/2023 tarihli ve 32075(1.M) sayılı Resmî Gazete”	31/12/2023
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı” (KYS 1)	“Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı” (KYS 2)	“29/12/2023 tarihli ve 32414(1.M) sayılı Resmî Gazete”	31/12/2023

(Tablo resmî gazete bilgilerine dayanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 1’de görüldüğü gibi bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler için oluşturulan KKS 1, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 2018 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Standardın söz konusu ilk sürümü, 2018 yılında yürürlükten kaldırılarak, güncellenen sürümü yayımlanmış ve 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde kullanılmaya başlanmıştır. KKS 1’in son sürümü ise 1/1/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Üç sürümü bulunan KKS 1, “16/01/2023 tarihli ve 32075(1.M) sayılı Resmî Gazete” de yayımlanan KYS 1 ve KYS 2’in yürürlüğe girmesi ile TDS 2024 yılı setinden kaldırılmıştır. 31/12/2023 tarihinden itibaren KYS 1 ve KYS denetim şirketlerinin ve denetçilerin uyması ve uygulaması gereken güncel kalite yönetim standartlarıdır. KGK ayrıca KYS 1 ve KYS 2 için ayrı ayrı İlk Uygulama Rehberleri, Örnek Risk Matrisi ile Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetim aracı yayımlamıştır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ İÇİN KALİTE YÖNETİMİ STANDARDI

KYS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı”; giriş, yürürlük tarihi, amaç, tanımlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama olmak üzere toplam altı ana bölümden oluşmaktadır. Standardın güncel sürümünde yer alan ana ve alt bölümlere ilişkin hükümler aşağıda özetlenmiştir.

Giriş bölümünde standardın kapsamına, kalite yönetim sistemine ve uygulama alanına ilişkin hükümler yer almaktadır. Standardın kapsamını; bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimi veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumlulukları oluşturmaktadır. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçasıdır. Denetim şirketinin, denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını KYS 1, denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin atanmasına, liyakatine, gözden geçirmenin yürütülmesine ve belgelendirilmesine ilişkin hususları ise KYS 2 düzenlemektedir.

Sürekli ve yinelenen bir şekilde işleyen kalite yönetim sistemi; denetim şirketinin risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetimin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci olmak üzere sekiz unsurdan oluşmaktadır. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi unsurlarının tasarımında, uygulanmasında ve işleyişinde risk esaslı bir yaklaşım benimsemesi, denetimin kalitesini proaktif bir şekilde yönetebilmesine imkân sağlamaktadır. Denetim şirketi adına kalite yönetim sisteminden sorumlu olan kişi/kişiler tarafından kalite yönetim sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmeli ve sistemin denetim şirketine makul güvence sağlayıp sağlamadığı konusunda bir sonuca varılmalıdır.

Standardın yürürlük tarihi 31/12/2023 olarak belirlenmiştir. Kalite yönetim sistemlerinin denetim şirketleri tarafından 31/12/2023 tarihi itibarıyla tasarlanması ve uygulanması gereklidir. Standart erken uygulamayı teşvik etmektedir. Ayrıca denetim şirketleri kalite yönetim sistemi değerlendirmelerini 31/12/2023 tarihinden itibaren bir yıl içinde gerçekleştirmelidir.

Standardın amaç bölümünde denetim şirketinin müşterilerine sağladığı hizmetlere ilişkin amacının; denetim sürecinin tüm aşamalarının denetim şirketi ve personeli tarafından mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi hususlarında denetim şirketine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamak olduğu belirtilmiştir. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketlerinin kaliteli denetimleri tutarlı bir şekilde yürütmesine imkân sağlayarak, kamu yararına hizmet etmektedir.

Standardın tanımlar bölümünde, standartta kullanılan terimlerin açıklamalarına yer verilmiştir. Bu kapsamda sırasıyla; kalite yönetim sistemindeki eksikliklerin ortaya çıkma durumları, çalışma kâğıtları, sorumlu denetçi, kalitenin gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibi, dış teftiş, kalite yönetim sistemine ilişkin bulgular, denetim şirketi, borsada işlem gören işletme, denetim ağına dâhil şirket, denetim ağı, yöneticiler, personel, mesleki muhakeme, mesleki standartlar, kalite hedefleri, kalite riski, makul güvence, etik hükümler, risklere karşı yapılacak işler, hizmet sağlayıcı, çalışanlar ve kalite yönetim sistemi tanımlanmıştır.

Standardın ana hükümler bölümü, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişinden ve nihai değerlendirmesinden sorumlu olan kişi/kişilerin yerine getirmesi gereken hususları içermektedir. Ana hükümlerin uygun şekilde yerine getirilebilmesi için standardın açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü ile birlikte dikkate alınması gerekir. KYS 1, denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluğunu düzenlemektedir. Denetim şirketinin söz konusu bu sorumluluğunun çerçevesini, kalite yönetim sisteminin “üst yönetim ve liderlik yapısı” unsuru oluşturmaktadır. Üst yönetim ve liderlik yapısı da dahil kalite yönetim sistemini oluşturan tüm unsurlar çerçevesinde denetim şirketlerinin sorumlulukları standart kapsamında belirlenmiştir.

5. KALİTE YÖNETİM SİSTEMİNİN ÜST YÖNETİM VE LİDERLİK YAPISI UNSURU VE DENETİM ŞİRKETİNİN KALİTEYE BAĞLILIĞI SAĞLAMAK İÇİN ATACAĞI ADIMLAR

Denetim şirketlerinin üst yönetim ve liderlik yapısı, kalite yönetimi açısından kritik öneme sahiptir ve KYS’yi destekleyen bir şirket ortamı oluşturmak, bu yapının en temel görevidir. Denetim şirketinin üst yönetim olarak kaliteye olan bağlılığı şirket içindeki çalışanların kaliteye yönelik tutumları üzerinde büyük etkiye sahiptir. “Liderlik yapısının denetim şirketinin kültürünü yansıtmayan eylem ve davranışları, denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığı temsil eden bir kültüre sahip olma hedefine ulaşma kabiliyetini ciddi şekilde etkileyebilir” (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, 97). Bu sebeple denetim şirketi içinde kalite kültürünün oluşması için şirket üst yönetiminin kaliteye olan yaklaşımı ve şirket çalışanlarının kaliteye bağlılığını sağlamaya yönelik atacağı adımlar kritik önem taşımaktadır.

Bir denetim şirketinin çalışanlarını; “yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyoneller” oluşturmaktadır (KYS 1, paragraf 16/w). Denetim şirketindeki yönetici ve çalışanlar ise denetim şirketinin personeli olarak adlandırılmaktadır (KYS 1, paragraf 16/n). Denetim şirketleri kaliteye olan bağlılıklarını göstermek için şirket içinde kalite yönetim sistemini destekleyen bir çerçeve oluşturmalıdır. Bu kapsamda öncelikle gerçekleştirilen denetimlerin kalitesinin ve tutarlı bir şekilde yürütülmesinin kamu yararına hizmet etmeye yönelik olduğu ve denetim şirketlerinin bu konuda etkin rol oynadığı tüm şirket üst yönetimi ve çalışanları tarafından iyi bilinmelidir. Denetim şirketlerinin mesleki etik, değer ve tutumlar çerçevesinde ve KYS sistemi kapsamında denetimlerini yürütmeleri, denetim şirketinde çalışanların tamamının kaliteye ilişkin sorumluluklarını bilmesine ve denetim şirketinin bu hususta çalışanlarından beklediği davranışları açık bir şekilde ortaya koymasına bağlıdır (KYS 1, paragraf 28/a).

Denetim şirketinin kültürü, çalışanların davranışını etkilemede önemli bir faktör olarak görülmektedir. Denetim şirketinin tüm personelinin kaliteye bağlılığını gösteren mesleki değer ve tutumlar; “dakiklik, kibarlık, saygı, hesap verebilirlik, olaylara müdahale edebilme ve güvenilirlik gibi mesleki tavırlar, ekip çalışmasına bağlılık, mesleki ortamda yeni fikirlere veya farklı bakış açılarına karşı açık fikirli olmak, mükemmelin peşinde olmak, sürekli gelişime bağlılık ve sosyal sorumluluk” niteliklerini içermektedir (KYS 1, paragraf A55). Tüm denetim şirketi personelinin kaliteye bağlılığını sağlamak için denetim şirketleri tarafından atılabilecek adımlar arasında; “davranış kuralları oluşturmak, kalitenin nasıl ölçüleceğini tanımlamak ve kaliteyle ilgili ölçümleri, ücret ve terfi üzerindeki etkileriyle birlikte personel değerlendirmelerine dâhil etmek ve kaliteyi pekiştiren personel için gelişim fırsatları oluşturmak” örnek olarak belirtilmiştir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, 34).

Denetim şirketi tarafından kaliteye bağlılığa ilişkin adımlar atıldıktan sonra çalışanların kaliteye olan bağlılığının objektif şekilde değerlendirilmesi, kaliteye bağlılığı olanların takdir edilmesi, kaliteye bağlılık göstermeyen ve kaliteyi olumsuz yönde etkileyen eylem ve davranış sergileyen çalışanların ise hesap vermesine yönelik bir sistem oluşturulmalıdır.

Çalışanların şirket içinde sergilediği olumlu eylem veya davranışlar; ödüllendirme, terfi veya diğer teşvikler gibi çeşitli şekillerde takdir edilebilir. Tam tersi davranış gösteren çalışanlara yönelik ise teorik ve uygulamalı eğitim veya başka bir mesleki gelişim planlanabilir ya da disiplin cezası uygulanabilir (KYS 1, paragraf A91-A93). Denetim şirketinde kaliteye bağlılık göstermeyen ve şirketin kaliteye olan bağlılığını desteklemeyen yönde hareket eden veya davranış sergileyen kişilerin belirlenmesi ve bu kişilere yönelik uygun adımların atılması denetim şirketinde kalite kültürünün oluşması açısından kritik öneme sahiptir.

6. DAVRANIŞ KURALLARI KAVRAMI

Davranış kuralları, kurumsal şirketlerin çalışanlarına yönelik beklentilerini açık bir şekilde ortaya koyan ve şirket çalışanlarının tamamının uyması gereken yazılı bir rehber niteliği taşımaktadır. Şirket çalışanlarının toplu ve bireysel olarak nasıl çalıştıklarını, birbirlerine nasıl davrandıklarını, müşterilerle ve diğer ilgili taraflarla ne şekilde iş yaptıklarını, şirket tarafından çalışanların sorunlarının ve endişelerinin ciddiye alınıp alınmadığını ortaya koymak ve sorunlara çözüm üretmek açısından kritik önem taşımaktadır. Davranış kuralları şirketin kurumsal değerlerine ve şirketin faaliyetleriyle ilgili yasal düzenlemelere dayanarak hazırlanmaktadır. Şirket çalışanlarının günlük faaliyetlerinde karşılırlarına çıkabilecek olası etik veya mevzuat ile ilgili sorunları tanımak ve çözmek konusunda çalışanların eylemlerine rehberlik etmek üzere tasarlanmıştır.

Kurumsal davranış kuralları, “çalışanların davranışlarını yönetmek ve sosyal açıdan sorumlu bir organizasyon kültürü oluşturmak için yaygın olarak kullanılan pratik bir kurumsal sosyal sorumluluk aracı” olarak tanımlanmaktadır (Erwin, 2011: 535). Özellikle son yıllarda özel sektörde faaliyet gösteren bazı kurumsal şirketlerin (Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş., Bunge Global S.A., Total, S.A., Eczacıbaşı, Stryker, Amgen Inc.) çalışanlarına yönelik davranış kuralları rehberi hazırladıkları dikkat çekmektedir.

Denetim şirketleri tarafından da özellikle etik kurallara uyumu ve denetim şirketi çalışanlarının kaliteye olan bağlılığını artırmak amacı ile kalite yönetim standartları çerçevesinde davranış kuralları oluşturulmaktadır. Davranış kurallarının temelinde denetçilerin uyması gereken etik kurallar vardır. Etik, “bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür” (Demir, 2015: 341). Etik kurallar, bir denetçiden beklenen davranış standartlarını oluşturan temel etik ilkeler (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış) ile bağımsızlık standartlarını düzenler (KYS 1, paragraf A62). Temel etik ilkeler, her denetçinin uyması gereken standart davranışlardır. Etik kurallar KGK tarafından yayımlanan TDS setinde “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)” olarak yer almaktadır. Denetçilerden uymaları beklenen temel etik ilkeleri özetleyen ve söz konusu ilkelerin nasıl eyleme dönüşmesi gerektiğini gösteren davranış kuralları şirket çalışanlarını her zaman daha iyiye ulaştırmayı amaçlamaktadır.

Davranış kuralları denetim şirketlerinin yönetim ekipleri de dahil mevcut ve potansiyel tüm çalışanları tarafından kullanılmak üzere hazırlanır ve mesleki standartlar, kanunlar ve düzenlemeler çerçevesinde şirketin iş yapma şeklini ortaya koyar. Şirketin sahip olduğu değerler; davranış kurallarına, davranış kuralları ise şirket çalışanlarının eylemlerine yön vermektedir. Davranış kuralları denetim şirketlerinde etik kültür ortamının oluşturulması için şirket çalışanlarına yol göstermektedir. Şirket çalışanlarının birbiri ve müşterileri ile arasındaki davranışlara rehberlik etmek için oluşturulan davranış kuralları, çalışanların kendilerini güvende hissetmeleri ve gerektiğinde endişelerini açıkça konuşabilmeleri için güven ortamı sunmaktadır. Davranış kurallarının amacı, şirket içinde “Yapılacak doğru şey nedir?” sorusunun cevabını her duruma özel olarak vermek değil; şirket çalışanlarının zor sorular hakkında düşünmesine yardımcı olmak, istişareyi ve endişeleri güven ortamında ifade etmeyi teşvik eden ilkeye dayalı bir rehberlik sağlamaktır (PwC, 2023: 6). Davranış kurallarını bilmek, anlamak ve kurallara uygun hareket etmek tüm denetim şirketi çalışanlarının sorumluluğundadır. Davranış kurallarına uyulmaması, işten çıkarma da dahil olmak üzere birçok ciddi sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

7. ULUSLARARASI DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ TARAFINDAN OLUŞTURULAN DAVRANIŞ KURALLARININ ANALİZİ

Bu kısımda dört büyük denetim şirketinin web sitelerinde yayımlanmış oldukları davranış kurallarının analizine ilişkin bilgiler verilecektir.

7.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın temel amacı, kalite yönetim standartları kapsamında denetim şirketi personelinin kaliteye olan bağlılığını artırmak ve denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak için denetim şirketlerine hazırlamaları önerilen davranış kurallarının önemini ortaya koymaktır. Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan denetim şirketleri tarafından hazırlanan davranış kuralları rehberine rastlanmamış olmasına rağmen küresel çapta dört büyük denetim şirketi (big four) olarak adlandırılan PwC, Deloitte, KPMG ve EY’nin küresel davranış kurallarını hazırlamış olması araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur. Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de PwC, Deloitte, KPMG ve EY’nin üyesi olan denetim şirketleri vardır. PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim

Şirketi, DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. ve Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. küresel ölçekte faaliyet gösteren dört büyük denetim şirketinin Türkiye üyesidir.

Araştırma kapsamında PwC, Deloitte, KPMG ve EY tarafından hazırlanan ve çeşitli ülkelerdeki tüm üye şirketlerde çalışan personelin uyması beklenen davranış kurallarının karşılaştırmalı bir biçimde incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi, “araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir” (Sak vd. 2021: 228). Araştırmanın birincil verilerini oluşturan Davranış Kuralları, dört büyük denetim şirketinin resmi internet sitelerinden elde edilmiştir. İngilizce olarak yayınlanan davranış kuralları önce Türkçe’ye çevrilmiş, daha sonra karşılaştırmalı olarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan bu araştırmanın sonuçlarının küresel denetim ağına dahil olmayan ulusal denetim şirketleri tarafından da hazırlanması beklenen davranış kurallarının oluşturulmasında denetim şirketlerine katkı sağlaması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

7.2. Literatür İncelemesi

Yapılan literatür incelemesinde Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan denetim şirketleri tarafından hazırlanan davranış kurallarına rastlanmamıştır. Bu sebeple ulusal literatürde denetim şirketlerinin davranış kurallarını içerik olarak analiz eden ve çalışmamız ile doğrudan ilgili bir çalışmayla karşılaşmamıştır. Uluslararası literatürde ise özel şirketler tarafından belirlenen kurumsal davranış kurallarının şirket performansı üzerindeki etkisini araştıran bir çalışma dikkatimizi çekmiştir. Bunun yanı sıra literatürde yer alan ve aşağıda kronolojik olarak özetlenen çalışmaların; denetimde kalite ve kalite kontrolün önemini ortaya koymaya, kalite kontrol standartlarının denetim şirketlerine ve denetim kalitesine etkisini değerlendirmeye, farklı ülkelerin kalite kontrol politika ve prosedürlerini karşılaştırmaya, bağımsız denetim şirketlerinde oluşturulan kalite kontrol sisteminin etkinliğini incelemeye, kalite kontrol standartlarından kalite yönetim standartlarına geçişi değerlendirmeye, bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarına uygun hareket etmelerinin vergi kaçakçılığının azaltılması üzerindeki etkisini ölçmeye, bağımsız denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyini etkileyen faktörleri incelemeye ve denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolünü araştırmaya yönelik olduğu ifade edilebilir.

Erwin (2011), 15 farklı özel sektörden 392 uluslararası şirketin kurumsal davranış kurallarının analizini gerçekleştirdiği çalışmada, davranış kurallarının içeriğinin ve kalitesinin etik performans üzerindeki etkisini araştırmıştır. Davranış kurallarının kurumsal sosyal sorumluluk aracı olarak değerlendirildiği çalışmanın sonuçlarına göre; yüksek kaliteli davranış kurallarına sahip olan şirketlerin kurumsal vatandaşlık, sürdürülebilirlik, etik davranış ve kamuoyu algısı açısından en üst düzey kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) derecelendirme sistemleri arasında temsil edildiğini ortaya koymuştur. Davranış kurallarının kalitesi ile KSS performansı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Yüksek kaliteli davranış kurallarının, çalışanların davranışlarını yönlendirmede ve sosyal açıdan daha sorumlu bir organizasyon kültürü oluşturmada etkili olduğu ileri sürülmüştür.

Saha ve Roy (2016), finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol çerçevesini ABD, İngiltere ve Hindistan'daki kalite kontrol politika ve prosedürleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analiz ettikleri çalışmalarında; her üç ülkedeki kalite kontrol ve denetim standartlarının, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-1) ile uyumlu olarak tasarlandığı sonucuna varmışlardır. Ülkelerde uygulanan kalite kontrol politika ve prosedürlerinin birkaç küçük farklılık dışında karşılaştırılabilir nitelikte olduğu belirtilen çalışmada “etik gereklilikler” ve “belgelendirme” açısından İngiltere ve Hindistan’ın kalite kontrol politikalarının ABD’ye göre daha katı olduğu ileri sürülmüştür.

Şeker ve Dinç (2016), bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standardının (KKS 1) uygulama etkinliğini tespit etmek amacı ile yaptıkları çalışmada 57 bağımsız denetçiye anket uygulamışlardır. Araştırma sonuçları; bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin yeterli düzeyde olduğunu ancak liderlik sorumluluğunun yerine getirilmesinde sorunlar yaşandığını ortaya koymuştur. Bunun gerekçesi olarak da denetim şirketlerinde kalite kültürünün oluşmaması gösterilmiştir.

Bozkurt Yazar vd. (2018), bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sisteminin etkinliğini inceledikleri çalışmalarında, 47 bağımsız denetçiye anket uygulamışlardır. Elde edilen verilerin analizi sonucunda denetçilerin kalite kontrol standardının ana unsurlarına uygun hareket etmeye çalıştıkları ve bu unsurların denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinde liderlik hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanmasının denetimin kalitesini artırdığı belirlenmiştir. Çalışmada denetim şirketi yöneticileri tarafından kalitenin kurumsal bir kültür haline getirilmesi ve çalışanların bu yönde bilinçlendirilmesi gibi hususların denetimde kaliteyi artıracığı ileri sürülmüştür.

Hatunoğlu ve Koca (2020a), İstanbul, İzmir ve Ankara’da bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 344 bağımsız denetçiye anket uygulayarak, denetim şirketinin faaliyet alanına göre bağımsız denetçilerin “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite”

algı düzeyinde bir farklılık olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırma sonuçları ulusal denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin normatif bağlılığının (mesleği sürdürmenin bir zorunluluk olması hissi); uluslararası şirketlerde çalışan denetçilere göre ve uluslararası şirketlerde çalışan denetçilerin denetimde kalite algısının ulusal şirketlerde çalışan denetçilere göre daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

Hatunoğlu ve Koca (2020b), İstanbul, Ankara ve İzmir’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 355 denetçiye yaptıkları anket ile bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerine ve mesleki tecrübelerine göre “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite” algı düzeyinin değişip değişmediğini analiz etmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi denetçinin eğitim seviyesine ve mesleki tecrübesine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık oluşturmuştur.

Özdoğan ve İzmirli Ata (2021), kalite kontrol standartlarından kalite yönetim standartlarına geçişi ve bu geçişin etkilerini değerlendirmeye yönelik yaptıkları çalışmada; kalite yönetim standartlarının denetim şirketlerinin güncel uygulamalarıyla paralel bir kalite yaklaşım izlemelerine imkan tanıdığını, liderliğin denetim kalitesi üzerindeki önemini daha net ortaya koyduğunu ve değişiklik yapılmadan önce uygulanan kalite çerçevesinde meydana gelen değişikliklerin önemli bir yeniden yapılandırma gerektireceğini ileri sürmüşlerdir.

Kestane (2022), Hatay ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin niteliklerinin denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmada 120 denetçiye anket uygulamıştır. Elde edilen verilerin analizi sonucu, denetçilerin mesleki yeterlilik, etik anlayış ve deneyim sürelerinin denetim kalitesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturduğu belirlenmiştir.

Hamza vd. (2023), Ürdün’de bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarının (bağımsızlık, mesleki gizlilik, dürüstlük ve mesleki yeterlik) vergi kaçakçılığının azaltılması üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla 167 bağımsız denetçiye 37 ifadeden oluşan bir anket uygulamışlardır. Araştırma sonuçları; bağımsız denetçilerin yüksek seviyede mesleki davranış kurallarına sahip olduğunu ve Ürdün’de vergi kaçakçılığının yüksek seviyede olmasına rağmen bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarının vergi kaçakçılığının azaltılmasında önemli bir etkisinin bulunduğunu göstermiştir. Çalışmada Ürdün’de bağımsız denetçilerin sahip olması gereken mesleki davranış kuralları için yazılı bir kılavuzun bulunmasının gerektiği öneri olarak sunulmuştur.

Yıldız (2023), bağımsız denetim kalitesi ve kalite yönetim standartları konusunu teorik olarak ele aldığı çalışmasında denetim kalitesini, denetim kalitesinin önemini, kaliteyi etkileyen faktörleri, kalite yönetim sistemlerini ve bağımsız denetim standartlarında meydana gelen değişiklikleri açıklamıştır. Çalışma sonucunda kalite prosedürlerinin ve uygulama rehberlerinin standart hale gelmesi sonucu kalite faaliyetlerinin ölçülebilmesinin ve Türkiye’de denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasının mümkün hale geleceği, böylece denetim raporlarının ve faaliyetlerinin karşılaştırılabilir olacağı belirtilmiştir.

7.3. Araştırmanın Bulguları

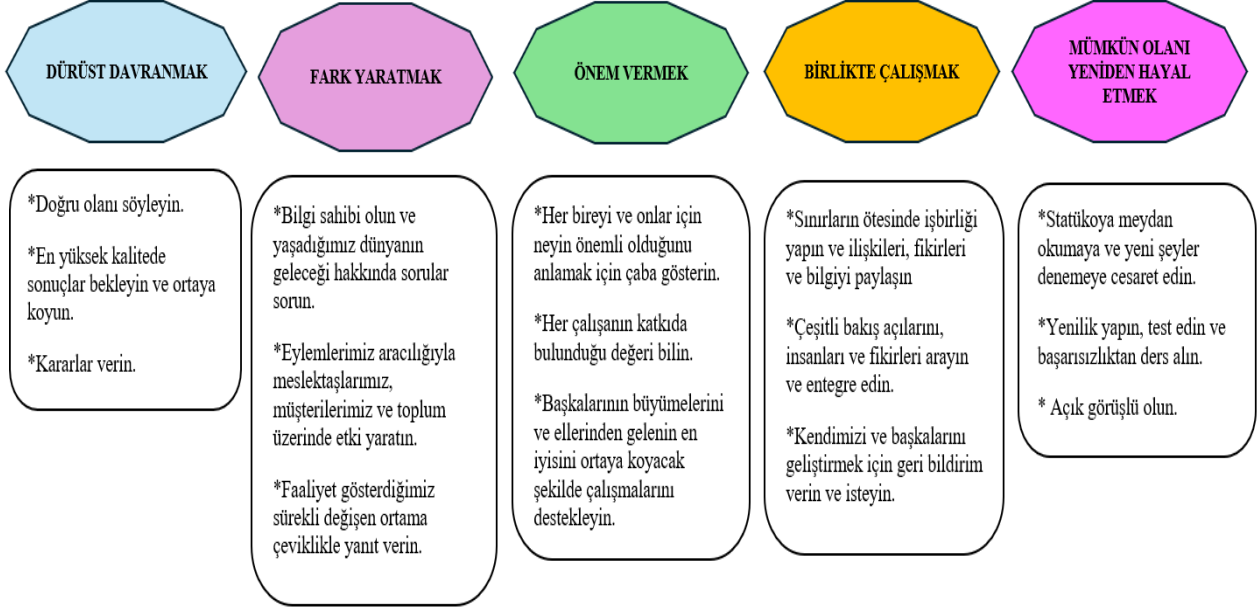
PwC, Deloitte, KPMG ve EY tarafından hazırlanan ve çeşitli ülkelerdeki tüm üye şirketlerde çalışan personelin tamamının uyması beklenen davranış kuralları rehberleri incelenmiş ve rehberlerde yer alan bilgilerin içerik analizi sonucunda ulaşılan tespitler/bulgular ayrı başlıklar halinde sunulmuştur.

7.3.1. PwC Davranış Kuralları

PwC denetim şirketinin amaç ve değerleri doğrultusunda benimsediği davranış kuralları Şekil 2’de sunulmuştur (PwC, 2023: 7-30).

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

Şekil 2. PwC Davranış Kuralları



(PwC, 2023: 5)

Açıkça konuşmak ve doğru olanı dürüst bir şekilde ifade etmek PwC denetim şirketinin etik kültürünün temelini oluşturmaktadır. Güvenilir, dürüst ve adil olmak, doğru olanı yapmak anlamına gelmektedir. Denetim şirketi içinde çalışanların fikirlerini, endişelerini ve doğru gitmeyen işleri açıkça ve profesyonel bir şekilde söylemeleri hem işlerine verdikleri önemi göstermekte hem de suistimallerin önlenmesine yardımcı olmaktadır. Şirket içinde açıkça konuşma kültürünü desteklemek amacıyla "PwC Etik Yardım Hattı" kurulmuştur. Bu hat sayesinde çalışanlar, müşteriler ve diğer üçüncü taraflar korkmadan sorularını veya endişelerini dile getirebilmektedir. Bunun yanısıra çalışanların etik ve iş ahlakından sorumlu yöneticiler dahil insan kaynakları, risk yönetimi veya hukuk müşavirliği yöneticilerine de başvurabileceği belirtilmiştir.

Denetim şirketinde kuralları, politikaları ve prosedürleri ihlal eden herkesin sorumlu tutulacağı ve bu kişilere yönelik objektif soruşturmalar yürütülmekte kararlı olduğu belirtilmektedir. İhlalleri yönlendiren veya onaylayan ya da ihlaller hakkında bilgisi olan ve bunları derhal bildirmeyen herkesin sorumlu olacağı, soruşturma sürecinde herkesin iş birliği yapma, soruları doğru, eksiksiz ve dürüst bir şekilde yanıtlama yükümlülüğü olduğu açıkça vurgulanmaktadır. İlave olarak ihlalleri iyi niyetle bildiren veya soruşturma sürecine destek veren kişilere yönelik yapılacak her türlü misillemeye tolerans gösterilmeyeceği ve PwC denetim şirketinin çalışanlarını misillemeye karşı korumada kararlı olduğu ileri sürülmektedir.

PwC denetim şirketinin sürdürülebilir performansının, şirketin iş yapma biçimine tesis edilen güvene bağlı olduğu belirtilmiştir. Şirkette çalışanların tümü Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) tarafından belirlenenler de dahil olmak üzere geçerli mesleki standartlar çerçevesinde yönlendirilmektedir. PwC tarafından oluşturulan davranış kuralları; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel etik ilkelerine dayanmaktadır. PwC sunduğu hizmetler için belirlediği ücretlendirme esaslarını açıklama konusundaki şeffaflığını, rakipleri ile adil rekabet etmekte kararlı olduğunu ve rakipleri ile fiyat belirleme, müşteri, pazar, kişi veya hizmet tahsis etme konularında yasadışı herhangi bir anlaşma yapma girişiminde bulunmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Doğrudan veya dolaylı olarak üçüncü taraflar aracılığıyla asla rüşvet veya yolsuzluk uygulamalarına girilmeyeceği ve rüşvet veya yolsuzluk algısı yaratacak eylemler sayılarak bu eylemlerden kaçınıldığı belirtilmektedir.

PwC tarafından bakış açılarının çeşitliliğinin inovasyon için kritik önem taşıdığı, şirket çalışanlarının birbirine güvenmelerinin esas olduğu belirtilmektedir. PwC'de çalışanların güvenliğini korumak için uygun önlemler alınmaya ve çalışanlara taciz edici, şiddet içeren, tehdit edici veya diğer rahatsız edici davranışlardan uzak, güvenli bir çalışma ortamı sağlanmaya özen gösterildiği ileri sürülmektedir. Tacize, ayrımcılığa, (yaş, cinsiyet, medeni durum, siyasi görüş, din, dil, ırk gibi) misillemeye, korkutmaya, zorbalığa veya saygısız davranışlara tolerans gösterilmediği belirtilmektedir. Birbirini dinlemenin, iş birliği içinde çalışmanın, konuları saygıyla tartışmanın, görüşleri ve kolektif bilgileri bir araya getirmenin başarıya ulaşmanın temeli olduğu vurgulanmaktadır. Yeniliğe, profesyonel büyümeye, kariyer gelişimine, sürekli öğrenmeye, işyeri esnekliğine ve iş/yaşam dengesine önem veren ve bunları destekleyen bir kültür teşvik edilmektedir.

Sürekli öğrenmek ve açık fikirli olmak, yenilik yapma ve önemli sorunları çözme yeteneğinin anahtarı olarak görülmektedir.

PwC'nin kurumsal sorumluluk stratejisi, profesyonel hizmet şirketlerinden oluşan bir ağ olarak belirli güçlü yönlerine ve fırsatlarına göre şekillendirilmiştir. PwC topluluklarından oluşan bir denetim ağı olarak uzun vadeli iş yapma, toplumsal değer yaratma ve sürdürülebilir ve kapsayıcı bir küresel ekonomiyi geliştirmek için faaliyet gösterdiği ülkelerin gelenek ve göreneklerine saygı duymaya ve topluluklarında güven inşa etmeyi esas almaya dikkat edildiğini vurgulamaktadır. PwC tarafından yasal düzenlemelerin kamu çıkarını ve şirket amaçlarını koruyacak şekilde şekillendirilmesi ve düzenleyici kurumlarla ilişkilerde hukukun üstünlüğü desteklenmektedir. Hükümet yetkilileri ile saygılı ve açık sözlü bir şekilde çalışmanın esas alındığı ve yetkililerle olan temasların genellikle PwC adına belirlenen ortaklar ve personel tarafından yürütüldüğü belirtilmektedir.

PwC tarafından davranış kuralları rehberinde, uluslararası düzeyde ilan edilmiş insan haklarına önem verildiği, saygı duyulduğu, desteklendiği ve insan hakları ihlallerinde suç ortaklığına karşı önlem almak için çalışıldığı belirtilmiştir. Sözlü olarak, kâğıt üzerinde, e-posta ile ya da başka bir biçimde alınıp alınmadığına bakılmaksızın gizli bilgilerin kullanılma ve korunma anlayışının, PwC'nin birlikte iş yaptığı kişilerin güvenini sürdürmesi açısından kritik öneme sahip olduğu vurgulanmıştır. Her türlü kişisel ve diğer gizli bilgilerin korunduğu ve müşterilerin, çalışanların ve birlikte iş yapılan diğer kişilerin bilgilerinin gizliliğine saygı duyulduğu ileri sürülmüştür. Bilgilerin gizliliği yükümlülüğünün PwC çalışanlarının şirketten ayrılmaları durumunda da devam ettiği bilgisi paylaşılmıştır. Bilgilerin güvenliğinin sağlanması için PwC tarafından çalışmalarda sadece onaylı teknolojiye uygun sistem ve uygulamalar kullanıldığı belirtilmiştir. Sosyal medya kullanımı da dahil olmak üzere, gizli bilgilerin uygunsuz bir şekilde ifşa edilmeyeceği ifade edilmiştir.

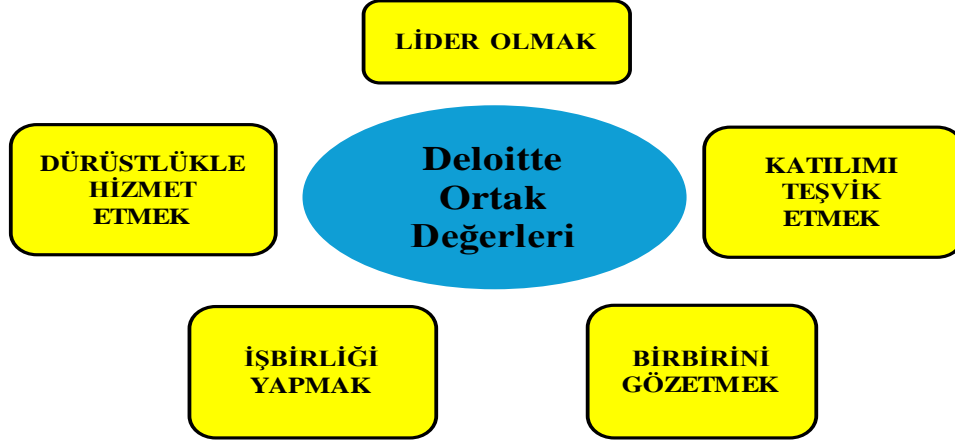
PwC denetim şirketinin davranış kuralları rehberinde çalışanlara yönelik belirlenen davranış kuralları ve kuralların açıklamalarının yanısıra örnek durumlara yer verilmiş olması da dikkat çekmiştir. PwC, çalışanların günlük iş ve iş dışı ortamlarda karşılaşmaları muhtemel olayları örnek sorular ve cevapları ile rehberde ayrıntılı açıklamıştır. Rehberde yer alan sorular özetle şunlardır (PwC, 2023: 8-30):

Öğle yemeğinde sohbet esnasında bir denetçinin, başka bir denetçi hakkında saldırgan nitelikte yorum yaptığına şahit olan bir şirket çalışanı nasıl davranabilir? Bir meslektaşının uygunsuz davranışını iyi niyetle şirkete bildiren ve bildirdiği sorunu çözmek için şirket tarafından gerekli adımların atıldığını gören bir şirket çalışanı iş arkadaşının kendisine karşı davranışlarının değiştiğini ve bazen iş için ihtiyaç duyduğu önemli bilgileri kendisinden sakladığını fark etmesi durumunda nasıl davranmalıdır? PwC'de yeni çalışmaya başlayan bir denetçi, uyması gereken bağımsızlık kuralları doğrultusunda özel bir şirkete yatırım yapmasına izin verilip verilmediğini nasıl tespit edebilir? Yakın zaman önce düzenleyici kurumda çalışan ve sonrasında PwC'de çalışmaya başlayan bir denetçinin şirket ile paylaşmak istediği yararlı bilgiler olması durumunda ne yapması uygundur? Bütçelenen saatlerden daha fazla çalışan ve yöneticisi tarafından zaman çizelgesine kaydettiği saat sayısının azaltılması gerektiği ifade edilen bir denetçi ne yapmalıdır? Teknik muhasebe konularını tartışmak üzere bir toplantıya katılan denetçiye toplantı sonrasında rakiplerden biri, uygulamaya başladıkları yeni fiyatlandırma yapısından heyecan duyduklarını ve diğer şirketlerin aynı yapıyı benimsemesinden şüphe duyduklarını ifade ederek, denetçiden bağlı olduğu şirketin fiyatlandırma yapısını paylaşması halinde ona kendi şirketlerinin fiyatlandırma yapısını açıklayacağını teklif ederse denetçi ne yapmalıdır? İşten sonra, çalışma arkadaşları ile bir etkinlikte bir araya gelen denetçiye yöneticilerinden birinin hoş olmayan bir teklifte bulunması durumunda denetçi ne yapmalıdır? Yöneticisine her soru sorduğunda, herkesin önünde kendisiyle dalga geçilen ve nitelikleri sorgulanan bir denetçi ne yapmalıdır? Bir ekip toplantısında yaşlı meslektaşının yeni bir teknoloji projesi üzerinde çalışmaya ilgi duyduğunu ifade etmesi üzerine proje yöneticisinin yaşlı çalışana teknolojiyi anlayıp projeye ayak uydurup uyduramayacağını sormasına üzerine rahatsız olan bir başka şirket çalışanı ne yapmalıdır? İşinde kendisine yardımcı olabilecek ve çalışma ekibine önemli ölçüde zaman kazandırabilecek yeni bir teknoloji keşfeden denetçi, bu teknolojiyi kullanabilir mi? Bir PwC ofis asansöründe iki kişinin üzerinde çalıştıkları bir birleşme ve satın alma hakkında konuştuklarını duyan bir denetçinin, şirketlerden birine yatırım yapması uygun mudur? İnternette meslektaşları ve müşterileri ile paylaşmak istediği faydalı bir araştırma makalesi bulan denetçinin bunu yapması doğru mudur? Ülkesindeki siyasi durum hakkında görüşleri olan bir denetçi, kişisel siyasi eğilimlerini veya görüşlerini sosyal medya aracılığıyla ifade edebilir mi? Sosyal medyada bir meslektaş hakkında varsayımlara dayalı olumsuz yorumlara rastlayan bir denetçi ne yapmalıdır?

7.3.2. Deloitte Davranış Kuralları

Deloitte davranış kuralları, şirket çalışanlarının her birinin yerine getirdiği taahhütlerin ana hatlarını oluşturan Deloitte Küresel İş Ahlakı ilkelerini kapsamakta ve şirketin ortak değerlerine dayanmaktadır. Deloitte denetim şirketinin ortak değerleri Şekil 3'te sunulmuştur.

Şekil 3. Deloitte Ortak Değerleri



(Deloitte, 2023: 4)

Deloitte tarafından müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek ve olumlu değişim için bir rol model olarak topluma katkıda bulunmak taahhüt edilmiştir. Bu taahhütlerin yerine getirilmesinde Deloitte denetim şirketinin benimsediği davranış kuralları ve kuralların açıklaması aşağıda yer almaktadır (Deloitte, 2023: 4-9).

Şekil 4. Deloitte Davranış Kuralları



(Deloitte, 2023: 4)

Deloitte tarafından mesleki görüşlerde ve iş ilişkilerinde açık ve dürüst davranmak esas alınmıştır. Sunulan hizmetlerde, sahip olunan bilgi ve edinilen deneyimler konusunda dürüst olduğu ileri sürülmüştür. Deloitte müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamak, sorunlarını çözmelerine yardımcı olmak ve önemli etki yaratacak çıktılar elde etmek için tüm kaynaklarını bir araya getirerek kaliteli hizmetler sunmakta kararlı olduğunu davranış kuralları rehberinde vurgulamaktadır. Yürürlükteki mesleki standartlara, kanunlara ve düzenlemelere uyulduğu ve itibarını zedeleyecek eylemlerden kaçınılmaya çalışıldığı belirtilmektedir. Uygun mesleki şüphecilik ve kişisel hesap verebilirlik kültürü teşvik edilmektedir. Sunulan hizmetlerin toplum, çalışanlar ve müşteriler üzerinde yarattığı önemli etkinin anlaşılmasına çalışıldığı, bu çıkarların göz önünde bulundurularak iş yapmaya özen gösterildiği vurgulanmaktadır. Deloitte tarafından halkın güveni kazanmada ve bu güveni sürdürmede kararlı olduğu belirtilmektedir.

Mesleki görüş ve tavsiyeler oluşturulurken objektif davranıldığı ileri sürülmektedir. Önyargının, çıkar çatışmasının veya bireylerin, kuruluşların, teknolojinin veya diğer faktörlerin uygunsuz etkisine veya bunlara aşırı güvenmenin mesleki yargıya ve sorumlulukları geçersiz kılmasına izin verilmediği belirtilmektedir. İş kararlarını uygunsuz bir şekilde etkilemeye veya tarafsızlığa zarar vermeye yönelik herhangi bir hediye veya ağırlama teklif edilmediği, tekliflerin kabul veya talep edilmediği ifade edilmektedir. Müşterinin ihtiyaçlarını, görevleri için gerekli yetkinliğe sahip olan uygulayıcılarla eşleştirmek için gereken özen gösterilmektedir. Verilen hizmetlerin değerini yükseltmek için inovasyon

ve yeni fikirler teşvik edilmektedir. Rakiplere saygı duyulduğu, adil iş uygulamalarına bağlı olduğu, müşterilerden sağlanan hizmetlerin ve üstlenilen sorumlulukların değerini yansıtan ücretler talep edildiği vurgulanmaktadır.

Deloitte tarafından gizli ve kişisel bilgilerin korunmasına ve bu konuda gerekli önlemlerin alınmasına özen gösterilmektedir. Bilgilerin yasalara, mesleki yükümlülüklere ve kendi veri yönetimi politikalarına ve uygulamalarına uygun olarak toplanmasına ve kullanılmasına dikkat edilmektedir. Şirkete emanet edilen gizli ve kişisel bilgilerin, izin verilmedikçe veya ifşa etmeye yönelik yasal veya mesleki bir hak veya görev bulunmadıkça ifşa edilmesinin yasak olduğu belirtilmektedir. Şirket içinde bilgi güvenliği farkındalığı kültürü oluşturulmasına ve buna bağlı kalınmasına dikkat edildiği, bu konuda eğitimler düzenlenerek bilgilendirmeler yapıldığı vurgulanmaktadır. Bilgi güvenliği yönetim sistemlerinin geliştirilmeye çalışıldığı ve sistemin sürekli iyileştirilmesine odaklanıldığı belirtilmektedir.

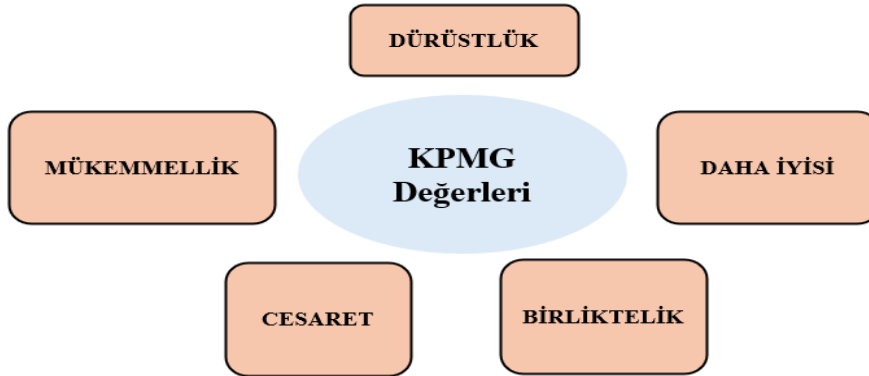
Deloitte tarafından yetenekli profesyonel çalışanların teşvik edilmesi için çalışanların birbirlerine saygılı, nazik ve adil davrandığı, herkes için fırsat eşitliğini teşvik eden bir kültür oluşturulmaya ve çalışma ortamı sağlanmaya özen gösterilmektedir. Farklı bakış açısı, yetenek ve deneyim karışımı teşvik edilmektedir. Sadece bireysel ihtiyaçlara hitap eden değil, aynı zamanda çalışanların benzersiz güçlerini kullanmalarına da olanak tanıyan kapsayıcı çalışma ortamları yaratılmaktadır. Çalışma ortamlarının hiçbirinde cinsiyet, ırk, din, yaş, engel durumu, cinsel yönelim veya yerel yasalarla korunan kategorilere dayalı tacize veya ayrımcılığa tolerans gösterilmemektedir. Görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli mesleki bilgi ve becerileri geliştirmek üzere çalışanlara yatırım yapılmakta, onlara güvenli bir çalışma ortamı sağlamaya özen gösterilmektedir.

Rol model olarak topluma katkıda bulunmayı taahhüt eden Deloitte yolsuzluğa ve rüşvete karşı olduğunu, yolsuzluğun ve mali suçların ortadan kaldırılmasına yönelik çabaları desteklediğini ileri sürmektedir. Bağlı olduğu ve birlikte iş yaptığı tüm tarafların yasa dışı veya etik olmayan davranışlarını tasvip etmediğini belirtmektedir. Yerel, ulusal veya küresel zorluklar üzerinde olumlu bir etki yaratmak için kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla, hükümetlerle ve diğer işletmelerle etkileşim kurarak topluma ve topluluklara katkıda bulunmayı taahhüt etmektedir. Deloitte tarafından sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etme çabalarının desteklediği ve insan hakları standartlarına saygılı olduğu belirtilmektedir. Ticari faaliyetlerin ve hizmet sunumunun zaman zaman çevreyi etkileyebileceğinin farkında olduğu ve bunların yaratabileceği zararlı etkilerin azaltılması için çalışıldığı ileri sürülmektedir.

7.3.3. KPMG Davranış Kuralları

KPMG'nin dünya çapındaki etik davranış standartlarını özetleyen ve şirket değerleri temeli üzerine inşa edilen KPMG Küresel Davranış Kuralları, tüm KPMG çalışanları için etik davranış beklentilerini ortaya koymaktadır. KPMG'nin iş yapma şeklinin merkezinde yer alan, davranışlarını yönlendiren, kararlarına rehberlik eden ve karakterini şekillendirerek zorluklara karşı şirketi dirençli hale getiren ve kamu çıkarlarını koruma yönündeki temel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlayan bir kültürün temelini oluşturan temel değerleri Şekil 5'te sunulmuştur.

Şekil 5. KPMG Değerleri



(KPMG, 2020: 4)

Doğru olanı dürüst bir şekilde yapmak, öğrenmeyi ve gelişmeyi asla bırakmamak, cesurca düşünmek ve hareket etmek, birbirine saygı duymak, farklılıklarından güç almak ve daha iyiye ulaşmak için en önemli olanı yapmak için uğraşmak KPMG'nin değerlerini oluşturmaktadır. KPMG tarafından yasalara, etik kurallara ve kamu çıkarına uygun şekilde hareket etme konusunda büyük bir kararlılığa sahip olunduğu taahhüt edilmektedir. "Kanun, yönetmelik ve standartlara uymak" ve "doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak" KPMG'nin ortak taahhüdüdür. Bu doğrultuda KPMG yürürlükteki tüm yasa, yönetmelik ve mesleki standartlara tam olarak uyulduğunu, temel etik standartlarına uymayan müşterilerle

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

çalışılmayacağını veya üçüncü taraflarla iş ilişkisine girilmeyeceğini açıkça taahhüt etmektedir. Bu taahhütlerini yerine getirirken KPMG'nin benimsediği davranış kuralları Şekil 6'da yer almaktadır (KPMG, 2020: 5-6).

Şekil 6. KPMG Davranış Kuralları



(KPMG, 2020: 6-7)

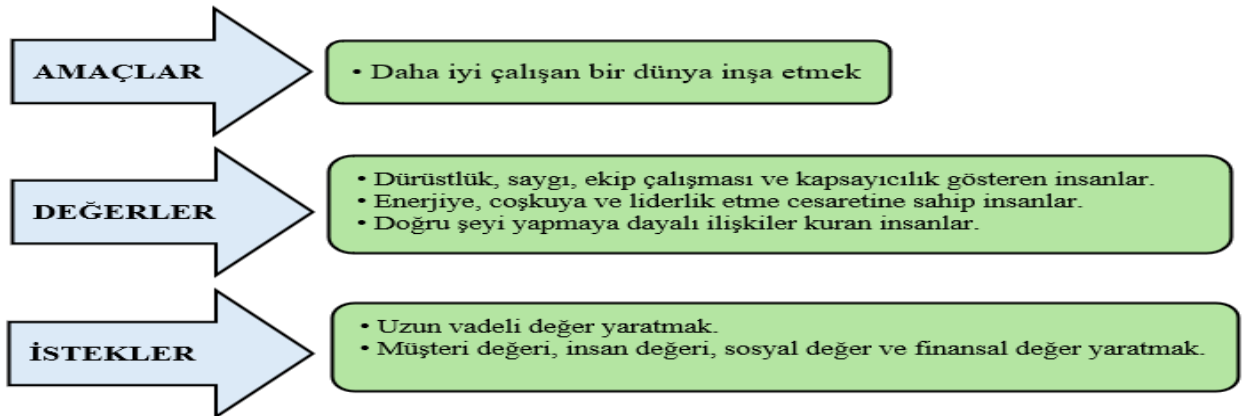
Şekil 6'da belirtilen davranış kuralları doğrultusunda KPMG çalışanlarının sahip olması gereken bireysel sorumluluklar ve liderlik sorumlulukları belirlenmiştir. Yasalar, düzenlemeler, mesleki standartlar ve KPMG politikaları hakkında bilgi sahibi olmak, hedeflere ulaşma baskısına veya uygunsuz bir şekilde davranmaya karşı sağlam durmak, bireysel sorunları davranış kurallarına uygun şekilde yürütmek, doğru gitmeyen şeyleri açıkça konuşma cesaretine sahip olmak ve şüpheli durumları danışmak bireysel sorumluluklar; davranışlarıyla örnek olmak, takımını desteklemek ve geliştirmek, örnek niteliğindeki standartları korumak, iyi niyetle soru soranlara ve endişelerini dile getirenlere düşünceli ve dikkatli bir şekilde yanıt vermek ve hesap verebilir olmak ise liderlik sorumlulukları arasında sayılmıştır (KPMG, 2020: 9).

Karmaşık durumlarda KPMG çalışanlarının yardım alacakları ve onlara rehberlik edebilecek çeşitli yollar (yöneticiler, ortaklar, hukuk müşaviri, yardım hatları gibi) olduğu da belirtilmiştir (KPMG, 2020: 10). KPMG'de herkesin küresel davranış kurallarına uyması, rahatsız olduğu bir şey görmesi durumunda cesaretle hareket etmesi ve açıkça konuşması beklenmektedir. İyi niyetle bildirimde bulunan kişilerin herhangi bir zarara maruz kalmayacakları belirtilmiştir. Misillemenin ciddi bir kural ihlali olduğu ve KPMG'de çalışanlar tarafından misilleme yapılması durumunda disiplin cezası ile karşı karşıya kalınacağı ileri sürülmüştür (KPMG, 2020: 12).

7.3.4. EY Davranış Kuralları

EY'de tüm profesyonellerin kalite ve güven konusundaki sorumluluklarını ve hesap verebilirliklerini vurgulayan bir kültür oluşturulması için çaba gösterildiği belirtilmektedir. Davranış kuralları her bir çalışana, özellikle de karmaşık ve zorlayıcı seçimlerle karşı karşıya kalındığında rehberlik edecek bir etik çerçeve sağlamaktadır (EY, 2022: 5). EY Küresel Davranış Kuralları, şirket çalışanlarının davranışları için etik bir çerçeve sağlamakta, şirketin sahip olduğu ortak değerlerden ve amaçlardan yararlanmaktadır. EY'nin amaç, değer ve istekleri Şekil 7'de sunulmuştur.

Şekil 7. EY Amaç, Değer ve İstekleri



Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

(EY, 2022: 3)

EY Küresel Davranış Kuralları, faaliyetlere yönelik davranışlara rehberlik etmek üzere EY içindeki herkes tarafından izlenmesi gereken yol gösterici ilkeleri içeren beş kategori halinde düzenlenmiştir ve Şekil 8'de özetlenmiştir.

Şekil 8. EY Davranış Kuralları



(EY, 2022: 8-18)

EY Küresel Davranış Kuralları, denetim şirketinde çalışan herkes için geçerlidir. EY'de dünya çapındaki ekonomilerde güven ve itimat inşa etmeye yardımcı olmak için yapılan her şeyde kaliteyi sağlamak amaçlanmaktadır. EY tarafından davranış kuralları teşvik edilmekte, desteklenmekte ve kurallarda yer alan ilkelere göre davranılmaktadır. Kuralların uygulanmasına yardımcı olmak için mevcut kaynaklara danışılması ve uygun şekilde tavsiye alınması belirtilmektedir. Kurallardan sapmaların veya kuralların ihlalinin kabul edilemez olduğu ve bu tür davranışların farkına varıldığında bunun açıkça dile getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. EY'de, yasa dışı veya etik dışı olarak algılanan davranışlara ilişkin iyi niyetli açıklamalara yönelik herhangi bir misilleme yapılmasına izin verilmemektedir. Kuralların ihlal edilmesinin iş akdinin feshine kadar varabilecek disiplin cezalarıyla sonuçlanabileceği belirtilmektedir.

8. SONUÇ

Kalite Yönetim Standartları (KYS 1 ve KYS 2), denetim şirketlerinin vermiş oldukları çeşitli hizmetlerin belirli seviyede bir kaliteye sahip olabilmesi için denetim şirketleri tarafından tasarlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesi gereken kalite yönetim sistemlerine ilişkin sorumlulukları düzenler. Yürürlük tarihi 31/12/2023 olan kalite yönetim standartlarının Türkiye'de faaliyet gösteren denetim şirketleri tarafından uygulanmaya başlanması ile birlikte IAASB ilk uygulama rehberi hazırlayarak KYS 1'de yer alan hükümlerin anlaşılmasına ve doğru uygulanmasına katkı sağlamıştır. KYS 1 bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimi veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını içermektedir.

Kalite yönetim sisteminin toplam sekiz unsurundan biri olan "üst yönetim ve liderlik yapısı" unsuru, denetim şirketlerinin üst yönetimine denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak ve personelin kaliteye bağlılığını artırmak için uygun adımlar atma görevini yüklemiştir. Kalite yönetim sisteminin destekleyen bir şirket ortamı oluşturmak liderlik yapısının en temel görevleri arasında sayılmıştır. KYS 1 İlk Uygulama Rehberine göre denetim şirketlerinin unvan veya statü farklı gözetmeksizin tüm şirket çalışanlarına yönelik oluşturacağı davranış kuralları, personelin kaliteye bağlılığını artırmak için atılması gereken uygun bir adımdır.

Davranış kuralları denetim şirketlerinde etik kültür ortamının oluşturulabilmesi için yasal düzenlemeler, etik ilkeler ve küresel iş ahlaki ilkeleri çerçevesinde hazırlanan yazılı kurallardır. Davranış kuralları her bir şirketin sahip olduğu ortak değerler üzerine inşa edilmektedir. Denetim şirketi personeline yol gösterecek çerçeveyi sunması açısından kritik önemi

olan davranış kuralları, şirket çalışanlarının özellikle birbirleri ve müşterileri ile aralarındaki davranışlara rehberlik etmek amacıyla oluşturulmaktadır.

Çalışmadan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde; dört büyük denetim şirketi tarafından oluşturulan davranış kurallarının birbiri ile paralel olduğu ifade edilebilir. PwC denetim şirketi; “dürüst davranmak, fark yaratmak, önem vermek, birlikte çalışmak, mümkün olanı yeniden hayal etmek”, Deloitte denetim şirketi; “müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek, topluma katkıda bulunmak”, KPMG denetim şirketi; “yasalara, düzenlemelere ve standartlara uymak, doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak, kaliteye odaklanmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, yasa dışı veya etik olmayan davranışlara tolerans göstermemek, bilgileri korumak, adil rekabet etmek, herkesin başarılı olabileceği kapsayıcı bir ortam oluşturmak, insanların müstesna olmasına yardımcı olmak, sorumluluk sahibi olmak, kamu güvenini kazanmak”, EY denetim şirketi ise “birlikte çalışmak, müşterilerle ve diğerleriyle çalışmak, mesleki dürüstlikle hareket etmek, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, verileri, bilgileri ve entelektüel sermayeyi korumak” olmak üzere temel başlıklarda davranış kuralları oluşturmuşlardır.

Elde edilen bulgular birden fazla denetim şirketinin benimsediği ortak davranış kurallarının; “dürüst davranmak, birlikte çalışmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, bilgileri korumak, müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak” olduğunu göstermiştir. Bu sonuçlar, denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kurallarının etik ilkeler çerçevesinde belirlendiğinin açık bir göstergesidir. Denetim şirketleri farklı sayıda ve farklı başlıklar altında temel davranış kuralları belirlemiş olsa da davranış kuralları rehberlerinde vurguladıkları açıklamalar birbirleriyle tutarlıdır. Dikkat çeken önemli bir husus, PwC denetim şirketi tarafından oluşturulan davranış kuralları rehberinde denetim şirketi çalışanlarının özel olarak karşılaşılabilecekleri olayların örneklerle soru cevap şeklinde açıklanmış olmasıdır. Diğer denetim şirketlerinin rehberlerinde sadece davranış kuralları hakkında teorik bilgiler yer almasına rağmen PwC’nin davranış kurallarını daha geniş perspektifte hem teorik hem de örnekler yardımı ile açıklaması fark yaratmıştır. Davranış kuralları rehberi hazırlayacak olan denetim şirketlerine yol göstermesi açısından PwC’nin davranış kuralları rehberinin örnek niteliği taşıdığı ve çalışanlar açısından daha faydalı olacağı ifade edilebilir.

Davranış kuralları; denetim şirketlerinin hesap verebilirliğini artırmak, kaliteli ve güvenli bir iş ortamı oluşturmalarına katkı sağlamak, itibarlarını korumaya yardımcı olmak, etik ilkelere uyumu artırmak, sorunların çözümüne katkıda bulunmak ve kamuoyunun şirkete olan güvenini artırmak açısından son derece yararlıdır. Bu açıdan henüz bir davranış kuralları rehberi olmayan denetim şirketlerinin en kısa sürede kuralları belirlemek için adım atmaları önerilmektedir. Gelecek çalışmalarda denetim şirketlerinin oluşturmuş olduğu davranış kurallarına uygun ya da aykırı hareket eden şirket çalışanlarına yönelik uygulanması gereken teşvik ya da ceza sistemi incelenebilir.

Kaynakça

- Bozkurt Yazar, B., Güneş, R. & Yalçın, Z. (2018). Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliği: Türkiye örneği. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 46-61.
- COSO Rehberi (2016). İç kontrol- Bütünleşik Çerçeve. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 11.
- Deloitte (2023). Deloitte code of conduct. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/about-deloitte/2023_CE_Code_of_Conduct.pdf (Erişim Tarihi: 18.04.2024).
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Erwin, P. M. (2011). Corporate codes of conduct: the effects of code content and quality on ethical performance. *Journal of Business Ethics*, (99), 535-548.
- EY (2022). Global code of conduct. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/home-index/ey-global-coc-brochure-april-2022-v2.pdf (Erişim Tarihi: 25.04.2024).
- Hamza, M., Shahwan, Y., Alkotayni, K., Haimour, H., Jbair, K. & AlMekhlafi, M. (2023). The impact of the professional code of conduct of the external auditor on the reduction of tax evasion in Jordan. In: Alareeni, B.A.M., Elgedawy, I. (eds) *Artificial Intelligence (AI) and Finance. Studies in Systems, Decision and Control*, (488). Springer, Cham.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020a). Denetim firması faaliyet alanına göre bağımsız denetçinin, mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 621-636.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020b). Bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Kahramanmaraş Sütcü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17 (2), 1118-1134.

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1-İlk Uygulama Rehberi.
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201%20İlk%20Uygulama%20Rehberi.pdf>.
(Erişim Tarihi: 30.03.2024).

Kestane, A. (2022). Denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolü: Hatay ilinde bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), 331-352.

KGK (2022). Uluslararası Standartlarla Uyumlu Kalite Yönetim Standartlarının Yayımlanması. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KaliteYonetimStandardi.pdf> (Erişim Tarihi: 29.03.2024).

KPMG (2020). KPMG global code of conduct. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/02/global-code-of-conduct.pdf> (Erişim Tarihi: 18.04.2024).

KYS 1 Finansal Tabloları Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).

KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).

Özdoğan, B. & İzmirli Ata, F. (2021). Kalite kontrolden kalite yönetimine geçiş: bağımsız denetim kalite standartlarındaki değişim üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649-664.

PwC (2023). PwC's code of conduct. <https://www.pwc.com/gx/en/about/ethics/pwc-code-of-conduct-2023-final.pdf> (Erişim Tarihi: 18.04.2024).

Saha, S. S. & Roy, M. N. (2016). Quality control framework for statutory audit of financial statements: a comparative study of USA, UK and India. *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2) 186-211.

Sak, R., Şahin Sak, İ. T., Öneren Şendil, Ç., & Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250.

Şeker, Y. & Dinç, E. (2016). Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik bir çalışma: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (2), 421-452.

Yıldız, E. (2023). Bağımsız denetim kalitesi ve kalite yönetim standartları. T. Hacıhasanoğlu & M. İğde (Ed.), *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* içinde (253-287). Gaziantep, Özgür Yayınları.