



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

**KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE
DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAYCAN UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gafgaz GAHRAMANLI

BURSA – 2019



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

**KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE
DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAYCAN UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gafgaz GAHRAMANLI

Danışman:

Şükrü DOKUR

BURSA – 2019

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618022 numaralı Gafgaz GAHRAMANLI'nın hazırladığı "Kurumsallaşma Sürecinde Muhasebe Denetiminin Rolü ve Azerbaycan Uygulaması" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 10./..4./2019 günü ..14.00 - ..15.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasınınbaşarılı..... (başarılı / başarısız) olduğunaoybirliği..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu

Üye

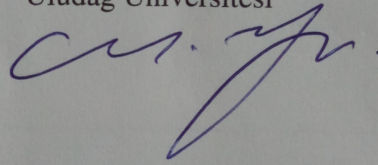
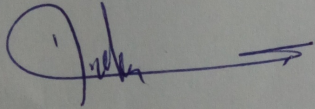
Başkanı)

Prof. Dr. Mehmet YÜCE

Dr. Öğretim Üyesi Şükrü DOKUR

Uludağ Üniversitesi

Uludağ Üniversitesi



Üye

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Sakarya Üniversitesi

10./..04./2019

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Kurumsallaşma Sürecinde Muhasebe Denetiminin Rolü ve Azerbaycan Uygulaması” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

03.04.2019

Adı Soyadı:

Gafgaz GAHRAMANLI

Öğrenci No:

701618022

Anabilim Dalı:

İşletme

Programı:

Muhasebe ve Denetim / Tezli

Statüsü:

Y. Lisans Doktora



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 03/04/2019

Tez Başlığı / Konusu: "Kurumsallaşma Sürecinde Muhasebe Denetiminin Rolü ve Azerbaycan Uygulaması"

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 96 sayfalık kısmına ilişkin, 31/03/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 14 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

03.04.2019

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Gafgaz GAHRAMANLI
Öğrenci No: 701618022
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: Muhasebe ve Denetim / Tezli
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih) Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Gafgaz GAHRAMANLI

Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalı : İşletme

Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim

Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi

Sayfa Sayısı :x+99

Mezuniyet Tarihi :

Tez Danışmanı : Dr. Öğretim Üyesi Şükrü DOKUR

KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAYCAN UYGULAMASI

Küreselleşmenin etkisiyle kuruluşların yönetim sürecinde bazı değişimler olmaktadır. Kuruluşlardaki tüm işlerin kurum sahibi tarafından yapılmayıp uzman kişilere yönlendirilmesi gibi genel tanımlara sahip kurumsallaşma kavramı bu değişimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Kurumsallaşma anlayışından hareketle şirketlerin devamlılığının sağlanmasında ve rekabet etmesinde önemli paya sahip olan kurumsal yönetim; çıkar gruplarının tüm haklarının korunması yönünde yapılan uygulamalar tümüdür. Kurumsallaşma kavramının ilgilendiği ve ilişki içerisinde olduğu konulardan biri muhasebe denetimidir. İşletmelerin kurumsal itibar ve güvenin oluşturulmasında, kurumsal yönetim ilkelerinin başarılı olarak uygulanmasında denetim faaliyetleri çok önemli bir yer tutmaktadır. Şirketlerde, kurumsallaşma sürecine işlevsellik kazandırılması kapsamında, denetim

faaliyetleri son derece önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı, kurumsal yönetim ve denetimin önemini; kurumsallaşma sürecine geçişin işletmelere yaptığı katkıları ve muhasebe denetiminin kurumsallaşma sürecindeki rolünü açıklamaktır. Üç bölümden oluşan çalışmada kurumsallaşma, kurumsal yönetim ve muhasebe denetiminin temel noktalarına değinilmiştir. Azerbaycan'da denetimin gelişiminin kuramsal olarak incelenmesinden sonra kurumsallaşma ve muhasebe denetimiyle ilgili Azerbaycan'da özel bir kurumsal şirket ve yerli bağımsız denetim şirketinde yapılmış olan uygulama çalışmasına yer verilmiştir. Değerlendirme sonucunda kurumsallaşmanın sürecinin işletmeye sağladığı yararları yer verilmiş ve Azerbaycan'da hizmet veren bir şirket üzerinden muhasebe denetiminin bu süreçte rolüne yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsallaşma, Kurumsallaşma Süreçleri, Kurumsal Yönetim, Muhasebe Denetimi, Bağımsız Denetim Şirketi.

ABSTRACT

Name and Surname : Gafgaz GAHRAMANLI

University : Bursa Uludağ University

Institution : Institute of Social Science

Field : Business Administration

Brench : Accounting and Auditing

Degree Awarded : Master of Science (MS)

Page Number :x+99

Degree Date :

Supervisor : Assoc. Prof. Dr.Şükrü DOKUR

THE ROLE OF ACCOUNTING AUDITING IN THE PROCESS OF INSTITUTIONALIZATION AND APPLICATION IN AZERBAIJAN

Some changes take place in the management process of organizations with the effect of globalization. The notion of institutionalization, which has general definitions such as the fact that all works in the organizations are not done by the owner of the institution and directed to experts, has emerged as a result of these changes.

From the point of institutionalization expression, corporate governance; which has an important role in ensuring the continuity of the companies and interest groups to protect all rights. One of the issues in which the concept of institutionalization is concerned and related accounting audit. In the establishment of corporate reputation and trust, auditing activities play a very important role in the successful implementation of corporate governance principles. In the context of providing functionality to the institutionalization process in companies, audit activities are of great importance. The

purpose of this study is to determine the importance of corporate governance and audit; to explain the contribution of the transition to the institutionalization process and the role of accounting audit in the process of institutionalization. The three-part study focuses on the basic aspects of institutionalization, corporate governance and accounting. After the theoretical examination of the development of the audit in Azerbaijan, the implementation work on the institutionalization and accounting audit in Azerbaijan was carried out in a private corporate company and domestic independent audit company. As a result of the evaluation, the benefits of the process of institutionalization are given to the enterprise and the role of accounting audit in this process has been included by a company serving in Azerbaijan.

Keywords: Institutionalization, Institutionalization Processes, Corporate Governance, Accounting Audit, Independent Audit Company.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	<i>i</i>
ABSTRACT.....	<i>iii</i>
İÇİNDEKİLER	<i>v</i>
TABLO LİSTESİ.....	<i>viii</i>
ŞEKİL LİSTESİ.....	<i>ix</i>
KISALTMALAR.....	<i>x</i>
GİRİŞ	<i>1</i>
BİRİNCİ BÖLÜM	<i>3</i>
1. KURUMSALLAŞMA	<i>3</i>
1.1. Kurumsallaşmanın Tanımı.....	<i>3</i>
1.1.1. Kurum ve kurumsallaşma kavramları	<i>4</i>
1.1.2. Kurumsal yönetim ve kurumsallaşmanın karşılaştırılması	<i>5</i>
1.2. Kurumsal Yönetim Kavramı: Önemi ve Amaçları.....	<i>6</i>
1.2.1. Kurumsal yönetim ve kurumsallaşmanın tarihsel gelişimi	<i>7</i>
1.2.2. Kurumsal yönetim ilkeleri.....	<i>9</i>
1.2.2.1. Adillik (Eşitlik)	<i>10</i>
1.2.2.2. Şeffaflık ilkesi.....	<i>11</i>
1.2.2.3. Hesap verebilirlik.....	<i>12</i>
1.2.2.4. Sorumluluk ilkesi	<i>12</i>
1.3. Kurumsallaşma Süreci.....	<i>13</i>
1.3.1. Yasal olarak tanınma.....	<i>14</i>
1.3.2. Varlığın sürekli kılınması.....	<i>14</i>
1.3.3. Bireysel ve örgütsel amaçlar	<i>15</i>
1.3.4. Kurumsal kimlik kazanma	<i>15</i>
1.4. Kurumsallaşmaya Etki Eden Faktörler.....	<i>16</i>
1.5. Kurumsallaşmanın Unsur Ve Göstergeleri.....	<i>16</i>
1.6. Kurumsallaşma Öğeleri	<i>18</i>
1.6.1. Sadelik	<i>18</i>
1.6.2. Farklılaşma	<i>18</i>
1.6.3. Esneklik	<i>19</i>
1.6.4. Özerklik	<i>19</i>
1.7. Kurumsallaşma Aşamaları	<i>20</i>
1.7.1. Adetleştirme	<i>20</i>
1.7.2. Nesnelleştirme.....	<i>21</i>
1.7.3. Tortulaşma.....	<i>21</i>
1.8. KURUMSALLAŞMANIN ETKİLERİ	<i>22</i>
1.8.1. Kurumsallaşmanın avantajları.....	<i>22</i>

1.8.2. Kurumsallaşmanın dezavantajları	24
İKİNCİ BÖLÜM.....	27
2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI	27
2.1. Denetim ve Benzeri Kavramlar	27
2.1.1. Denetim kavramının tanımı.....	27
2.1.2. Denetim tanımına yakın kavramlar	28
2.2. Denetimin Tarihçesi	29
2.3. Denetim Türleri	31
2.3.1. Amacına göre denetim türleri	31
2.3.2. Statüsüne göre denetim türleri	32
2.3.2.1. İç denetim	32
2.3.2.2. Dış denetim (Bağımsız denetim).....	33
2.3.2.3. Kamu denetimi	33
2.3.3. Uygulama zamanına göre denetim türleri	34
2.3.4. Yapılış nedenine göre denetim çeşitleri	34
2.3.4.1. Zorunlu (yasal) denetim.....	34
2.3.4.2. İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim.....	35
2.4. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri.....	35
2.5. Denetim Unsurları	37
2.6. Denetim Süreci	39
2.6.1. Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi.....	40
2.6.2. Denetimin planlanması.....	41
2.6.3. Denetim işinin yürütülmesi	41
2.6.4. Denetimin tamamlanması.....	42
2.6.5. Denetim raporu ve denetçi görüşleri	44
2.7. Denetim Standartları.....	48
2.8. Denetim Kanıtları	52
2.8.1. Denetim kanıtında aranan özellikler.....	54
2.8.2. Denetim kanıtı elde edilmesine ilişkin denetim teknikleri.....	55
2.8.3. Çalışma kağıtları.....	58
2.9. Muhasebe Denetimi ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	59
2.9.1. Kurumsallaşma sürecinde denetimin rolü	60
2.9.2. Kurumsal yönetim bağlamında denetimin gelişimi ve yararları	61
2.10. Muhasebe ve Denetim İlişkisi	63
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	66
3. KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAJYCAN'DA ÖZEL BİR KURUMSAL İŞLETME ÖRNEĞİ.....	66
3.1. Tez Metodolojisi.....	66
3.1.1. Araştırmanın önemi ve yöntemi.....	66
3.1.2. Araştırmanın sınırlılıkları.....	67

3.2. Azerbaycan'da Kurumsallaşma Sürecinde Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Kurumsal Şirket Örneği.....	67
3.2.1. Kurum kültürü oluşturma.....	68
3.2.1.1. Şirketin tarihsel gelişimi ve mevcut durumu.....	68
3.2.1.2. Şirket misyonu ve vizyonu.....	70
3.2.2. İşletmede kurumsal süreçleri oluşturma.....	70
3.2.2.1. Yönetim organizasyon şeması.....	71
3.2.2.2. Görev tanımları.....	72
3.3. Çalışmanın Kapsamı	74
3.3.1. Genel mülakat soruları ve cevapları.....	75
3.3.2. Azerbaycan muhasebe ve denetim sistemine yönelik mülakat soruları ve cevapları.....	78
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER	86
KAYNAKÇA.....	92

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1 Denetim Süreci	37
Tablo 2.2 Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetim Raporunda Bulunması Öngörülen Bölümler.....	43
Tablo 2.3 Muhasebe ve Denetim İlişkisi	61
Tablo 3.1 Bağımsız denetim faaliyetlerinde kalite kontrol süreci: Aşamaları	79



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1 OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri	10
Şekil 2.1 Denetçi Türleri	34
Şekil 3.1 Örnek Şirket Organizasyon Şeması	68



KISALTMALAR

AAA	The American Accounting Association / Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devleti
AC	Azerbaycan Cumhuriyeti
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants / Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
Ar-Ge	Araştırma Geliştirme
AŞ	Anonim Şirket
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BT	Bilgi Teknolojileri
DO	Denetçiler Odası
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board / Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	International Federation of Accountants / Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MB	Maliye Bakanlığı
MİY	Müşteri İlişkileri Yöneticileri
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development / Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasa Kurulu
SSCB	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TK	Toplam Kalite
TKYD	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzde faaliyet gösteren firmaların rekabet edebilme ve hayatta kalabilmek için başvurduğu önemli bir kavram olarak karşımıza çıkan kurumsallaşma, işlemleri bireylerden bağımsız olarak sürdürebilmeyi amaçlayarak birçok sektör ve alanlarda kendini göstermektedir. Yaşanan tüm skandalların firmaların kamuya yanlış mali bilgiler açıklamasından, denetim birimlerinin ve yönetimin kendi görevlerini suiistimallere yer vererek yerine getirmesinden kaynaklanması görülmektedir. Oluşan tüm sorunları aradan kaldırmak ve kaybolan güveni sağlamak ve ülkelerin ekonomik ve hukuki yapı farklılıklarını kaldırmak amacıyla denetim standartlarının kabul edilmesine başlanılmıştır. Aynı maksatla yapılan çalışmaların diğer tarafında ise şirketlerde kurumsallaşmaya gidildiği görülmektedir. Finansal bilgileri denetlenen firmaların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayan kurumsallaşma süreci şirket varlıklarını ve itibarlarını da sürdürebilir kılmaktadır. Dolayısıyla kurumsallaşma sürecinin en önemli konularından biri denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir. Kurumsallaşma sürecinde şirketlerde, muhasebe denetimi kurumsal yönetime işlevsellik kazandırılması bağlamında son derece önem taşımaktadır. Muhasebe denetiminin önemi işletmelerin mali riskleri iyi kontrol edememesi sonucu meydana gelen olumsuz etkilerde ortaya çıkmaktadır. Globalleşme sürecinde, ekonomik koşul ve iş yaşamındaki krizler, teknolojik gelişmeler, rekabet şartları ve ortak grupların artan beklentileri bütün kuruluşlarda, iyi kurumsal yönetim uygulamalarını ve dolayısıyla etkin denetim sisteminin yapılması ve işletilmesini kaçınılmaz bir hale getirmiştir. Muhasebe denetiminin kurumsallaşma sürecindeki rolünü belirlemek, bu süreç üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla bu tez çalışması hazırlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan çalışma, Azerbaycan'da kurumsal bir şirket üzerinden yapılarak kısıtlı bir alanı ihata etmektedir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, genel olarak, kurumsallaşma kavramı ele alınmış, kurumsallaşma sürecinden, unsur, gösterge ve ilkelerinden bahsedilerek kurumsallaşma aşamaları ve etkileri incelenmiş, işletmelere sağladığı avantajlar ve dezavantajlar hakkında bilgi verilmiştir. Bu bölümün ikinci alt başlığında kurumsal yönetimin önem ve amaçlarına değinilmiş, adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri hakkından özet bilgi verilmiştir.

Son yıllarda kurumsallaşma sürecinin bir parçası haline gelen ve finansal skandallar neticesinde önem taşıyan muhasebe denetimi kavramı ikinci bölümün konusu olmaktadır. Bu bölümde öncelikle denetimin tanımı, tarihçesi ve denetim türleri açıklanmaya çalışılmaktadır. Daha sonra denetim unsurlarına değinilmiş ve geniş olarak muhasebe denetimi işlemlerinin geçtiği süreçlerden bahsedilmiştir. Ardından denetim standartları açıklandıktan sonra denetim işlemlerinde toplanan kanıtlar ve özelliklerine değinilmiştir. İkinci bölümün son alt başlıklarını ise tezin ana konusunu esas alan muhasebe denetimin kurumsal yönetimle ilişkisi ve muhasebe ve denetim ilişkisi konuları oluşturmaktadır.

Son bölümü oluşturan üçüncü bölümde ise tez metodolojisine yer verilmiş, öncelikle araştırmanın önemi, yöntem ve sınırlılıklarından bahsedilmiştir. Ardından Azerbaycan'da teknoloji sektöründe faaliyet gösteren kurumsal şirket örneği verilmiştir. Yapılan yüz yüze görüşmeler sonucu şirketin tarihi ve mevcut durumu, misyon, vizyon ve görev tanımları hakkında bilgi edinilmiştir. Ayrıca görüşme esnasında çalışmanın kapsamı doğrultusunda açık uçlu sorular kullanılarak denetim faaliyetlerinin kurumsallaşma sürecindeki etkileri incelenmiş ve sonuca varılmıştır. Bazı kurumsal şirketler tarafından görüş talebine olumsuz cevap verilmesinden dolayı kısıtlılığı dikkate alınarak, varılan sonuç ve değerlendirilmeler bir alana ait olup tüm Azerbaycan'ın faaliyet sektörlerini kapsamamalıdır. Son bölüm olan uygulama bölümünde aynı zamanda Azerbaycan'da muhasebe ve denetim sistemi hakkında geniş bilgi almak amacıyla yerel bağımsız denetim şirket yetkilisiyle de görüşülmüş ve bu doğrultuda yazar tarafından hazırlanan mülakat soruları yanıtlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KURUMSALLAŞMA

1.1. KURUMSALLAŞMANIN TANIMI

Kurumsallaşma son yıllarda işletmelerin sürdürülebilirlikleri açısından en çok kullanılan kavramlar arasındadır. İngilizceden “institutionalization” kelimesinden gelen kurumsallaşma, Colins sözlüğünde “bir şeyi kurumsallaştırmak, o şeyin, örgütün, sosyal sistemin, kültürün bir parçası olarak tesis edilmesi, yerleştirilmesidir”¹ gibi tanımlanmaktadır. Dolayısıyla kurumsallaşma ifadesinden anlaşılması gereken, şirketin düzenli bir sistem haline gelerek sağlam kurumsal temeller üzerine oturmasıdır. Sade anlatımla kurumsallaşma, etkileşim ve iletişimde konu farkı olmaksızın önceden belirlenmiş ilkelerin egemen olmasıdır. Diğer bir deyişle ferdi yaşamdan aileye, kurum ve kuruluşlara, sosyal ve toplumlar arası ilişkilere kadar tüm süreçlerde kuralların hakim olmasıdır.² Bu noktada kurumsallaşma, “*Bir işletmenin kişilerden bağımsız olarak kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması, değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendisine özgü iletişim ve iş yapma yöntemlerini “kültür” haline getirmesi ve böylece diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir.*”³ Kısacası, kurumsallaşma kurallı olmak ve bu kuralların yazılı olmasından ibarettir. Yani kişinin bireysel yaşamında, ailenin yaşamında kurum ve kuruluşlarda, toplumda belli kuralların olmasıdır. Toplumdaki belirli kurallar ise anayasa ve diğer yasaların yazılı hale gelmesidir. Dolayısıyla ne olacağı zaman, neyin yapılabileceği önceden bellidir. Prosedürlerin yazılması ise, bunların her zaman aynı şekilde uygulanması ve denetçi tarafından kontrol edilip, Yönetim Kuruluna verilmesi anlamına geliyor.⁴

¹Gürkan Haşit, *Küçük ve Orta Ölçekli Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2009, s. 54.

² İlhami Fındıkcı, *Aile İşletmeleri*, 5. b İstanbul: Alfa, 2014, s. 102.

³Ebru Karpuzoğlu, *Aile Şirketlerinin Sürekliliğinde Kurumsallaşma*, 1.b İstanbul: T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınlar, 2004, s. 45.

⁴ İTO, *Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi*, İTO Yayınları, No 28, 2010, www.ito.org.tr/itoyayın/0021120.pdf, s.23. (10.05.2018).

1.1.1. Kurum ve Kurumsallaşma Kavramları

Kurumlar daimi olarak işleyebilmeleri için belirli yapılara ihtiyaç duymaktadırlar. Kurulun yapısının sürekliliği ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasında kurumsallaşma etkin rol oynamaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde ise “kurum” kelimesi “belirli düşüncelerin, davranış kalıplarının, bireyler arasındaki ilişkilerin ve karşılıklı görevlerin oluşturduğu, kökü birtakım törelere dayalı toplumsal örgenleşme” anlamında kullanılmıştır. Kavram; bu çalışmanın amaçları doğrultusunda, örgütsel açıdan ele alacak olursa, 1970’li yılların ortalarından başlayarak önem kazandığı söylenebilir.⁵ Kurum öğelerini ve yapılarını yerine getirmek şartıyla aile en küçük kurum örneği gibi verilebilir. Aynı zamanda kurumlar iş ahlaklarına saygı göstermeli, yasalara ve çevre sorunlarına ilgisiz kalmamalıdır. İster özel isterse de iş hayatında başarılı olmanın en önemli unsurlarından biri de kurumsal düşünebilmektir. Kurumsal düşünce, kurum ilkelerinin uygulanabilmesini sağlayan değer ve düşünceler bütünüdür. Yönetim sistemlerinin başarılı bir şekilde uygulanıp, işletmelere katkı sağlayabilmesi için kurumsal düşüncenin, yönetici ve çalışanlar dahil işletme içerisinde herkes tarafından benimsenmesi ve uygulanması gerekmektedir. Çünkü kurumsal düşüncenin olmadığı bir kurumda, başarıyı elde etmek mümkün olmayacaktır. İlk önce kurumsal düşüncenin vazgeçilmez kural ve sistem bütünlüğü olarak düşünmek gerekmektedir.

Kurumsallaşma ise, firma ve işletmelerin kurumsal hale gelerek, örgütlü olunmaya başlanması ve sürekliliğini, devamlılığını kazanması olarak tanımlanmaktadır.⁶ Firmaların belirlenmiş hedef ve amaçları doğrultusunda, seçilmiş ilke ve değerler çerçevesinde yönetilmesi ve idare edilmesi türü olan kurumsallaşma dolayısıyla sistemleşme ve kurumsallaşma sürecini ifade etmektedir. Kurumsallaşmayı uygulayan firma veya şirketler, her seviyede belirledikleri işletme içi ve dışı kararlarda doğrudan verilere dayanarak sürekli gelişme düşüncesinin ortaya konabilmesini, adilliği, hesap verebilirliği, şeffaflığı, hesap tutabilirliği ve etkinliği sağlayabilen ve

⁵ Yonca Gürol, *Örgüt Teorisi Olarak Kurumsallaşma*, 1. bsk İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2005, s. 42.

⁶ E. Lütfi Özcan, *Aile şirketleri ve kurumsallaşma*, 1. b Ankara: Ankara Ofset Basım Matbaacılık, 2015, s. 179.

bütün ortak ve paydaşlarına güven verebilen kurumlardır. Kurumsallaşmanın diğer boyutu da kurumun içinde buldukları tüm paydaşlarına - çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun diğer kesimlerine karşı sadece kurumsal yönetim ilkeleri açısından değil, aynı zamanda iş etiği, belirlediği değer ve kanunlar açısından da adaletle davranılmasının sağlanmasıdır.⁷

Son 20 yılda hayatımıza girmiş bulunan kurumsal yönetim ve kurumsallaşma kavramları işletmelerin başarısını sürekli kılmayı amaçlayan yaklaşımlardır. Bu yaklaşımların temel amacı kurumların devamlılığını belli kişilerin varlığından bağımsız olan bir sistem oluşturmaktır. Dolayısıyla şirketlerin kurumsallaşmasını kurumsal yönetim ve kurumsallaşma olarak iki boyutlu olarak ele alınabilir. Bu açıdan bu kavramları doğru tanımlamak gerekmektedir.

1.1.2. Kurumsal Yönetim ve Kurumsallaşmanın Karşılaştırılması

Kurumsallaşma sürecinin başarılı bir şekilde sağlanabilmesi için etkin bir kurumsal yönetim anlayışına da gerek duyulmaktadır. Aynı zamanda kurumsal yönetimin başarısı da kurumsallaşmaya bağlı olarak değişmektedir. Kurumun uzun dönemde başarılı ve karlı olarak büyümesi için gereken sorumluluk, adillik, eşitlik, şeffaflık ve tüm hak sahiplerine hesap verilmesini ve onlar arasında bir denge oluşturarak çıkarlarını gözetmesini sağlayan ilkelerin uygulanması kurumsal yönetimin amaçlarına dahildir. İşletmelerin kurumsallaşması önündeki engel ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve hak sahipleri arasında güven ortamının artırılması ve hesap verebilir demokratik bir yapının oluşturulabilmesi kurumsal yönetim ile mümkündür.⁸ Kurumsal yönetim işletmelerin varlıklarını korumalarını ve onların devamlılığını sağlamayı hedeflediğinden daha çok sahiplik ve kontrol konularına yoğunlaşmaktadır.

⁷ İsmail Fatih Ceyhan, *İç Denetim ve Kurumsallaşma*, (yüksek lisans Tezi), Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, 2010, s. 106.

⁸ Haşit, *Küçük ve Orta Ölçekli Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim*, ss. 74-75.

1.2. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI: ÖNEMİ VE AMAÇLARI

Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkması ile kurumsallaşma anlayışı önem kazanmağa başlamıştır. Kurumsal Yönetim şirketin amaçları doğrultusunda hedefe nasıl ulaşılacağıyla ve işletme performansının nasıl optimize edileceğiyle ilgilenmektedir ve bu süreç içinde firmalar daha kolay sermaye (yatırım) sağlayabilecek ve kendi faaliyetlerini etkin bir şekilde devam ettirebilecekler.

Kurumsal yönetimin başarılı bir şekilde uygulanması; şirket yöneticilerinin ve ortaklarının çıkarlarına yönelik amaçların belirlenmesini sağlayarak, idare etme performansını arttırmakta, denetimi kolaylaştırmakta, işletme kaynaklarının verimli olarak kullanılmasını temin etmektedir. Bunun sonucunda da güvenin artmasıyla firma değeri yükselmekte ve şirketin sermaye maliyeti düşmekle başarılı bir risk yönetimi uygulanmaktadır.

Kurumsal Yönetimin başlıca amaçlarından bazılarını aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İşletme yöneticisinin yetkilerini kötüye kullanmasını engellemek,
- Pay sahiplerine adil davranarak, haklarının güvence altına alınması,
- İşletme faaliyetlerinde şeffaflığın sağlanması ve finansal durumu ile ilgili düzenli olarak erişebilecekleri kanallardan bilgilendirilmesi,
- Şirketin yönetim kurulu sorumluluklarının net olarak belirlenmesi, kazancın tüm menfaat sahibi kişilere hakları değerinde iadesinin sağlanması,
- Büyük hissedarların azınlık hisse sahiplerine paylarına el koyma tehlikesine karşı önlem alınması.

Kurumsal yönetimin temel amacı ise şirketle ilişkide olan bütün pay sahiplerinin haklarının güvence altına alınması, korunmasıdır.⁹

Aile işletmelerinde yönetim ve kontrolün bir kişide ya da aynı aileye dahil kişilerde birleşmesi işletmeyi kurumsallaşmadan uzaklaştırıcı faktör gibi değerlendirilir. Bu bağlamda kurumsal yönetimin amaçlarına aile dışından bireylerin ve profesyonel kişilerin şirket içinde görev üstlenmelerini sağlamak ve sistematik bir yönetim düzeyini

⁹ Coşkun Can Aktan, *Kurumsal Şirket Yönetimi*, Ankara: SPK Yayınları, 2006, s. 8.

oluşturmak da dahildir.¹⁰ Genel olarak ise kurumsal yönetimin iki amacı bulunmaktadır. Birinci amaç, işletme yönetici ve büyük pay sahiplerinin, yatırımlarının değeri konusunda diğer pay sahiplerini aldatmalarını engelleyerek, onların güvenilir bilgiye sahip olmalarını sağlamak, ikinci amaç ise, işletme yönetici ve sahiplerinin ferdi amaçlarını gerçekleştirerek şirketleri kendi bireysel çıkarları yararına yönetmeleri yerine işletme değerini maksimize etmek ve asıl hak sahibi olan hissedarların yararına yönetmeleri konusunda teşvik etmektir.¹¹

Avrupa Birliği (AB) düzeyinde kurumsal yönetime ilişkin zayıflıkların etkili bir şekilde ele alınması için düzgün ve tutarlı bir yaklaşımın olması çok önemli şartlardan hesap olunur. AB üye devletler tarafından kabul edilen farklı kurallar iç piyasayı zayıflatacak veya yeni engeller yaratabilecek düzenleyici arbitraj ihtiyacına yol açabilir. İç denetimin kurumsal yönetime ilişkin rolü, hem kurumsal yönetim çerçevesinin ana hatlarını çizmeyi ve hem de aşırı risk almaktan kaçınmayı amaçlayan bazı tedbirleri gerektirmektedir.¹² Tüm söylenenlere ek olarak çevresel, toplumsal ve iş etiği sorumluluklarıyla ilgili kurumsal farkındalık gibi firmanın uzun dönemli başarısı ve kurum itibarını etkileyecek konuları da kurumsal yönetimin çerçevesi içine alınabilir.

1.2.1. Kurumsal Yönetim ve Kurumsallaşmanın Tarihsel Gelişimi

Tarihsel süreç boyunca işletmelerde kurumsallaşma veya kurumsal yönetim terimi 1980'lerden kullanılmaya başlanılmıştır. Dünyaca tanınan dev şirketlerdeki (Enron, Arthur Anderson ve Worldcom gibi) rüşvet ve hileli iflaslar sonucunda gündeme gelen "Kurumsal Yönetim" veya İngilizce deyimini ile "Corporate Governance" kavramı ilk olarak Amerika Birleşik Devleti'nde (ABD) ele alınmış, daha sonra İngiltere, Kıta Avrupa'sında, Asya'da ve tüm dünyada zamanla gelişerek tartışma konusu olmuştur. 2000'li yılların başlangıcından yaşanan skandallar şirketlerdeki yönetim

¹⁰Asuman Sönmez, Andaç Toksoy, "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği", *Maliye ve Finans Yazıları*, C. 1, Maliye ve Finans Yazıları, S. 92 (2011), s. 64.

¹¹Selim Cengiz, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 2 (2015), s. 406.

¹²Dragos Laurentiu Zaharia, Andreea Lazar, Doina Maria Tilea, "The Role of Internal Audit Regarding the Corporate Governance and the Current Crisis", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, C. 116 (2014), s. 4819.

aksaklıklarından ve özellikle de finansal raporlama ve denetim sistemlerindeki zayıflıklardan ve yöneticilerin yaptıkları hile ve hatalardan kaynaklanmaktadır. Tüm bu olaylar neticesinde sarsılan sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden kazanılması için çözüm olarak dünya ülkeleri kendi ilke ve değerlerine uygun olarak kurumsal yönetim uygulama rehberleri yayınlamışlardır.¹³ Bu çalışmalarda ülkelerin kendi değerlerini esas almalarının temelini genel sekreter Donald J. Johnston tarafından ortaya konulan “Tek tip kıyafetin herkese uymayacağı” bakışı oluşturmaktadır (One size does not fit all).

Türkiye, dünyada giden bu gelişmeleri yakından takip ederek 2002 yılında “Kurumsal Yönetim – En İyi Uygulama Kodu” çalışmasını hazırlamakla kurumsallaşma sürecine adım attı. Kurumsal Yönetim kavramının günümüze bu derece hızlı gelmesinin temelinde ülkede son yıllarda ortaya çıkan krizler, şirket skandalları ve ülke ekonomisi üzerindeki olumsuz etkileri yatmaktadır. 1994, 1998 ve 2001 yıllarında yaşanan önemli ekonomik krizler, kamu ve özel sektör işletmelerindeki şeffaflık sorunu, yatırımcı güvenin sağlanması ihtiyacı kurumsallaşma sürecine geçişi önemli hale getirmiştir. Kurumsal yönetim kavramıyla ilgili düzenlemelerin yapılmasında ve ülke genelindeki şirketlere tanıtılmasında Sermaye Piyasa Kurulu (SPK), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), Türk Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve diğer kurumların önemli rolü vardır.¹⁴ Kurumsal yönetim kurum maliyetini asgariye indiren bir dizi kural ve uygulamalar anlamına gelir ve şirket faaliyetlerine ilişkin sosyal ve özel hasılat arasındaki uyumsuzluğu kontrol etmektedir.¹⁵ Yönetim ve patronluk (sahiplik) kavramlarının biri birinden ayrılmaya başlamasıyla kurumsal yönetimin gündeme gelme ihtiyacı artmıştır. Kurumsallaşma sürecinde işletmelerdeki temel sorunlara çözüm aramak amacıyla oluşturulan kurumsal yönetim ilkeleri bu bağlamda tüm dünyada büyük önem kazanmıştır.

¹³Engin Dinç, Hasan Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 12, S. 21 (2009), s. 159.

¹⁴ Haşit, *Küçük ve Orta Ölçekli Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim*, s. 79.

¹⁵Irem Tore, “What Good Corporate Governance Practices Can Turkey Learn From The UK?”, *International Journal of Economics and Finance Studies*, C. 4, S. 2 (2012), s. 137.

1.2.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri

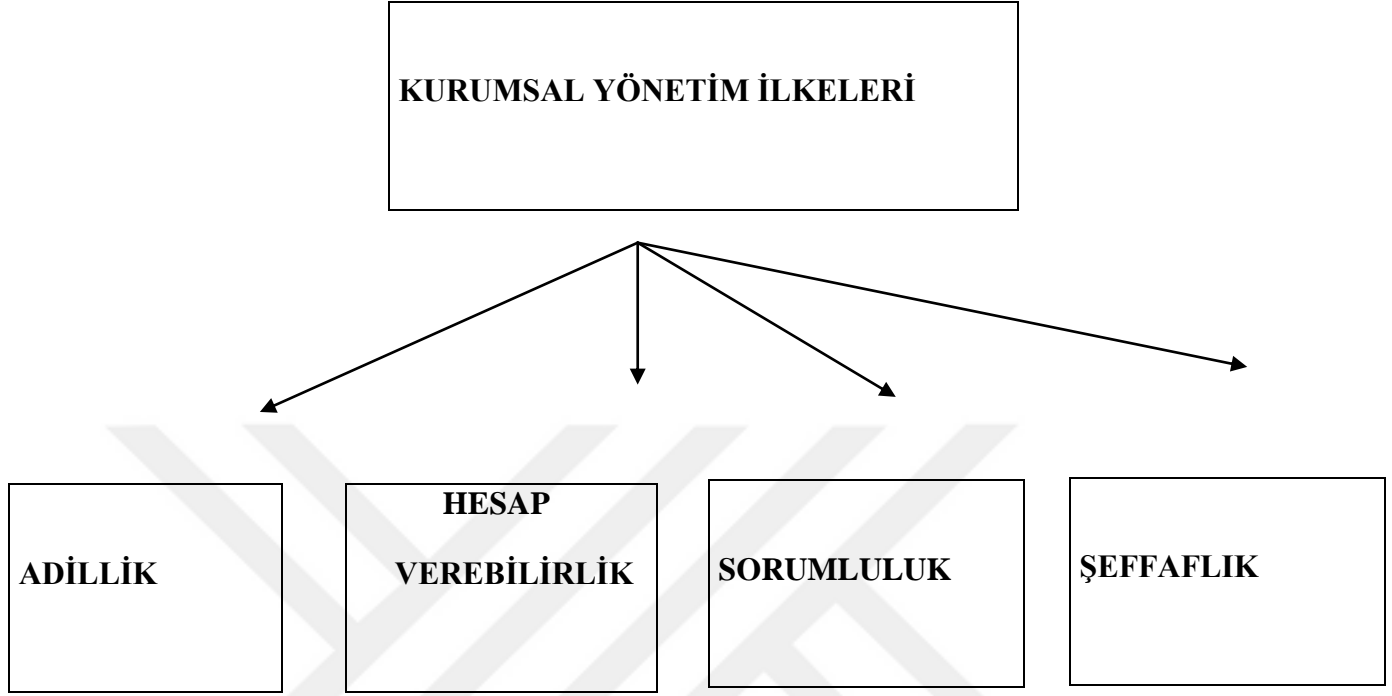
Tüm dünya ülkeleri için geçerli olan tek bir kurumsal yönetim modelinin olmamasına rağmen 1999 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından geliştirilen ve herkes tarafından genel kabul edilmiş temel ilkeler yatırımcılar, şirketler ve dünya çapındaki diğer paydaşlar için uluslararası kurumsal yönetim ölçütü olarak kurumsal yönetim modellerinde yer almıştır. İlk kez 1999 yılında yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri daha sonra incelenerek 2004 yılında yeniden düzenlenmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri 2015 yılında İstanbul'da yapılan G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanları toplantılarında yeniden kontrol edilmiştir. Kasım 2015 yılında Antalya'da gerçekleştirilen G20 Liderler Zirvesinde ise uzun vadeli yatırımı artırmak amacıyla ulusal kurumsal yönetim çerçevelerini değerlendirmelerine ve geliştirmelerine yardımcı olacak kurumsal yönetime ilişkin küresel ilkelerin son şeklini onayladı. Bu ilkelerin güncellenmiş son halini aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁶

- Güncel bir kurumsal yönetim çerçevesinin temelini oluşturulması,
- Paydaşların hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri,
- Kurumsal yönetimde doğrudan çıkar sahiplerinin rolü,
- Kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar,
- Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarıdır.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin dayandığı ve evrensel olarak genel kabul görmüş adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ana ilke aşağıdaki alt başlıklarda kısaca açıklanmıştır. Bu ilkeler her hangi bir şirketin yalnız finansal sonuçları ile yapı oluşturmasına değil, aynı zamanda tüm pay sahiplerine ve topluma katma değer yaratmasına da yardımcı olmaktadır.

¹⁶Ali Kamil Uzun, "G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine", 2016, s. 1.

Şekil-1.1. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri



Şekil-1.1. : OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, Aktaran Dökümbilek, 2010, s.13.

1.2.2.1. Adillik (Eşitlik)

Kurumsal yönetimin eşitlik (fairness) ilkesi yönetimin yerli ve yabancı hissedarlar dahil olmakla bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasını ve hissedar haklarının korunmasını esas almaktadır. Aynı zamanda bu ilke şirket yönetiminin faaliyet zamanı karar verirken yalnız menfaat veya çıkar sahiplerine değil, şirketin tüm çalışanlarına karşı adil davranmasını ve eşit muamele göstermesini desteklemektedir.¹⁷ OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri adillik ilkesini iki maddesinde açıklamıştır. İlk maddede hissedarlar, haklarının kolayca kullanabilen mülkiyet sahibi olarak tanınmıştır. Kurumsal yönetim hissedarların kanunla korunan haklarına saygı gösterilmesini sağlamalıdır. İkinci maddeye göre kurumsal yönetim bütün hak sahiplerine yapılan eşit muameleni güvence altına almalı ve hukuki çerçeve onları yöneticilerin hatalı

¹⁷Sönmez, Toksoy, "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği", s. 64.

işlemlerine karşı koruyan yasaları içermelidir. Tüm OECD ülkelerinde hissedar hakları ticaret, iş, borç ve icra-iflas kanunu gibi çeşitli yasalarla gösterilmiştir.¹⁸ Bu ilke kısaca olarak şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde paydaşlara ve menfaat sahiplerine eşit davranılmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder.

1.2.2.2. Şeffaflık İlkesi

Bu ilke işletmeyle ilgili finansal ve diğer bilgilerin eksiksiz, zamanında, doğru, anlaşılabilir ve düşük maliyetle kolay elde edilebilir bir şekilde kamuya duyurulmasını ifade etmektedir. Lakin bu bilgilerden ticari sır niteliğinde olan ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariçtir. Bazı literatürlerde ise kamuoyunu aydınlatma olarak geçen şeffaflık (transparency) ilkesi, şirketin faaliyet sonuçları (finansal tablolar, yıllık raporlar), mali durumu, hedefleri, ortakları ve bunların oy hakları, öngörülebilir risk faktörleri, yönetim yapısı ve politikaları, özellikle yöneticilerle hissedarlar arasındaki yetki dağılımı gibi başlıca bilgilerini yeterli, doğru ve kıyaslanabilir bir biçimde zamanında ve düşük maliyetli bilgi dağıtım kanalları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmasının gerekliliği ile ilgili bir kurumsal yönetim ilkesidir.¹⁹ OECD (2004) Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde bu ilke ile ilgili "*kurumsal yönetim mevzuatı, finansal durum ve performans, ortaklık yapısı ve yönetim dahil olmak üzere şirkete ilişkin tüm önemli bilgilere yönelik olarak zamanında ve doğru kamuyu aydınlatmanın yapılmasını sağlamalıdır*" denilmektedir.²⁰ Son yıllarda hem Türkiye'de, hem de dünyada yaşanan finansal krizler, skandallar şeffaflık ilkesinin uygulanması gereken bir konu olduğunu ve önemini ortaya koymuştur. İşletmelerin sadece gelecekle alakalı bilgi, belge ve işlemleri değil, aynı zamanda geçmişteki faaliyetleri de yatırımcılara açıkça sunması önem arz etmektedir.

¹⁸ TKYD, *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*, http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf, s.4. (20.06.2018).

¹⁹Abdullah Şavkın, *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Ve Türkiye Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2016, s. 8.

²⁰Barbaros Yalçın, *Kurumsal Yönetim Ve Firma Değeri İlişkisi: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi, 2012, s. 18.

1.2.2.3. Hesap verebilirlik

Hesap verebilirlik (accountability) ilkesi, yönetimin şirket ile ilgili aldığı kararları tarafsız bir şekilde denetime açmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetimin bu ilkesi faaliyet sonrasında kapsamakla Yönetim Kuruluna ilişkin sorumlulukların açıkça belirtilmesini, yönetim ve hissedar menfaatlerinin paralellığının yönetimce gözetilmesini ve üst yöneticilerin paydaşlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini ifade etmektedir.²¹ Diğer bir deyişle, bu ilke bir raporlama faaliyeti olmakla şirketteki yetkili kişilerin hareket ve performanslarını hissedarlara, pay sahiplerine açıklama zorunluluğunu gerektirmektedir. Özetle hesap verebilirlik ilkesi, alınmış kararların doğruluğunu kanıtlama, sorumluluğunu kabul etme ve yöneticilerin yetki ve görevlerinin tanımlanmasını kendinde ihtiva etmektedir.

1.2.2.4. Sorumluluk İlkesi

Sorumluluk (responsibility) ilkesi şirketin ilgili yasa ve düzenlemelere, etik ve toplumsal değerlere uyum gösterecek şekilde faaliyetini gerektirmektedir. Bu bağlamda sorumluluk ilkesinin aslında uygunluk denetiminin çalışma alanına girdiği söylenebilir. Bu ilke ile şirketlerin yalnızca paydaşlara karşı değil, kurallar ahlaki değerler çerçevesinde tüm topluma karşı sorumluluğu ifade edilmektedir.²² Kısacası bu ilke yönetimin şirket adına yaptığı bütün işlemlerin mevzuata, işletme içi düzenlemelere ve esas sözleşmeye uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir.

İyi bir kurumsal yönetime uygun en önemli unsur ve özelliklerin işletme faaliyetlerine olumlu etkilerde bulunmaları için kurumsal yönetim ilkelerinin doğru bir şekilde tanınması ve pratikte uygulanması gerekmektedir.²³ Kurumsal yönetim ilkelerine ait düzenlemeler Türkiye’de SPK tarafından yapılmaktadır. İlk defa Temmuz

²¹ TÜSİAD, *Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: Yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi*, Ankara: TÜSİAD, 2002, s. 38.

²² Mehmet Özbirecikli, Yunus Karaömer, “Faaliyet Denetiminin Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasındaki Rolü: Bir Şirket Uygulaması”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 11 (2016), s. 36.

²³ Tatiana Danescu, Mihaela Prozan, Roxana Diana Prozan, “The Valances of the Internal Audit in Relationship with the Internal Control – Corporate Governance”, *Procedia Economics and Finance*, C. 26 (2015), s. 965.

2003 tarihinde yürürlüğe giren bu ilkelerin oluşturulmasında öncelikle OECD ilkeleri olmak üzere dünyada kabul görmüş ve gelişmiş ülkelerin düzenlemeleri ayrıntılı şekilde incelenerek olumlu sonuçları alınmış genel ilke ve kriterler “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensibi esas alınmıştır. SPK kurumsal yönetim ilkeleri, pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmakla dört ana başlıktan oluşmaktadır.

Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ilkeleri ışığında kurumsal yönetim yaklaşımı şirketin hissedarlarının, çalışanların ve yöneticilerin ilişkilerinin düzenleyerek, küreselleşen dünyaya adapte olmasına katkı sağlamaktadır. İşletmelere üstün performans sağlayarak başarılı olmalarını hedefleyen kurumsal yönetim ilkeleri aile işletmeleri açısından da bir sonraki kuşaklara geçişte ortaya çıkan sorunları minimuma indirmektedir.

1.3. KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

TDK’de süreç kelimesi, “aralarında birlik olan veya belli bir düzen veya zaman içinde tekrarlanan, ilerleyen, gelişen olay ve hareketler dizisi” gibi tanımlanmaktadır. İş hayatında yaygın olarak kullanılan tanım ise: “Bir girdiyle başlayan, iç ve dış kaynakların kullanıldığı, müşteriden gelen talep ile bu girdiye bilgi, hammadde, finans gibi katma değer ekleyerek belirli bir çıktı üreten, birbiriyle bağlantılı adımlar dizisidir” şeklindedir. Kurumsallaşma kavramı süreç içindeki olayların gelişimi olarak tanımlanması çok görülen bir tanımdır. Bunun başlıca nedeni ise süreç tanımlamasındaki unsurları kendinde barındırıyor olmasıdır. Dinamik bir süreç olmakla kurumsallaşma şirket yapısının, hedeflerinin, teknoloji ve diğer öğelerin bu sürece uyum sağlamasını gerektirmektedir. Bu süreç üç aşamada ifade edilmektedir. Bunlar;

- Alışkanlıkların yerleşmesi (Habitualization),
- Nesnelleştirme (Objectitication),
- Olgunlaşma (Sedimentation)dır.

Kurumsallaşma süreci içinde faaliyetini devam ettiren işletmelerin bünyelerinde aynı zamanda aşağıdaki bir takım unsurların yer alması gerekmektedir.

1.3.1. Yasal Olarak Tanınma

Resmîlik kazanan bir işletme denetlenmeye açık olduğu için sosyal sorumluluklar ve yasal değişiklikleri göz önünde bulundurmaya zorundadır. Başka bir deyişle, kurumsallaşma sürecindeki işletmenin bu koşulları benimsemesi ve yasal değişikliklere uyması gerekmektedir.²⁴ Kurumsallaşma bu zaman yasal koşulları uyma ve benimseme olarak da tanımlanabilir.

1.3.2. Varlığın Sürekli Kılınması

Teknolojinin gelişmesi ile çevresel şartlar sürekli değişmektedir. Bu durumda işletmeler varlıklarını devam ettirmek için günün değişen koşullarına uyum sağlayabilen esnekliğe sahip olmalıdırlar. Hızla değişen ihtiyaçlarının karşılayabilecek niteliğe sahip olmak ve esnek bir işletme yapısını gerçekleştirilmesi ise ancak kurumsallaştırma ile mümkündür. Her bir işletmenin başlıca amacı, kendi varlığını uzun dönemli devam ettirmektir. Bu amaca ulaşmak için işletme varlığının sürekliliği üzerinde bazı faktörler etkindir. Bu faktörleri aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- a) Karlılık: İşletmelerin varlığının ve sürekliliğinin korunması karlılıklarıyla yakından ilgilidir. Karı arttırmanın varlığın sürekliliği üzerindeki etkisi açısından, işletmeye kar sağlayacak bir araç gibi kurumsallaşma değerlendirilebilir.
- b) Büyüme: Kurumsallaşma büyüyen işletmelerin sistem haline gelmesini sağlayabilmek yönünden önem taşımaktadır. Şirketin büyümesinden bahsedebilmek için niceliksel artış yeterli değildir. Aynı zamanda niteliksel gelişmelerde gereklidir.
- c) Esneklik: Karlılık ve büyüme şirket varlığını sürdürebilmesi için her zaman yeterli değildir. Bir işletmenin sahip olduğu iç ve dış esneklik onun güvenliğini, bağımsızlığını ve doğrudan doğruya sürekliliğini korumaktadır.²⁵

Özeti verilen bu faktörler birbiriyle iç içe olan, süreklilik kapsamında ve dolayısıyla kurumsallaşma üzerinde etkin paya sahiptirler.

²⁴Kezban Esra Saral Kobal, *Aile işletmelerinde kurumsallaşma sürecinde ikinci kuşağın yaşadığı sorunlar üzerine bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2014, s. 49.

²⁵Ömer Dinçer, *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, 7.b İstanbul: Beta Basım, 2004, s. 185.

1.3.3. Bireysel ve Örgütsel Amaçlar

Kurumsallaşma sürecinde işletmeleri varlıklarını sağlıklı bir şekilde sürdürebilmeleri için gereken koşullardan biri de şirketin ve çalışanların karşılıklı ihtiyaç ve amaçlarının bir birine uyum sağlamasıdır. Kısacası örgütsel ve bireysel değerler birbiriyle uyumlu olduğu müddetçe her iki taraf (şirket ve çalışanları) ortak fayda sağlayarak işletmeni geleceğe başarılı bir şekilde taşıyabilecektir.²⁶ Aksi durumda ise her hangi bir amacın gerçekleşmesi pahasına diğer bir amaç gerçekleşiyorsa aslında bu durum her iki taraf içinde bir kayıp hesap olunmaktadır.

1.3.4. Kurumsal Kimlik Kazanma

Firmaların olmazsa olmazı olan kurumsal kimlik şirket içi ve dışında kurumun davranışlarını temsil eden kavramlara verilen isimdir. Dolayısıyla firmanın kendini ifade şekli, iç ve dış dünyadan görünen yüzüdür. Kurumsal kimlik özenle ve dikkatle belirlenmesi gereken aşağıdaki unsurlarından oluşmaktadır. Bunlar;

- Kurumsal davranış,
- Kurumsal iletişim,
- Kurumsal dizayn (logo, amblem ve diğer görsel unsurlar),
- Kurum felsefesidir.

Her bir işletme kurum kimliğini bu unsurları kendine has bir biçimde kullanarak kazanmaktadır.²⁷ İşletmeleri diğerlerinden ayırt eden kurumsal kimlikleri, şirketin kurumsallaşma düzeyi arttıkça ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda kurumsal kimliğin iyi tasarlanması, şirketin saygınlığının artmasını sağlamağın yanında hem de müşterilerin gözünde prestij kazanmasını, firmalara olan güveni artırarak akıllarda daha kalıcı ve etkili yer etmesine olanak sağlamaktadır.

²⁶Pınar Sungurtekin, *Aile şirketlerinin kurumsallaşma süreci ve bir uygulama örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi, 2008, s. 61.

²⁷Şule Çerik, Turhan Erkmek, "Kurum İmajını Etkileyen Faktörlerin Algılanması Ve Bu Algılamaların Beklentilerle Karşılaştırılması: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 3, S. 6 (2006), s. 5.

1.4. KURUMSALLAŞMAYA ETKİ EDEN FAKTÖRLER

İşletmelerin başarılı bir faaliyet göstermesi ve ömrünün uzun olması isteği onların kurumsallaşmasını gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda kurumsallaşma şirketin yeniliklere açık olmasında ve uzun vadeli kararların verilmesinde etkili olan önemli faktörlerdendir. Kurumsallaşmaya etki eden faktörleri olumlu ve olumsuz olmakla iki gruba ayırabiliriz. Toplam Kalite (TK) yönetimi uygulamaları kurumsallaşmaya önemli katkılar sağlamaktadır. Şirket yönetiminde farklı uygulamaların yanında TK uygulamalarının kullanılması ile işletmeler sadece kendi menfaatler için değil, paydaşlarına da fayda sağlayacak sonuçlar elde etmek için çaba göstermektedirler.

Kurumsallaşmayı olumsuz etkileyen faktörleri ise yasal uygulamalar, rekabet koşulları, uzun dönem için mali kaynakların eksikliği olarak gruplandırılabilir. Kurumsallaşmanın önündeki engellerden biride şirketlerde kurumsal ve endüstriyel hizmetlerdeki eğitim ve girişimci desteğinin yetersizliği ve teknik uzmanlık eksikliğidir.²⁸ Kısaca olarak kurumsallaşma düzeyine etki eden faktörleri kurum kültürü, eğitim yapısı, insana (işçiye) yönelik davranışlar, yönetim kalitesi ve örgüt yapısı şeklinde; kurumsallaşma sürecini sağlanamamasına neden olan veya yavaşlatan unsurları ise uzun dönem için finansal kaynağın olmaması, teknik uzman eksikliği, yasal mekanizmanın işlevsel olmayışı veya yetersiz kalması vb. şeklinde sıralamak mümkündür.

1.5. KURUMSALLAŞMANIN UNSUR VE GÖSTERGELERİ

İşletme içerisinde uygulanması gereken bazı unsurlar vardır ki, bu unsurları içinde barındırmayan şirketler, faaliyetlerini sürdüremeyecek şirketlere örnek olarak gösterilebilir. Operasyonel işlerin daha doğru bir şekilde işlenmesini amaçlayan kurumsallaşma aşağıda özetlenen unsurların etkileşim içinde olduğu bir süreçtir. Bu süreç kurum, çevre ve eşbiçimlilik gibi üç unsurdan oluşmaktadır. Söz konusu unsurlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

²⁸Meltem Onay Alpşahin Aksoy, Adem Çabuk, "Kobi'lerdeki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 16 (2006), s. 48.

Sosyal ve kültürel kavram olan kurum toplum üyeleri arasındaki ilişki sistemlerinin bütünüdür. Kurum işlevleri kısa olarak şöyle sıralanabilir:²⁹

- Bir amaca yönelik olmak;
- Süreklilik kazanmak;
- Diğer kurum ve kuruluşlarla karşılıklı ilişkide olsalar da, kendi alanlarında bağımsızlığa sahip olmak;
- Belirli bir değere sahip olmak zorundalar, çünkü kültürün normativ kodlarını ihtiva ederler.

Kurumsallaşmada esas olan bir kurumun faaliyetini devam ettirmesinde, çalışanların kişisel yöntemlerine bağımlı olmadan, kurumun kendi yöntemlerini üretmesi ve çalışanların ayrılması durumunda dahi işlerin aksamadan yürümesi için ilgili süreçlerin oluşturulmasıdır.

Çevre, örgütlerin içinde yaşadıkları ve sürekli olarak değişmekte olan ekonomik, sosyal, siyasal, hukuksal ve doğal şartların bütününden oluşmaktadır. Kurumsal çevreni ise işletmelerin uyması gereken kurallar, yasalar, istek ve inanç sistemleri meydana getirmektedir.³⁰ Kurumsal çevre disiplinler arası bir özellik arz etmektedir.

Kurumsallaşmanın diğer unsuru olan eşbiçimlilik(izomorfizm) kurumsallaşma sürecinde örgütlerin, hayatta kalabilmek için diğerlerinin başarılı stratejilerini, kültürlerini kopya etmesi ve onlara benzemesi olarak tanımlanabilir. Eşbiçimlilik konusundaki ilk uygulamalar Max Weber zamanına dayanmaktadır. Weber, örgüt faaliyetinin yokuşa sürülerek başarını gerçekleştirmesi yerine ideal bir organizasyon yapısının ve sosyal açıdan etkin bürokratik yapıların gerekli olduğu görüşlerini savunmuştur.³¹ Eşbiçimlilik kendi içinde zorlayıcı, kuralcı ve taklitçi eşbiçimlilik olarak alt başlıklardan oluşmaktadır.

Her bir işletmede kurumsallaşmanın mevcut olup olmadığını ya da hangi düzeyde olduğunu belirleyen kriterlere ihtiyaç vardır. Şirketlerde kişiye değil, modele

²⁹Mustafa Aydın, *Kurumlar sosyolojisi*, 3. bsk Ankara: Kadim Yayınları, 2011, s. 14.

³⁰Mehmet Yiğitcan, *İşletmelerde kurumsallaşma süreci ve iç kontrol sisteminin etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2014, s. 71.

³¹Yonca Koralp Gürol, *Örgütlerde Kurumsallaşmanın Temelleri*, 2. bsk İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011, ss. 147-48.

dayalı mevcut bir sistemin olması gerektiğini önemli kılan kurumsallaşmanın oluşumuna ilişkin olan bu kriterler işletmenin kurumsallaşma göstergeleri olarak ifade edilmektedir. Bu göstergeler işletme anayasası, formel örgüt yapısı (görev ve yetkilerin tanımlanması), stratejik planlama süreci, profesyonelleşme, karar alma, etkin bir iletişim sisteminin oluşturulması ve iç denetim faaliyetleri şeklinde de özetlenebilir.

1.6. KURUMSALLAŞMA ÖĞELERİ

Kurumsallaşma öğeleri başlığı altında gruplandırılan aşağıdaki kavramlar kurumsallaşma sürecinin ölçülmesinde kullanılan faktörlerdir. Söz konusu bu öğeleri sadelik, farklılaşma, esneklik ve özerklik olarak aşağıdaki başlıklar altında tanımlanmaktadır.

1.6.1. Sadelik

“Bir sistem olarak örgütün tamamının ya da herhangi bir alt sisteminin yapı ve işlev yönünden farklılaşması ile bu sistemlerde çalışanların zihinsel ve duygusal yönelimlerinin değişmesi ve rasyonelliği ön plana çıkarmaları, örgütlerin karmaşıklığını ya da basitliğini belirlemektedir”³²

İşletmeler büyüdükçe kurum yapıları da kendi içlerinde değişiklik göstermeye başlar. Mevcut karmaşıklıktan kurtulabilmek için işletmelerin kurumsallaşması ve net politika ve başarılı iş kurallarının uygulanması gerekmektedir.

1.6.2. Farklılaşma

İç ve dış çevre şartlarından dolayı işletmelerin yapıları da değişmektedir. İşletme yapısının dinamik ve değişken bir ortamda farklılaşmış olması kurumsallaşma düzeyini arttırmaktadır. Ancak belirli ve durgun ortamda kurum birimlerinin fazlaca farklılaşması gerekmez. Birimlerin farklılık derecesinin yüksek olmasıyla bütünleşme ihtiyacı arttığı

³²Şükran Deniz, *Türk aile işletmeleri'nde kurumsallaşmanın kurumsallaşması: Çanakkale ili örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2013, s. 39.

için bu bütünleşmeyi sağlayacak faktör ise kurumsallaşma düzeyinin artmasıdır. Farklılaşma gereksinimleri dinamik şartlar için geçerli olup, statik çevre koşullarında bir değişim ve gelişim olmadığından farklılaşma ihtiyacı da olmayacaktır.³³

Dolayısıyla bütünleşme ihtiyacının düzeyine göre bu organizasyonun farklılaştığını söylenilebilir.

1.6.3. Esneklik

İşletmelerin uzun vadede varlıklarını sürdürebilmelerinde esas faktörlerden biri gibi esnek şirket yapısına sahip olup, hızla değişen çevre koşullarına uyum sağlayabilmelerini gösterilebilir. Dolayısıyla esneklik işletmelerin ömrü üzerinde etkili faktörlerden biridir.³⁴

Aynı zamanda işletmenin çevresine karşı esnekliği kurumsallaşma düzeyinin yüksekliğinin, çevre şartlarına karşı sabit veya katı davranışı ise kurumsallaşma düzeyinin düşüklüğünün göstergesidir.

1.6.4. Özerklik

İşletmelerde diğerlerinden ayırt edici yeterliliklerin ve ancak kendilerine ait özelliklerin bulunması onların özerk bir yapıya sahip olmasını göstermektedir.

Diğerlerinden bağımlı olan ve onların taklitçisi olan işletmeler düşük kurumsallaşma düzeyine sahip oldukları halde, özerk veya bağımsız bir yapıya sahip olan şirketler ise yüksek kurumsallaşma düzeyine ulaşan işletmelerdir.³⁵

³³ Ebru Karpuzoğlu, *Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma*, İstanbul: Hayat Yayınları, 2004, s. 76.

³⁴ Tuba Aslanbay, *Kurumsallaşmanın işletmenin sürekliliği üzerine etkisi ve bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2008, s. 55.

³⁵ Oğuzhan Aytar, *Türk işletme kültürünün gelişim süreci: Türk tipi yönetim ve Türkiye'ye özgü kurumsallaşma anlayışının tarihsel bir analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi, 2009, s. 87.

1.7. KURUMSALLAŞMA AŞAMALARI

Kurumsallaşmanın aşamaları, şirketin işlevsel ve yapısal özeliyi açısından kendi çevresiyle uyum göstermesini, faaliyet gösterdiği çevrede değişen ve gelişen faktörlere bağlı olarak çevreye uygun düzenlemeler yapmasını ve esnek bir yapıya sahip olmasını zorunlu kılmaktadır. Kurumsallaşma aşamaları boyunca işletme içindeki uyumun sağlanması, hedeflerin belirlenmesi ve personellerce anlaşılması, verimliliğin artırılması, dayanışmanın geliştirilmesi; iş bölümü ve tanımlamalarının etkin bir şekilde anlaşılması, yetki ve alan içi sorumluluklar, çalışma sonucu performans etkinliği, iç eğitim ve bilinçlendirme gibi çalışmalar şirketin ortak değer ve inançlarının oluşturulmasını sağlar.

Genel olarak kurumsallaşma süreci üç aşamadan oluşmaktadır.

1.7.1. Adetleştirme

Adetleştirme kurumsallaşma yapılarında ortaya çıkan örgütsel sorunlara verilen yanıtta değişim ve yenilikleri gösterir. Bu aşamada çözüm biçimselleştirilerek bir veya farklı organizasyonların politikaları içinde transfer edilir. Dolayısıyla adetleştirme süreci örgütsel problemler ile karşılaştırılan belirli organizasyonların prosedür ve politikalarındaki yeni yapısal düzenlemelerin biçimselleştirilmesini içermektedir ve bu aşamalar ön kurumsallaşma sürecinde olduğu gibi sınıflandırılabilen yapılarda son bulmaktadır.

Kurumsallaşmanın adetleştirme aşamasındaki yapılara olan örnekleri bir birine benzer olan organizasyonların örgütsel haritalarını karşılaştırarak kolayca bulunabilmektedir. Lakin bu çeşit yapılar nispeten dayanıksız olmaya, bazen ise bir tek yükümlünün kullanıcı süresinin uzatılması için devamlı olmaya eğilimidir.³⁶

³⁶Yavuz Yılmaz, *İşletmelerde kurumsallaşmanın yenilik ve performansa etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gebze: Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, 2007, s. 38.

1.7.2. Nesnelleştirme

Bu aşamada değişimin savunucuları olan liderler önemli rol oynamaktadırlar. Bu liderler ise genel kuralcı ve bilişsel meşruluğu atfetmeyi amaç edinen kuramlaştırma görevlerini icra etmektedir. Nesnelleştirme, organizasyon tarafından artan benimsemeyle ilgili örgütsel karar vericiler arasındaki sosyal anlaşmanın ve yapı değerinin bazı derecelerinin geliştirilmesini içerir. Bu aşamada yapısal düzenlemeler üzerindeki sosyal fikir birliği diğer organizasyonlar tarafından benimseme sürecini hızlandırmaktadır. Şirketler bir yapıyı benimsemenin risk ölçütlerini incelemek için farklı kaynaklardan derlenmiş deliller kullanabilir (Örneğin, stok fiyatları, haber medyası vs.). Yapının nesnelleşmesi işletmelerin rakiplerini yakından takip etmesinin ve rekabetçiliği artırma gayretlerinin sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Kurumsallaşmanın nesnelleştirme aşamasında olarak sınıflandırılabilen yapıların örnekleri, kalite çemberleri, yönetim için duyarlılık eğitim programları, takım bazlı üretim, kar-paylaşım bedeli planları, çalışma/aile politikası yöneticileri iç danışmanlar ve çalışan yardım uygulamalarını içermektedir. Ön kurumsallaşma aşamasında olanlar ile karşılaştırılan şirketlerde genellikle daha uzun sürede hayatta kalma oranına sahip olurken, böyle yapılar açık bir şekilde hepsi süresiz olarak devam etmemektedir.³⁷

1.7.3. Tortulaşma

Tortulaşma yapısal düzenlemelerin şirket üyelerin farklı nesiller içinde faaliyette olmasından meydana gelir. Düzenlemeler üzerinde değişiklik yapıldıkta ise genişlik (yapıların hemen hemen tam yayılması) ve derinlik (uzun bir zaman periyodu boyunca derinlik boyutu) kazanmakla gerçek özelliğe sahip olur. Tortulaşma aşamasının anlaşılması için bu yayılma derecesini ve yapının uzun dönem tutulmasını etkileyen faktörlerin tespit edilmesi anahtar rolündedir.³⁸ Bu aşama, uygun benimseyiciler olarak tüm aktörler arasında kurumsallaşma yapılarının gerçek anlamda tam yayılması ve yapıların oldukça uzun bir zaman dilimi boyunca idamesi ile karakterize edilir.

³⁷Yılmaz, *İşletmelerde kurumsallaşmanın yenilik ve performansa etkisi*, s. 42.

³⁸Yiğitcan, *İşletmelerde kurumsallaşma süreci ve iç kontrol sisteminin etkinliği*, s. 83.

1.8. KURUMSALLAŞMANIN ETKİLERİ

Temelinde herkesin anlayabileceği bir dil ve belli bir sistem olan kurumsallaşma, şirketlerin uzun vadede hayatta kalması ve yeniliklere açık olmasını sağlayan en önemli kavramlardan biridir. Dolayısıyla şirketlerin başarılı olabilmeleri için kesinlikle kurumsallaşma sürecinden geçmeleri gerekmektedir.³⁹

İster ülke ekonomisi, isterse de sektörde devamını sürdüren işletmeler açısından kurumsallaşmanın büyük bir önemi vardır. Aşağıda kurumsallaşma sürecinin şirketlere sağladığı olumlu (avantajları) ve olumsuz (dezavantajları) etkileri açıklanmıştır.

1.8.1. Kurumsallaşmanın Avantajları

Sürdürülebilirlik işletmelerin karşılaştığı en önemli sorunlardan biridir. Ve bu problemi çözebilmenin en etkili yolu ise kurumsallaşmayı işletme faaliyetlerine uygulamaktır. Kurumsallaşma, işletmelerin çevrelerinde meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak için belirli standartların işletmelere aktarılması olarak tanımlanabilir. Bununla beraber yönetim bilimi kavramlarının büyük talep gören dallarından biride kurumsal girişimciliktir. Diğer deyişle kurumsal girişimcilik odaklanarak başarılı olmaktır. Kurum içinde farklı bir organizasyon kurarak yenilikçilik ve çeşitlilik konusunda çalışma yapanlar bu iki kavramın işletmelere adaptasyonunu sağlamakla sonuçta hem sürdürülebilirlik hem de verimlilik artışını sağlamağı başaracaklardır.⁴⁰ Dolayısıyla kurumsallaşmanın işletmelere sağladığı yararların başında şirketin sürekliliğinin sağlanması gelmektedir. Bilindiği gibi kurumsallaşmayan ve aile şirketi olarak devam eden işletmelerin ortalama ömürleri 20 yıl civarındadır. Öte yandan aile şirketlerinde birinci kuşaktan sonra sorunlar başlıyor. Türkiye'deki şirketlerin yüzde 95'ini oluşturan aile şirketleri ikinci kuşağa geçince, bir anda yüzde 20'ye düşmektedir. Üçüncü kuşak yüzde 10'un altındaysa, dördüncü kuşakta devam edebilecek aile şirketleri binde ile ölçülmektedir.⁴¹ Sadece şirketlerin devamlılık süresine bakarak bir

³⁹Saral Kobal, *Aile işletmelerinde kurumsallaşma sürecinde ikinci kuşağın yaşadığı sorunlar üzerine bir araştırma*, s. 47.

⁴⁰Musa Sanal, İbrahim Efe Efeoglu, "A Research on Relationship of Institutionalization and Institutional Entrepreneurship", *International Review of Management and Marketing*, C. 3, S. 2 (2013), s. 58.

⁴¹İlhami Fındıkçı, *Aile şirketlerinde yönetim ve kurumsallaşma*, 2. bs İstanbul: Alfa, 2007, s. 285.

işletmenin kurumsallaşması gerektiğini söyleyebiliriz. Aksi durumda işletmelerin faaliyetlerini uzun vadede devam ettirebilmesi imkansız olur. Kurumsallaşma sürecinde işletmelerde uzun ömürlü, adil, verimli ve ahlaki bir kurumsal yapı ortaya çıkarmaktadır. Çünkü kurumsallaşma adil, şeffaf, hesap veren ve sorumluluk sahibi bir yönetim sisteminden ve süreçten oluşmaktadır. Şirket açısından mikro ve makro düzeyde olumlu yanları bulunan kurumsallaşma⁴²;

- Sürekliliğinin sağlanması ve kurumların yaşamının uzatılması,
- Büyük ölçeklerin kolaylıkla yönetilebilmesi, değişim ve gelişmelere kolay adapte olabilmesi ve büyümenin önünün açılması,
- Ortaklıklar arası güven ortamının oluşması,
- Nitelikli insan kaynağı için cazip duruma gelmesi nedeniyle kurum performansının artması,
- Ulusal iş ahlakının yerleşmesiyle beraber sistemli çalışma, net hedef ve görev tanımlarının oluşturulması,
- Firmalarda kalite, verimlilik ve itibarın güçlenmesi,
- Gelir ve muamelede adaletin sağlanması,
- İlerleme, gelişme ve refahın giderek artması,
- İşveren, müşteri, tedarikçi, devlet ve toplum birimleri arasında iyi bir iletişim ve işbirliği mekanizmasının olması gibi sonuçları doğurmaktadır.

Kurumsallaşma şirket ve yöneticilerine, faaliyetlerinden ortaya çıkan mali sorumluluklarını sınırlandırmak, hedeflere ulaşmaya engel olan faktörleri belirlemek, kaynaklara ulaşmayı kolaylaştırmak, işletme faaliyetlerini yurtdışı ve daha büyük pazarlarda sürdürmeyi sağlamak gibi avantajlar vermektedir. Dolayısıyla bu süreç işletme faaliyetlerini daha sistemli yürütmelerine imkan sağlamaktadır.

Kurumsallaşma sadece şirkete değil müşterilere ve çalışanlara da katkı sağlamaktadır. Kurumsallaşma müşterinin işletmeye güven duymasını ve firmayla çalışma kolaylığını getirmektedir. Dolayısıyla şirkete sadık, bağlı müşteri kazandırır ve bu müşteriler de yeni müşteriler getirir. Tüm bunlar da kurum itibarının güçlenmesini ve rakip firmalar

⁴²Süleyman Erdemir, "Kurumsallaşma: Süreci, Yararları ve Sorunları", *Değişim Dinamikleri Yönetim Merkezi*, 30.09.2013, <http://dd.com.tr/index.php/makalearastirmaroportaj/makaleler/kurumsallasma-sorunlari-surecleri-ve-yararlari/>, s.1. (30.06.2018).

üzerinde üstünlük sağlamaktadır. Çalışanlar açısından kurumsallaşmanı avantajlarını ise şöyle sıralanabilir:

Kurumsallaşma programlı çalışma, görevlerin ve iş yükünün adil bir şekilde paylaşılmasını sağlar, bu da dolayısıyla çalışanların kendilerini güçlü bir kuruma ait hissetmesi, kendi geleceğini orda görmesi ve yaptığı işin bütünüle ilişkisini görerek, motivasyon ve iş tatmini sağlamaktadır. Böylece kurumsal bir şirket kendi çalışanlarından maksimum verim alır.

1.8.2. Kurumsallaşmanın Dezavantajları

Her ne kadar kurumsallaşmadan işletmeler açısından büyük övgüyle söz edilse de yeri geldiği zaman belirli şartlar olduğundan kurumsallaşmanın dezavantajları da gözden uzak tutulmamalıdır. Dolayısıyla bazı durumlarda kurumsallaşmanın işletmeler için olumsuz sonuçlar doğurduğunu söyleyebiliriz. Fındıkcı (2008) böyle durumları aşağıdaki gibi özetlemiştir.

“1.Kurumsallaşma süreci her işletme için aynı zaman dilimi içerisinde ve şartlarda işlemeyebilir.

2. Kurumsallaşma maliyetleri arttırabilir.

3. Kurumsallaşma işletmeyi kuran girişimciler için profesyonellerle paylaşmak ve danışmanlık hizmeti almak açısından zorlaştırabilir.

4. Aile işletmelerinde ailevi ilişkilerden kaynaklanan duygusal bir ortamın varlığı, kurucu girişimciler için olayları bir sisteme oturtmayı ve durumu karşıdan izlemeyi zorlaştırabilir.

5. Kurumsallaşma çalışanların motivasyonlarını düşürebilir.

6. Kurumsallaşma sürecinde yönetimin profesyoneller tarafından idare edilmesi nedeniyle işletme sahipleri geri planda kalabilir. Dolayısıyla işletmenin denetimini kaybedeceği korkusu oluşmaktadır.

7. Kurumsallaşma aile içi sorunların iş ortamına yansımalarının önüne geçemeyebilir.

8. Kurumsallaşma işletmenin ileriye görmesine engel olabilir.

9. Kurumsallaşma eldeki likit miktarını kontrol edememeye ve yanlış yerlere yatırım yapmaya neden olabilir.”

Bunların yanında kurumsallaşma sürecinin olası dezavantajları sırasında işletmelerin girişimcilik yeteneklerinde azalma olacağı düşüncesi de yer almakta ve karar alma süreçleri uzamaktadır. Kendisiyle beraber bürokrasiye de getiren kurumsallaşma sürecinde görevlerin önceden belirlenmiş kişilere ait olması sonucunda iş süreçleri de uzamaktadır.

Öte yandan kurumsallaşamamanın olumsuz etkileri ortaya çıkmaktadır. Minareciye (2007) göre kurumsallaşma bilmeyen işletmeler aşağıdaki sonuçlara katlanmak mecburiyetindedir.⁴³

- İyi bir belge ve bilgi akışı sağlayamama;
- Maliyetleri kontrol edememe;
- Piyasa ve rakiplerdeki değişimleri gözlemleme ve tahmin etmede yetersiz olma;
- “Herkes her işi yapar” mantığından dolayı birey ve grupların hiçbir işi tam olarak başarıyla yapamaması;
- Yeni ürün ve iş modelleri geliştirmede plansızlık ve bu sebeple karşılaşılan güçlükler;
- Yönetimdeki aksaklıkların devam ettirilmesi ve personelin güveninin kaybedilmesi;
- Profesyonel işçilerin elde tutulamaması;
- Şirket içi raporlamada yetersizlikler ve hesap vermedeki eksiklikler;
- İşletme içi çatışmaların artması;
- Şirketin geleceğe intikal edememesi;
- İşlerin sürekli uzaması sonucunda mesai saatinin çok uzamasıdır.

Diğer taraftan kurumsallaşamamanın nedenleri incelenecek olunursa, işinin ehli kişiler yönetimi oluşturamamışsa, organizasyon mevcut değil, yada yanlış yapılmışsa, iş

⁴³Gülhan Sözbilen, *Kurumsallaşmanın kurumsal girişimciliğe etkisi: Nevşehir’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Nevşehir: Nevşehir Üniversitesi, 2012, s. 33.

bölümü ve planlaması yeterince belirtilmemişse, işletme içi kural ve yönergeler belirlenmemişse, şirketin uzun dönem için amaçları yoksa, işletme bölümleri tek yönetici tarafından idare ediliyorsa, varsa, şirket bilişim ve teknolojiden faydalanmıyorsa ya da kullanabileceği destek programlarından, uygulamalardan haberdar değilse, firmanın kritik noktalarındaki personeller nitelikli değil ise, yönetim kademesince çalışanların performansları değerlendirilmiyorsa, yine yönetim şirkete dair önemli verileri raporlar halinde sunamıyorsa, üst düzey yöneticilerle şirket içi yöneticiler görevlerinin başında değilse ve bunun sonucunda işler yürümüyorsa, sonuç odaklı karar birliğine varılamıyorsa o şirket kurumsallaşamamıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI

2.1. DENETİM VE BENZERİ KAVRAMLAR

Denetim, hem günlük hayatımızda hem de işletmecilik alanında çok sık kullanılan geniş kapsamlı bir ifadedir ve konu itibarıyla bir birey, faaliyet ve örgütle ilgili olabilir. Ayrılıkta birer denetim türü oluşturmayan, ancak konuşma dilimizde denetimle karıştırılan ve aynı anlamda kullanılan kontrol, revizyon, teftiş, murakabe, araştırma, soruşturma, kovuşturma gibi birçok kavramlar vardır.

2.1.1. Denetim Kavramının Tanımı

Latince kökenli bir kelime olan denetim, “işitmek”, “sorgulamak”, “dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing” kelimesi olan denetim kavramı için TDK sözlüğünde “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır.⁴⁴ Denetim kavramına farklı açılardan yaklaşarak değişik tanımlar yapılabılır. Amerikan Muhasebeciler Birliği’nin (AAA) Temel Denetim Kavramları Komitesi’nin raporunda denetim:

“Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreç” olarak tanımlanmıştır.⁴⁵ Genel olarak denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, hukuki yapıya ve önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyan kişilere bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve

⁴⁴Sami Karacan, Rahmi Uygun, *Denetim ve raporlama*, 1. bsk Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012, s. 24.

⁴⁵Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim*, 1.b İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2010, s. 11.

değerlendirme işlemidir.⁴⁶ Yönetim ile ilgili faaliyet olan denetim yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon - eşgüdümlüme fonksiyonlarının birleşmesi sonucu oluşarak yeni strateji, politikaların belirlenmesi ve şirketin başarısı yönünden önem taşımaktadır.⁴⁷ Uluslar arası Denetim Standartlarında (UDS) denetimin tanımı finansal tabloların denetlenmesinin amaçları yönünden belirlenmektedir. Şöyle ki, “finansal tabloların denetlenmesinin amacı, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, tanımlanmış bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp, hazırlanmadığı hakkında bir görüş açıklamak için denetçiye imkan sağlamaktır...”.⁴⁸ En geniş anlamıyla denetim, planlanmış bir hedefe ulaşıp ulaşılamadığını veya ne kadar ulaşıldığını tespit etmek ve analiz etmektir. Denetim faaliyeti yapılan zaman;

a) Ortada yerine getirilmesi arzulanan, gerçekleşmesi planlanan bir süreç vardır.

b) İşlem ve etkinlikler sonucunda fiilen varılan bir sonuç vardır.

c) Sonda ise bu iki varyantın karşılaştırılmasıyla sapmaların tetkik edilmesi, sorunların bulunması, incelenmesi, sistemden kaldırılması veya önlenmesi çalışmaları vardır. Denetimi faaliyetini gerçekleştirebilmek için bilgilerin doğru olması ve bu bilgilerin denetçi tarafından incelenebilmesi için bazı kriterlerin elde bulunması gerekir. Bundan başka denetimi yapan kişinin şahsında kanıt toplanmasında, değerlendirmede ve bir sonuca varmada yeterli yetkinlik mevcut olmalıdır.

2.1.2. Denetim Tanımına Yakın Kavramlar

Denetimden farklı olan ve literatürde en çok kullanılan kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe sözcüklerinin anlamı kısaca aşağıda açıklanacaktır.

Kontrol – denetimden önce gelip işlem ve kayıtların yapıldığı anda uygulanan bir önlem faaliyetidir. Aynı zamanda yönetsel bir faaliyet olan kontrolün amacı işletme

⁴⁶Hasan Kaval vd. (ed.), *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2015, s. 3.

⁴⁷Merve Ateşli, *Türkiye’de 2000 – 2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 2017, s. 3.

⁴⁸International Auditing Practices Committee (IAPC), “Codification of International Standards On Auditing And International Auditing Practice Statements (ISAs) – 110 Glossary of Terms”, USA, 1994, s. 35.

içinde zayıf noktaları göstererek ileride baş verebilecek hataların olmamasını sağlamaktır. Kontrol edilen konuya göre muhasebe kontrolü, kalite kontrolü ve stok kontrolü gibi farklı türleri kapsayan kontrol çalışmaları mutlaka insanlar tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Genel olarak denetimden farklı olan kontrol faaliyet anında uygulanmakta olup devamlılık göstermektedir. **Revizyon** – Daha çok muhasebe kayıtlarının ve finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesinde kullanılan revizyon işletme içi personel tarafından yapıldığı gibi işletme dışı organlarca da yapılabilir. Latince “revidere” kelimesinden Türkçemize türetilmiş olup tekrar incelemek, gözden geçirmek anlamına gelen revizyon yalnızca muhasebe kayıtlarının denetimi ile sınırlı olmayıp, işletmeyle ilgili her türlü olayla (esasen finansal ve vergi işlemlerinin eleştirel yaklaşım ile analizi) ilgilenen denetim kavramıdır.⁴⁹ Yenilenme, düzeltme anlamlarını da taşıyan revizyon, işletme faaliyetleri yapıp kayıtlar tesis edildikten uzun bir süre sonra gerçekleştirilmektedir.

Teftiş – denetimin daha dar kapsamlı forması olup işlemlerin düzgün bir şekilde yürütülmesini amaçlayan bir inceleme faaliyetidir ve aynı zamanda finansal olmayan olaylar da bura dahildir. Teftiş, işletme yönetimine bağlı personel tarafından yürütülmektedir.

2.2. DENETİMİN TARİHÇESİ

Denetimin tarihini inceleyecek olursak, kesin olarak ilk defa hangi tarihte ve nerede yapıldığına dair yazılı literatürde herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Denetim, mesleki bir etkinlik türü olarak, tarihsel gelişiminde sosyal-ekonomik ilişkilerin ve içinde bulunduğu kurumsal ve kültürel koşulların bir yansımasıdır.⁵⁰ Malum bilgilere dayanarak denetim tarihinin çok eskilere dayandığını ve bu alandaki büyük gelişmelerin

⁴⁹Karacan, Uygun, *Denetim ve raporlama*, ss. 27-28.

⁵⁰V.S Karagod, N.A. Golubeva, E.I. Erokhina, “Retrospective Of Position And Solution Of The Audit Quality Problem: From The Profession To The Institute Of Audit”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, C. 4, S. 11 (2018), s. 291, doi:10.18769/ijasos.455639.

sanayi devriminden sonra yaşandığını söyleyebiliriz. Bugünkü muhasebe denetimi uygulamalarının dünyadaki gelişimi şöyle özetlenebilir⁵¹

- Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan dönem: Birinci aşama olan bu dönem içinde anonim şirketler şeklinde büyük işletmeler kurulmuş ve sermaye sahipleri, yönetimi profesyonel yöneticilere bırakmışlar. İşletme sahipleriyle yönetimin birbirinden ayrılması sonucunda yöneticilerin ve iş görenlerin faaliyetlerini incelemek için uzmanlara denetim yaptırmışlar. İncelemede amaç muhasebe belge ve kayıtlarının hileli ve hatalı olup olmadığını araştırmaktır. Başka bir deyişle denetçilerin amacı işletme sahipleri için muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır.
- 1900-1930 dönemi: 20. yüzyılın ilk yarısından başlayarak işletmecilik alanında baş veren büyük gelişmelerden dolayı belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması biçimindeki denetim işlemleri önemini yitirmeye başlamıştır. Bu dönemde denetçilerin asıl amacı finansal tabloların özellikle bilanço ve gelir tablosunun tamamının incelenmesi; bilgilerinin doğruluğunu araştırmak ve onaylamak idi. Bu dönemde işlem ve kayıtların %100 incelenmesinin yanı sıra örnekleme tekniklerine de başvurulması görülmektedir.
- 1930-1950 dönemi: Bu dönemde denetimin amacı finansal tabloların onaylamasından çok tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmeye yönelmiştir. Denetimin gelişiminde üçüncü aşama olan bu dönemde denetçiler örnekleme tekniklerini yoğun olarak kullanmaya başlamışlardır.
- 1950'lerden sonra: Denetimde örnekleme tekniğinin yaygınlaşmasıyla iç kontrol sisteminin önemi anlaşılmaya başlanmış ve bu yönetimin başarılı bir şekilde uygulanması için iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ön şart gibi kabul edilmiştir. Bu aşamada muhasebe denetiminin amacı, finansal tabloların doğruluğu yönünde garanti vermek değil; tabloların bütünü hakkında görüş oluşturmaktır ve denetim çalışmaları örnekleme ve iç kontrol sistemi incelenmesine dayanarak yürütülmektedir.

⁵¹Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, 2.b Ankara: Detay Yayınları, 2016, ss. 10-11.

Son olarak, bugün finansal tablolar hakkında görüş bildirmek için iç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri denetimi, yarın ise risk odaklı denetim muhasebe denetiminin temelini oluşturacaktır.

2.3. DENETİM TÜRLERİ

Genel denetim tanımındaki temel unsurları muhasebe denetimi açısından inceleyebilmek için denetim türleri üzerinde durulmalıdır. Yerli ve yabancı edebiyatta denetim çok farklı açılırla sınıflandırılmaktadır. Günümüzde en sık rastlanan sınıflandırma ise genel olarak yapılaş amacına, nedenine göre, denetim yapan kişinin statüsüne göre ve uygulama zamanına göre denetim türleri şeklindedir. Söz konusu ölçütlere göre denetim türleri aşağıdaki alt başlıklarda kısa olarak özetlenmiştir.

2.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, mali tablolar denetimi olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

Faaliyet denetimi herhangi bir işletmenin veya biriminin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini incelemek ve denetlemek amacıyla kanıtların toplanması, yöntemlerin uygulanmasının değerlendirilmesi ve sonuçların üst yöneticilere iletilmesi sürecini kapsamaktadır. Gelecek odaklı olan faaliyet denetimi işletmelerin misyon, vizyon ve hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdiği işlemlerin doğruluğunu ve bu faaliyetlerin etkin ve birimli bir şekilde uygulandığını kontrol etmek üzere yürütülür. Başarım veya yönetim denetimi olarak da anılan bu denetimin asıl amacı bir performans denetimi yaparak, işletmelerin geleceğe hazırlanmasını hazırlamak ve oluşabilecek risklerin önceden tespit ederek öneriler geliştirmektir.⁵² Uygunluk denetimi işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin otoritenin (kamu kurumları, işletme üst yönetimi vb) önceden belirlediği kural ve yöntemlere uygunluğunu kontrol etmek amacıyla yapılmaktadır, daha çok kamu ve iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Mali

⁵²Hasan Hüseyin Bayraklı, Cemal Elitaş, Mehmet Erkan, *Muhasebe hata ve hileleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s. 18.

(finansal) tablolar denetiminde tablolardaki bilgilerin standartlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, defterlerde yer alan bilgilerin mali tablolara doğru intikal ettirilip ettirilmediği denetlenir. Finansal tablo denetimi, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosu ve dipnotların belirlenmiş ölçütlere uygunluğu hususunda incelenen denetim türüdür.⁵³ Amacı bir işletmenin finansal tablolarını inceleyerek güvenilirliği hakkında görüş oluşturmak olan bu denetim türü bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır.

2.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim işlemlerini yürüten denetçinin statüsüne göre denetim iç denetim, dış veya bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.⁵⁴

2.3.2.1. İç Denetim

İç denetim yapılan tüm çalışmalarını incelemek ve değerlendirmek için işletme içinde kurulmuş ve yalnız yönetime hesap veren bağımsız bir sektördür. İç denetim faaliyeti; sağlanacak olan güvence ve danışmanlık hizmetlerini bağımsız, tarafsız ve objektif bir tutum içerisinde ve sistematik ve disiplinli bir şekilde işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi ve işletmeye değer katmak amacıyla iç denetçi tarafından yürütülmektedir.⁵⁵

Amacı, işletme yönetici ve çalışanlarına kendi faaliyetlerini verimli ve etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmak olan iç denetim işletmenin görevlendirdiği iç denetçiler tarafından yapıldığı gibi aynı zamanda bazı küçük işletmelerde herhangi bir denetim şirketi tarafından da yürütülebilmektedir.⁵⁶

⁵³Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, 1.b Ankara: Muhasebe Denetim Basın Yayıncılık, 2015, s. 17.

⁵⁴Kurnaz, Çetinoğlu, *İç Denetim*, s. 17.

⁵⁵Mahmut Vefa Toroslu, *İç Kontrol ve İç Denetim*, 1.b İstanbul: Vedat Kitapçılık Yayınları, 2014, s. 125.

⁵⁶A. Suşbov, B. Jarilgasova, *Denetim*, Moskova: Akadema Yayınları, 2005, s. 89.

2.3.2.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Dış veya bağımsız denetim işletmenin, kendi hesabına faaliyet gösteren ve işletme personeli olmayan kişi veya kuruluşlar tarafından denetlenmesi sürecidir. Bağımsız denetçiler denetlenen işletmeyle herhangi bir iş veya bağımlılık söz konusu olmayıp, serbest meslek sahipleridir. Bağımsız veya dış denetim sürecinde asıl amaç finansal tabloların denetlenerek doğruluğunu tespit etmektir.⁵⁷ Bu denetçiler hem de finansal, uygunluk ve faaliyet denetimlerini de gerçekleştirebilirler. Dolayısıyla dış denetçi görüşü kurumların mali tablolarının güvenilirliğini arttırmaktadır.

2.3.2.3. Kamu Denetimi

Bu denetim türü, kamu ihtiyaçlarını karşılamak, topluma güven ve huzur vermek ve devlete olan güveni sağlamak amacıyla kamu adına görev yapan ve tüm yetkilerinin kanun ve yasalardan alarak finansal tablo, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin tümünü kapsayan bir süreci ifade etmektedir. Kamu denetiminin amacı bütçe ve ekonomik faaliyetlerin durumu, kamu idarelerinde iç kontrolün etkinliği hakkında ve kamu mali denetimini gerçekleştiren organlar hakkında bağımsız, profesyonel görüş bildirmek; kamu mali kaynakların kullanımı ve bu sektördeki kuruluşların faaliyet etkinliğinin artırılması için tavsiyelerde bulunmak ve raporlama yapmaktır.⁵⁸

Kamu denetçileri kamu kurumlarının denetim birimlerinde görev yaparak devlet adına denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerdir. Örnek olarak kamu denetçilerine Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), Sayıştay Denetçileri, İş Müfettişleri ve Gelir İdaresinin elemanları gösterilebilir. Kamu denetçiler bağlı oldukları birimlere denetledikleri kuruluşlarla ilgili raporları sunarlar.

⁵⁷Aytaç Köksal, *Bağımsız denetim sözleşmesi*, 1.b İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009, s. 19.

⁵⁸Tetiana O. Krivtsova, Yuliia O. Liadova, "Trends in the Development of Audit of Public Finances in the Context of Reforming the System of Public Financial Control", *Проблеми Економіки*, С. 2, S. 36 (2018), s. 323.

2.3.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri iki başlık altında incelenmekte olup yılsonu denetimi (veya sürekli denetim) ve ara dönem denetimi (veya sınırlı denetim) olarak sınıflandırılmaktadır.⁵⁹

SPK gözetimine tabi şirketlerin, halka açık şirketlerin, banka ve sigorta şirketlerinin muhasebe çalışmaları ve ilgili düzeltmeler yılsonu denetlenmesi sürekli veya yılsonu denetim adlanmaktadır. Bu denetim türünün tam olması, kapsamında sınırlama olmamasından dolayı çalışma sonucunda denetçi görüşünün güvenilirliği oldukça yüksektir.

Bazı işletmelerin finansal tablolarının kısa hesap dönemlerinde denetlenmesi şeklinde yapılması sınırlı denetim veya ara dönem denetim adlanmaktadır. Sınırlı denetimin özelliği ara dönemlerde yapılışı nedeniyle gerekli kanıt toplayabilmek için denetçinin yeterli zamanının olmaması ve denetimin sınırlandırılmış olmasıdır. Özel finans kuruluşları, bankalar ve SPK düzenlemelerine tabi aracı kurumlar, yatırım fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, yatırım ortaklıkları, konut ve varlık finansmanı fonları, portföy yönetim şirketleri ve Kurul tarafından muhasebe çalışmalarının denetimi gerekli görülen diğer işletmeler ara dönem denetimine tabi olan işletmeler sırasındadır.

2.3.4. Yapılış Nedenine Göre Denetim Çeşitleri

Yapılış nedenlerine göre denetim, zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı (ihtiyari) denetim olarak iki gruba ayrılır.

2.3.4.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, mevcut yasa ve hükümler çerçevesinde zorunlu olarak yapılması gereken denetim çalışmalarıdır ve bu çalışmaların kimler tarafından, nasıl ve ne zaman yürütüleceği ilgili mevzuatta ifade edilmektedir. Zorunlu olarak denetime tabi şirketlere halka açık şirketleri, banka ve sigorta şirketleri, faktöring ve finansman şirketlerini,

⁵⁹Karacan, Uygun, *Denetim ve raporlama*, s. 38.

aracı kurumları ve belirlenen limitin üstünde olan sermaye şirketlerini örnek olarak göstere biliriz.

2.3.4.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

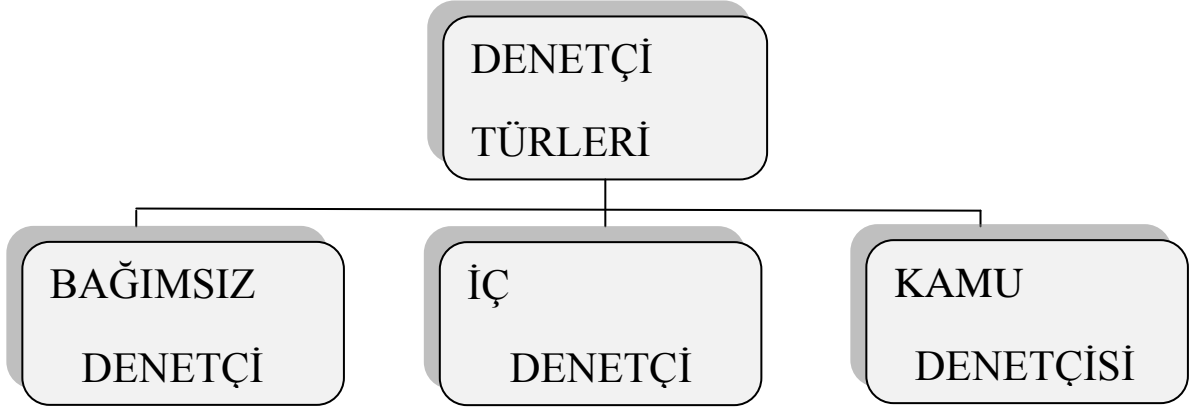
İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim herhangi yasal bir zorunluluk olmaksızın işletme ve örgütlerle ilişkisi olan ilgili menfaat sahibi grupların isteği üzerine yapılan denetim faaliyetidir. Faaliyet sınırları denetimi isteyenler tarafından belirlenen bu denetim türü çalışmalarının örnekleri en çok halka açılmayı hedefleyen şirketlerde ve ortaklarına hesap verme sorumluluğu taşıyan birçok dernek, vakıf vb. örgütlerde görülmektedir. Zorunlu denetimle uygulama yönünden arasında hiçbir fark bulunmayan bu denetim türünde de denetçi muhasebe ilkelerine uyup gereken dikkat ve özeni göstermek zorundadır.⁶⁰

2.4. DENETÇİ TANIMI VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetim faaliyetlerini yürüterek bu görevi üstlenen mesleki bilgi ve deneyim sahipleri uzman kişilere denetçi (auditor) adı verilir. Auditor terimi ilk kez 1289 yılında kullanılmaya başlanılmış, denetçilerin ilk örgütü ise Venedik'te 16. yüzyılda kurulmuştur. Çok eskiden sadece hesapların kontrolüyle görevlendirilen denetçiler zamanla işlemleri doğrulamak, varsa eksiklikleri, hataları belirtmek şeklinde görevleri artmıştır. Çalışma biçimleri açısından denetçileri iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu kurumu denetçileri olmak üzere genelde üç gruba ayrılır. Denetçi türleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

⁶⁰Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, ss. 16-17.

Şekil-2.1. Denetçi Türleri



Şekil-2.1. : Selimoğlu S.K. ve diğerleri, *a.g.e.*, s. 20.

Bağımsız denetim standartlarında denetçilerin taşıması gereken özellikler sırasında denetim faaliyetlerini sürdürebilmek, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmak, gerekli ahlaki niteliklere sahip olmak, bağımsız davranabilmek, çalışmalarına yeterli özen ve dikkati gösterebilmek gibi hususlar gösterilmiştir.

İç denetçiler bağlı oldukları özel işletmelerin, devlet kuruluşlarının ve diğer örgütlerin organizasyon şemasında yer alan, denetim kurallarını doğrudan yönetim kurulu veya genel müdürden alarak faaliyetlerini sürdüren işletme çalışanıdır. Mali ve diğer işleri de kapsayan geniş bir denetim faaliyetlerini yürütmekte olan iç denetçiler çoğunlukla faaliyet denetimini gerçekleştirmektedirler. Çünkü günümüzde hızla değişen rekabet koşulları işletmeleri daha verimli çalışmaya zorlamaktadır.⁶¹

İç denetçiler kendi faaliyet sonucu bulgularıyla kamuyu veya diğer paydaşları bilgilendirmeye karşı sorumlu olmayıp doğrudan görev yaptığı işletme yönetimine hesap vermektedirler. Modern bir iç denetçi işletme sahibine yardımcı olacak özellikte eğitim ve deneyime sahip olup, muhasebedeki hata ve hileleri açığa çıkarmağın yanı sıra gelecekte bu gibi sorunlara karşı önlem almak için yönetim kuruluna eğitim ve danışmanlık gibi hizmetler de verebilmektedir. Belirtilen nitelikte faaliyetlerini yürütebilmeleri için iç denetçilerin kontrol, yönetim ve organizasyon konularında yeterli bir bilgiye sahip olmaları ve baş veren olayları profesyonel bir yönetici gibi

⁶¹Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, s. 21.

değerlendirebilmeleri gerekmektedir. Tüm bu özellikleri taşıyan modern iç denetçiler hem de yönetim merkezli denetçiler adlandırılmaktadırlar.⁶²

Denetledikleri kurumun bir görevlisi olmamalarından dolayı dış denetçi olarak da anılan bağımsız denetçiler kendi başlarına müşteri işletmelerin finansal tablolarını denetleyen profesyonel uzman kişilerdir. Yukarıdaki tanımdan da anlaşıldığı üzere bağımsız denetçilerin amacı bağımsız denetim standartlarına uygun olarak finansal tablo denetimi yaparak bunlarla ilgili güvence vermektir. Bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayıran en önemli özellik faaliyetlerini herhangi bir kurum içi hizmet olarak değil, kamuya açık bir güvence vermek için yürütmeleridir. Dolayısıyla, işletmelerin finansal tablolarını bütün yönleriyle kapsayarak makul güvence verme niteliği taşıması bağımsız denetçi görüşlerinin en önemli özellikleridir.⁶³ Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetleri “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası” ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler ise denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçi gibi unvanlarla kendi faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Asli görevi denetim hizmeti olmasının yanı sıra bağımsız denetçiler danışmanlık gibi yan hizmetler de vermektedirler.⁶⁴

Hem kamu kurumlarında hem de kamu adına özel şirketlerde denetim faaliyetlerini üstlenen görevliler kamu denetçileri adlandırılmaktadır. Genel olarak uygunluk denetimi yapan kamu denetçileri denetim sonucu elde ettikleri bulguları sadece üst yöneticilere ulaştırmakla sorumludurlar.

2.5. DENETİM UNSURLARI

Denetim faaliyeti iktisadi işlemlerle ilgili sonuçların (iddiaların) önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ölçmek amacıyla tarafsız bir biçimde yeterli denetim

⁶²Kurnaz, Çetinoğlu, *İç Denetim*, s. 28.

⁶³Yılcı, Yıldız, Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, s. 9.

⁶⁴Ender Güler, “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (Isa’s) Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 21 (2011), s. 103.

kanıtı toplayarak bulguların değerlendirilmesi ve sonuç raporlarının ilgi duyan taraflara iletilmesi sürecinden oluşmaktadır. Bu tanımlardan hareketle denetim unsurları aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁶⁵

Denetim tek bir işlem olmayıp sistematik bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç ise birbirini izleyen kademelerden oluşmaktadır;

Denetim konusu iktisadi faaliyetlere ilişkin iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır. Ekonomik olaylarla ilgili olan iddialar ise işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablo, çeşitli rapor ve beyanlardan oluşan sayısal verilerdir.

Denetim işlemleri önceden belirlenmiş ölçütler (kriteriler) esas alınarak yürütülmektedir. Bu kriteriler uluslar arası ve ulusal muhasebe ilkeleri, kanunlar, anlaşmalar, işletme yönetiminin belirlediği yasa veya politikalar olup denetimin türlerine göre farklılık göstermektedir. Örneğin, eğer işletmelerin finansal tablolar denetleniyorsa, önceden saptanmış ölçütler genel kabul görmüş muhasebe standartları; eğer vergi amaçlı denetim ise ölçüt vergi yasalarıdır.

Muhasebe denetimi tarafsız bir biçimde kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Denetim kanıtı iktisadi faaliyetlere ilişkin her türlü belge, rapor, tablo, bilgi ve verilerdir. Denetlenecek işletmeyle hiçbir maddi, manevi ilişkisi olmaksızın denetçi bağımsız ve tarafsız bir şekilde uygun ve yeterli bir nitelikte kanıt elde etmeli, değerlendirme yaparak bir sonuca ulaşmalıdır.

Sonuç olarak denetçinin görevi yaptığı denetim çalışmasının sonucunu yazılı bir raporla açıklamak ve bu raporu ilgili taraflara iletmektir. Söz konusu ilgili taraflar ise çeşitli devlet kurumları, yatırımcılar, yöneticiler, ortaklar, kredi kurumları ve sendikalar olabilir.⁶⁶

⁶⁵Kaval vd., *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, ss. 3-4.

⁶⁶Karacan, Uygun, *Denetim ve raporlama*, s. 26.

2.6. DENETİM SÜRECİ

Sistemik bir süreçten oluşan denetim faaliyeti birbiriyle bağlantılı olup birbirini izleyen dört aşamada gerçekleştirilmektedir. Denetim sürecinde yer alan bu temel aşamalar sırasıyla müşteri işletmenin seçilmesi ve denetim işinin kabul edilmesi; yapılacak denetiminin planlanması; denetim işinin yürütülmesi ve son olarak denetimin tamamlanarak raporlanması gibi ifade edilebilir.

Tablo 2.1. Denetim Süreci

MÜŞTERİ İŞLETMENİN SEÇİMİ VE İŞİN KABUL EDİLMESİ
<ul style="list-style-type: none">• Müşterinin denetim talebinde bulunması• Müşteri hakkında bilgi toplama• Önceki denetçi ile görüşme• Müşterinin kabul edilmesi• Denetim sözleşmesinin düzenlenmesi
DENETİMİN PLANLANMASI
<ul style="list-style-type: none">• Müşteri işletmenin incelenmesi• Analitik incelemeler• Önemlilik düzeyi ve denetim riskinin ön belirlenmesi• Denetim programının yapılması
DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ
<ul style="list-style-type: none">• İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi (Kontrol Testleri)• Maddi doğruluk prosedürlerinin yapılması
DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI
<ul style="list-style-type: none">• Kanıtların değerlendirilmesi• Denetim görüşünün oluşturulması• Denetim raporunun yazımı ve müşteriye teslimi

Tablo 2.1. : Yılcı, Yıldız, Kiracı, a.g.e., s. 72

2.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim sürecinin ilk aşaması müşteri işletmenin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılmasıdır. Denetim şirketiyle müşteri işletme arasında anlaşma imzalanmadan önce şirket denetleyeceği işletmeyle ilgili bilgiler toplar. Bunun nedeni ise denetim talebiyle başvuran her bir işletmenin denetim şirketi için bir risk oluşturması veya ileride herhangi bir anlaşmazlığın çıkabileceğidir. Toplanan bilgiler araştırıldıktan sonra denetim şirketi denetim talebini kabul ederse denetim sözleşmesi imzalanır. Talebin kabul edilip edilmemesi denetim nedeniyle üstlenen riskle ilgilidir. Diğer bir deyişle, denetim şirketinin müşteri firmayı denetleme sonucu doğru ve güvenilir bir görüşe ulaşabileceği anlaşılırsa, denetim teklifi kabul edilir. Aksi halde, yani denetimin gereğince yürütülemeyeceği, dolayısıyla güvenilir bir görüş bildirmenin mümkün olmayacağı anlaşılırsa denetim riskinin çok yüksek olması nedeniyle müşteri işletmenin talebi geri çevrilecektir. Çünkü denetim şirketleri her talepte bulunan denetim şirketleri her talepte bulunan müşterini kabul etmek zorunda değildir. Kısa olarak müşteri kabulü ve denetim anlaşması aşağıdaki aşamalarda gerçekleşmektedir:

- Denetlenmesi talep edilen müşteri işletmenin kabul politikasının belirlenmesi; Denetçiler işletmelerin taleplerine göre denetim işini almadan önce ön inceleme yaparak belli bir politika oluşturmaktadırlar.
- Denetim talebinde bulunan işletmenin tanınması; muhasebe sistemi, hukuki yapısı, iç kontrol sistemi, iç ve dış çevresi hakkında genel bilgi toplama;
- Müşteri işletmeyi denetleyen önceki denetçiyle görüşme; Denetim standartlarına göre önceki denetçiyle görüşerek bilgi edinmek zorunludur. Lakin meslek sırrı açısından yalnız müşterinin onayı ile bilgiler yazılı veya sözlü olarak önceki denetçiden elde edilebilmektedir. Aksi halde denetçi suç nedeniyle çeşitli cezalar ile karşı karşıya kalabilir.⁶⁷
- Denetim sözleşmesinin yapılması; Kabul kararını mektupla işletmeye bildiren denetçi denetim işlemlerini, işletmenin mektubu imzalamasından sonra fiilen başlatır.

⁶⁷Yılcı, Yıldız, Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, ss. 74-76.

2.6.2. Denetimin Planlanması

Anlaşma imzalandıktan sonra çalışmanın doğru ve düzgün bir biçimde yürütülebilmesi için denetim faaliyetinin planlanması gerekmektedir. Planlamanın asıl amacı denetim sürecinde karşılaşılabilecek riskin makul bir düzeye indirilmesini sağlamak ve denetim konusu faaliyetleri detaylandırmaktır.⁶⁸ Planlamanın aşamaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- İşletme hakkında temel bilgiler edinme;
- Denetim çalışmalarını bölümlere ve denetim amaçlarını belirleme;
- Denetim alanları için önemlilik düzeyinin belirlenmesi;
- Denetim ve kontrol riskini değerlendirme;
- Denetim programının taslak halinde yazılması ve temel tasarımın yapılması;
- Çalışmaların zaman planlamasının yapılması;
- İşgücü (personel) planlaması ve gözetim,⁶⁹

Ekonomi ve piyasadaki şartlar değiştiğinde, denetim riskleri ve diğer koşullardan dolayı planlanmış denetim tekniklerinde de tekrar değerlendirmeler yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla denetim planlamasında standart bir model uygulamak mümkün olmadığından planlama devam eden bir süreçtir.⁷⁰

2.6.3. Denetim İşinin Yürütülmesi

Planlamanın ardından, denetim işlemlerinin (programının) yürütülmesi aşaması gelir. Bu aşama denetim çalışmalarının yapıldığı, uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanması ve analitik incelemelerin yapıldığı süreci kapsamaktadır. Bu süreç de işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi, ayrıntılı denetim

⁶⁸Cem Niyazi Durmuş, *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim*, 1. bs İstanbul: Alfa, 2008, s. 44.

⁶⁹Karacan, Uygun, *Denetim ve raporlama*, s. 75.

⁷⁰Ümit Gücenme Gençoğlu vd., "TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 64 (2014), s. 21.

programlarının uygulanması, hesap kalanlarının düzgünlüğünü araştırma gibi sınıflandırılabilir. ⁷¹

İç kontrol sisteminin varlığı ve yapısı işletme bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin göstergesi hesap olunur. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin temel amacı muhasebe faaliyetlerinin yasa ve ilkelere uygun yürütülmesini sağlamak; finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve diğer işletme faaliyetlerinin etkili olmasını sağlamaktır. İç kontrol yapısı üç aşamada- yapının tanınması, uygulama etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi evrelerinde değerlendirilmektedir. ⁷² İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek için denetçiler kontrol (uygunluk) testlerini ve maddi doğrulama testlerini gerçekleştirirler.

Her bir denetçi çalışmasını etkin bir biçimde yürütmek ve denetim konusunu nasıl ve hangi zamanda belirlemek için verdiği yazılı kararlar denetim programını oluşturur. Değişen çevre koşullarına göre denetçi bu programda bazı değişiklikler de yapabilmektedir.

Birbiriyle ilgili hesapların doğru veya düzgünlüyü hesap denetiminin yapıldığı süreçte araştırılmaktadır. Hesap kalanlarının doğruluğunun incelenmesi “döngü yaklaşımı” olarak da adlandırılan bir süreç içinde gerçekleştirilmektedir. ⁷³ Denetçiler hesap kalanlarının tümünü maddi doğrulama testlerini yaparken ayrıntılı bir şekilde inceler. Bağımsız Denetim Standartları’nda (BDS) hesap kalanlarına odaklanan testlere detay testleri denilmektedir. Denetim görüşünü oluşturmak için yeterli sayıda kanıtların toplanması da bu aşamada gerçekleşmektedir.

2.6.4. Denetimin Tamamlanması

Denetçi, muhasebe ve iç kontrol sistemini inceleyip değerlendikten sonra hesaplar denetimini (maddi doğruluk testleri) bitirerek işletmenin hazırladığı finansal tablolar ile ilgili bir görüşe ulaşmaktadır. Denetimin tamamlanması aşaması tamamlama çalışmaları

⁷¹Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, 2.b Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011, ss. 40-41.

⁷²Ateşli, *Türkiye’ de 2000 – 2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi*, s. 33.

⁷³Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, s. 41.

ve sonuçları değerlendirme çalışmalarını kapsamaktadır. Tamamlama sürecinde denetçi aşağıdaki çalışmaları yapmaktadır.⁷⁴

- İşletmenin sürekliliğiyle ilgili dönem sonu analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması;
- İşletmeni etkileyebilecek, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olumlu veya olumsuz önemli olayların incelenmesi;
- Yönetimden finansal tabloların doğruluğuyla ilgili sorumluluklarını içeren yazılı açıklamanın (beyan mektubu) alınması;
- Denetim, çalışmalarının, yükümlülüklerinin ve kanıtlarının son defa incelenerek denetim görüşünün oluşturulması;
- Denetim raporunun hazırlanması.

Sonuçların değerlendirilmesi denetim tamamlanmasının son aşamasıdır. Bu aşamada sorumlu denetçi,

a) kanıtların yeterliliğini, denetçi görüşünü teyit edecek nitelikte olup olmadığının araştırılması;

b) Önceden belirlenen önemlilik düzeyinin yeniden incelenmesi ve denetim riskini minimuma indirmek için denetim kanıtlarının yeniden değerlendirilmesi;

c) Denetim sürecinde tespit edilen hata veya yanlışlıkların düzeltilmesi doğrultusunda hazırlanan listenin işletme yönetimine verilerek gerekli düzeltmelerin yapılmasını istemek;

d) Düzeltme isteği işletmeye iletilmeden önce çalışma kağıtlarının genel olarak gözden geçirilmesi gibi çalışmaları yapmaktadır.⁷⁵

Denetim çalışmaları bittikten sonra denetçi müşteri işletme yöneticileriyle görüşme yapar ve bu görüşme, işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile ilgili sorunlar ve bunların giderilmesine ilişkin önlemleri ve diğer idari ve teknik sorunları içerir.

⁷⁴Yıllancı, Yıldız, Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, s. 97.

⁷⁵Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, ss. 412-13.

2.6.5. Denetim Raporu ve Denetçi Görüşleri

Denetim sürecinin en son ve önemli safhası, çalışmaların tamamlandığını gösteren denetim raporudur. Faaliyet sonuçlarının belirtildiği bu rapor ilgilenen tüm bilgi kullanıcılarına (işletme içi ve işletme dışı) güven sağlamakla beraber gerçeği yansıtmalı ve objektif olmalıdır.⁷⁶ Denetim raporu finansal tablolar hakkında denetçi görüşünü içererek hazırlanmalı ve belirli standart ve ilkeler dikkate alınmalıdır. KGK yönetmeliğindeki tanıma göre, “Denetim raporu, TDS çerçevesinde denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda hedeflenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetim görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve sorumluluğu imzalayan tarafından üstlenilen belgedir”.⁷⁷ UDS’ ye (IAASB) göre ise “denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını tamamlanan hesap dönemi itibarıyla doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulunduğu bir belge” olarak açıklanmaktadır. Tanımdan da görüldüğü gibi denetim raporu işletmedeki sadece finansal işlemlerin muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırıp bu konudaki görüş ve bulguları içerir. Denetim raporunun hazırlanması ve sonuç itibarıyla yayınlanacak görüşler hakkında yol gösterici kurallar UDS 700-799 arasındaki standartlarla belirlenmiştir. Yayımlanan bu standartlar itibarıyla BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardı denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüş bildirme sorumluluklarını ve hazırladıkları raporun içerik ve şeklini düzenlemektedir. Dolayısıyla Türkiye’de de 6102 sayılı TTK’ye göre sunulacak denetçi raporunu bu standartlara uyumlu olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan son zamanlarda yaşanan finansal krizler denetimin kalitesini, ihtiyaca uygunluğunun ve kattığı değer sorgulanmasına neden olmuştur. Bunların ardından günümüzde denetimin raporlanması yoruma açık ve oldukça karmaşık olarak izlenmektedir. Bu nedenle IAASB 2011 yılında Denetçi Raporu Proje’sini, tutarlılığın korunması, sunulan bulguların ihtiyaca uygun duruma getirilmesi ve anlaşılabilirliğinin yükseltilmesi

⁷⁶Seniha Dal, Yıldırım Ercan Çalış, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 118 (2013), s. 96.

⁷⁷ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, 26.12.2012, S.28509, md.10.

amacıyla başlatmıştır. Bu proje kapsamında 2015 yılında UDS’deki değişiklikler yayınlanmıştır. Yapılan bu değişiklikler kapsamında yeni denetçi raporu düzenlenmiş, denetçi sorumlulukları daha geniş bir biçimde ele alınmıştır. Denetçi görüşü ise raporun en başında yer almaktadır. Ayrıca kilit denetim konuları halka açık şirketlerin denetim raporunda yer alacaktır. Diğer taraftan diğer bilgilerin yer aldığı yeni bir bölüm de denetçi raporuna eklenerek raporların formatında esneklik sağlanmıştır.⁷⁸ Denetimin raporlanmasıyla ilgili yeni standartlar 15.12.2016 tarihinde veya sonrasında sona eren dönemler için düzenlenen finansal tabloların denetiminde yeni denetçi raporları için geçerli olacaktır. Yeni ve eski denetim raporunda yer alacak başlıkları karşılaştırılarak aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 2.2. Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetim Raporunda Bulunması Öngörülen Bölümler

Yeni BDS 700		Eski BDS 700- Denetçi Görüş Bölümleri	
Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama	Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama
1- Görüş	Görüş, denetçi raporunun en başında yer almakla birlikte mevcut görüş metninde bir değişiklik öngörülmemektedir.	1- Finansal Tablolara İlişkin Rapor	“Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁷⁸Serap Yanık, Muharrem Karataş, “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 73 (2017), ss. 3-6, doi:10.25095/mufad.396739.

2- Görüşün Dayanağı	Eski Raporda bu bölüm bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında yer almaktadır	2- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Finansal tabloların hazırlanmasına, sunumuna ve bunların doğru şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrolden sorumlu olduğuna yer verilmektedir.
3- Diğer Bilgiler	Denetçinin ve yönetimin Diğer Bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.	<i>[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]</i>	
4- Kilit Denetim Konuları	Yeni raporlarda yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve odaklandıkları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir.	<i>[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]</i>	
5- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Yönetimin (veya üst yönetimden sorumlu olanların), işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	3- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	UDS'lere uygun olarak yapılan bağımsız denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verildiği belirtilmektedir.

6- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	4- Görüş	Denetlenen şirketin TMS'lere göre hazırlanan finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına yönelik görüş bildirilmektedir.
7- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.	5- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.

Tablo 2.2. : KGK'nin IAASB tarafından yayımlanan eski UDS 700 ve yeni UDS 700 referans olarak orijinali ile uyumlu olarak yayımladığı BDS 700 ve revize BDS 700 (Taslak) hükümlerinden derlenmiştir.

Tablodan da görüldüğü gibi denetçi görüşünün raporun en başında yer almasının en önemli nedeni, görüşün, genel ve standart bilgilerin arkasına atılmasının karşısını alarak daha ön plana çıkartmaktır.⁷⁹ Finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerini tam olarak karşılaya bilmeyen denetim raporları bir yenilenme sürecine girerek denetim faaliyetleri zamanı şeffaflığın ve işlem kalitesinin artmasını sağlamaktadır. Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra denetçi denetim raporunu olumlu denetim görüşü bildiren rapor, şartlı (sınırlandırılmış) görüş bildiren rapor, olumsuz görüş bildiren ve görüş belirtmekten kaçınan denetim raporu olarak dört farklı şekilde verebilir.

- Denetçi, işletmenin hazırladığı finansal tabloların TMS ve diğer muhasebe ilkelerine uygun olduğunu tespit etmişse ve hata, eksiklik veya herhangi bir sorunla karşılaşmamışsa olumlu görüş içeren denetim raporu hazırlar. Denetçi, topladığı kanıtlara dayanarak finansal tablolardaki yanlışlıkların önem taşıdığı sonucuna varırsa veya bu sonuca varmak için yeterli ve uygun kanıt elde edemezse olumlu denetim görüşü dışında bir görüş vermektedir.⁸⁰
- Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde eden denetçi, tespit ettiği yanlışlıkların bir bütün ve tek başına olarak önemli olduğu ancak finansal tabloların

⁷⁹A. R. Zafer Sayar, A. Engin Ergüden, "Son Düzenleme Ve Gelismeler Kapsamında Degisecek Ve Yenilenecek Bagimsiz Denetçi Raporlari", *Muhasebe ve Denetime Bakis = Accounting & Auditing Review; Ankara*, C. 16, S. 48 (2016), s. 92.

⁸⁰Dal, Çalış, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi", s. 95.

güvenilirliğini bozmayacağı kanaatine varırsa veya gereken denetim kanıtının toplanmasıyla beraber henüz tespit edilmemiş yanlışlıkların tablolar üzerinde önemli etkiler oluşturduğunu lakin yaygın olmayacağı sonucuna varırsa şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) verir.

- “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının (BDS 705) sekizinci paragrafına göre “yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa” olumsuz görüş vermektedir. Denetçi olumsuz görüş nedenlerini raporunda açık bir şekilde belirtmek zorundadır ve bildirdiği görüşten sorumluluk taşır.
- Denetçi, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak için gereken denetim kanıtını toplayamazsa ve belirlenmemiş yanlışlıkların tablolar üzerinde önemli etkiler oluşturacağı sonucuna varırsa, görüş bildirmekten kaçınır.⁸¹

Denetçinin olumlu görüş dışında bildirdiği diğer tüm durumlarda, bunun nedenleri ve hesaplanabiliyorsa finansal tablolar üzerindeki olası etkileri açık bir şekilde belirtilerek raporda gösterilmelidir. Genellikle bu bulgular görüş bildirilen paragraftan önce ayrı bir paragrafta verilir ve varsa finansal tablolara ilişkin dipnotta daha ayrıntılı bir bilgiye de yer verilebilir.

2.7. DENETİM STANDARTLARI

Denetçilerin kendi davranış ve alışkanlıkları doğrultusunda oluşan bir meslek insanların istek ve beklentilerini karşılayamayabilir. Dolayısıyla her meslekte olduğu gibi denetimde de denetçi ve denetim şirketlerinin uyması gereken bazı unsur ve kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim faaliyetlerinin belirli bir kalitede olması için oluşturulan aynı zamanda denetim elemanlarının sorumluluklarını, neler yapması gerektiğini gösterip onlara yol gösteren kılavuzlar olan bu kurallara denetim standartları denilmektedir. Bu standartlar denetçilere, onların mesleki sorumluluklarını yerine

⁸¹Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, s. 422.

getirmesinde yardımcı olup onlara denetim çalışmalarında ışık tutan genel ilkelerdir.⁸² Denetim standartları uluslar arası bir konumda bulunan kuruluşlar tarafından oluşturulmaktadır. Bu kurumlardan en önemlileri AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve İFAC (International Federation of Accountants – Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesindeki kuruluşlardır.

Küresel bağlamda yol gösterici kurallardan oluşan denetçi ve denetim kuruluşlarının da mutlaka uyması gereken standartlara GKGDS (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) denilir.⁸³ Aynı zamanda dünyada tanınmış ilk denetim standardı olan GKGDS, AICPA kurumu tarafından oluşturulmuştur. Uluslar arası bir düzeyde yayınlanarak birçok ülkede benimsenen bu standartlar denetim çalışmalarında en azından genel hatlarıyla nelerin yapılması yönünde kılavuz fonksiyonu taşımaktadır. 10 adet denetim standardından oluşan GKDS üç grup altında incelenmektedir.⁸⁴

1- Denetçiye İlişkin Genel Standartlar (General Standards); Bu standartlar denetçinin nitelikleri ve yaptığı çalışmaların kalitesiyle ilgili esasları içerir.

- Denetim faaliyetini gerçekleştirmek için denetçi yeterli teknik bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Denetçi, zihinsel olarak bağımsızlığını korumalı ve tüm konularda bu tutumu (tarafsızlığını) sergilemelidir.
- Denetçi, denetimin gerçekleştirilmesinde ve raporun hazırlanmasında gerekli profesyonel özen ve titizliyi göstermelidir.

2- Çalışma Alanlarına İlişkin Standartlar (Standards of Field Work);

- Denetçi, çalışmayı uygun şekilde planlamalı ve varsa yardımcılarını düzgün bir şekilde gözlem altında bulundurmalıdır. Asistanlar çalışma

⁸²Mikail Erol, Muhsin Aslan, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 12 (2017), s. 75.

⁸³Mikail Erol, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Ege Reklam Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 37.

⁸⁴Hasan Türedi, Tolga Ala, Şükrü Mete Tepegöz, “Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 78 (2018), s. 8, doi:10.25095/mufad.412424.

zamanı denetçinin yaptığı işleri izlemeli, gerekli uyarılarda bulunarak onların yetişmelerini sağlamalıdır.

- Denetçi, iç kontrol de dahil olmak üzere işletmenin ve çevresinin, hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini yapmak ve denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tasarlamak için yeterli bir anlayışa sahip olmalıdır.
- Denetçi, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için makul bir temel sağlamakla denetim prosedürlerini yerine getirerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

3- Raporlama Standartları (Standards of Reporting); Değerlendirmeye ilgili standartları içerir, denetçinin hüküm vermesine yardımcı olup, denetim raporunda neleri, nasıl ve niçin ele alınması gerektiğini belirler.

- Denetçi, raporunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulduğunu bildirmelidir.
- Denetçi, raporunda, bir önceki dönemde uygulanan söz konusu ilkelerin cari dönemde sürekli olarak gözlemlenmediği durumları belirtmelidir.
- Denetçi bilgilendirici açıklamaların makul derecede yeterli olmadığını belirlediğinde, bunu raporunda belirtmelidir.
- Denetçi finansal tabloları bir bütün olarak ele alıp görüş bildirmeli veya genel bir fikir ifade edemedikte nedenlerini raporunda açıklamalıdır. Bunlarla beraber denetçi mali tablolarla ilişkili olduğu tüm durumlarda çalışma şeklini ve aldığı sorumluluk derecesini denetim raporunda açıkça belirtmelidir.

Denetim çalışma alanında yaygın olarak kullanılan ve dünyada kabul gören diğer denetim standardı UDS'dir (International Standards on Auditing – ISA). Bu standartlar IFAC tarafında yayınlanmakta olup, IAASB tarafından oluşturulmakta ve yenilenmektedir. AICPA kurumundan çok daha sonra 1977'de kurulan IFAC adeta tüm denetçi ve muhasebecilerin bir üst kurumu şeklinde ifade edilmektedir. 129 ülkeden olmakla 173 muhasebe meslek kuruluşlu üyeden oluşan bir yapıya sahip IFAC'ın görevi kendi tüzüğünde "Kamu yararına, sürekli olarak yüksek kalitede hizmet sağlayan bir

muhasebecilik mesleği geliştirmek ve ona değer kazandırmak” gibi açıklanmaktadır. Kurulun Anayasası Şubat 2014’te onaylandı ve Kasım 2017’de değiştirilen Yönetmelik, IFAC’ın Konsey ve Yönetim Kurulu’nun sorumluluklarını ve yetkilerini detaylandırdı. Onlar ayrıca IFAC’ın misyonunu, üyelik şartlarını ve IFAC görevlilerinin seçilmesini / atanmasını da (Başkan, Başkan Yardımcısı, CEO ve İsviçreli koordinatör) ele alırlar.⁸⁵ Kurulun temel amacı tarafından yayınlanan standart ve yöntemler vasıtasıyla, tüm dünyada denetim ve diğer görevlerde standartlaşmağı sağlamaktır.

Birçok ülke tam olarak UDS kabul etmekte, bazıları ise standartları kısmi olarak benimsemekte ya da hiç uygulamamaktadır. UDS’ni benimsedikleri temeller üzerinde ülkeler arasında büyük farklılıklar vardır ve bu bir eleştiri konusu olmuştur. İşlevsel bir bakış açısından, bu farklılıklar ulusal kurumsal yönetim uygulamaları ve sonuçları, çokuluslu şirketler ve sınır üstü yatırımlar ve ticaret için önemli etkilere sahip olabilir. Çünkü UDS’nin, mali tabloların ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir üretiminde önemli bir kontrol mekanizması olduğu görülmektedir.⁸⁶ Tüm dünyada ulusal standartlar UDS’ye uyum sağlama çabası göstermektedir. Lakin UDS son yıllarda yaşanan finansal kriz, skandal ve diğer birçok faktörden etkilenmiştir. Dolayısıyla bu skandallar sonucu ve özellikle muhasebe ve denetim sektörüne olan güvenin yeniden sağlanması için uluslararası denetim standartlarının geliştirime ihtiyacı doğmuştur. Tekrar güveni sağlamak için standart koyucular tarafından özellikle risk yönetimi ve değerlendirilmesi, kalite kontrolü, hile gibi konulara daha fazla önem gösterilmiştir.⁸⁷ "Standart Oluşturma" tekniğine uygun olarak hazırlanan UDS sayısal kodlama verilmekle sınıflandırılmaktadır. Standartlar format olarak içindekiler, giriş bölümü, kapsam bölümü, kamu sektörü yaklaşımı bölümü ve ekler bölümü şeklinde hazırlanmıştır. Her bir standart 100-999 (ISAs) arasında numaralar verilerek gruplanmış ve kodlanmıştır. 1000 ve üstünde olan numaralar ise denetim uygulama bildirimlerine verilmiştir. UDS genel olarak altı gruba ayrılır. Birinci grup genel prensipler ve sorumluluklarını (200-299); ikinci grup risk değerlendirme ve değerlendirilmiş risklere karşı verilecek karşılıklar

⁸⁵International Federation of Accountants, "Structure & Governance", <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance>, t.y., (30.10.2018).

⁸⁶Pran Boolaky K., Teerooven Soobaroyen, "Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter?", *International Journal of Auditing*, S. 21 (2017), s. 77.

⁸⁷Kelly Anerud, "Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants", *International Journal of Government Auditing; Washington, C.* 31, S. 4 (2004), s. 24.

(300-499); üçüncü grup denetim kanıtlarını (500-599); dördüncü grup diğer çalışmalardan faydalanması (600-699); beşinci grup denetim sonuçları ve raporlaması (700-799); altıncı grup ise uzmanlık gerektiren özel alanları (800-899) içermektedir. IFAC tarafından UDS'lar haricinde Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (ISRE 2000-2699); Uluslararası Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISAEs 3000-3699); İlgili Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlarını (ISRSs 4000-4699) da yayınlanmıştır.⁸⁸ Bu standart gruplarının büyük çoğunluğu KGK tarafından Türkçeye çevrilse de bir kısmı çeviri aşamasındadır.

Tüm denetim standartları mesleki sorumluluğunu yaparken denetçiye yardımcı olan ve denetim çalışmalarında ona ışık tutan genel kurallar toplusudur. Denetimin uygun ve kabul edilebilirliği için denetçinin bu standartlardan hiçbir şekilde ayrılmaması gerekmektedir.⁸⁹ Genel olarak muhasebe ve denetim standartlarının temel amacı mali raporların hazırlanmasından sunumuna kadarki geçen zaman dilimine yön veren, gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarına dair tüm endişeleri minimuma indirmek hedefindedir.

2.8. DENETİM KANITLARI

Denetim kanıtı denetçi tarafından görüşünü oluşturmak için kullanılan tüm bilgilerdir. Ayrıca denetim kanıtı, bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uyumluluk derecesini ölçmek amacıyla denetçilerin kullandığı her türlü belge ve kayıtlardır. Denetim kanıtları, denetçinin görüşünün esas aldığı sonuçlara varmak için denetçi tarafından kullanılan denetim prosedürlerinden veya diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerden oluşmaktadır. Denetim standartları, denetçilerin, denetim görüşlerini desteklemek için yeterli, yetkin ve güvenilir denetim kanıtı toplamasını gerektirir; ancak güvenilir denetim kanıtlarını tanımlamak için kullanılan özellikler yeterli olmayabilir. Sonuç olarak, standartlarda tanımlanan özelliklerin karşılanmasını sağlamak için

⁸⁸Kaval vd., *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, ss. 17-21.

⁸⁹Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence hizmetleri*, 13. bsk İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s. 39.

modern teknolojinin nasıl kullanılabileceğini değerlendirmek önemlidir. Dikkate alınması gereken birkaç nokta şunlardır.⁹⁰

1) Yeterlilik (miktar) birincil sorun olmayabilir. Yeni teknoloji, denetçilerin nüfusun %100'ünü incelemesine izin vereceğinden, odadaki değişim büyük olasılıkla ilgili verilerin zamanında erişilebilirliği ve denetçinin verileri daha anlamlı ve etkili bir şekilde analiz etmek ve yorumlamak için çeşitli veri analitik araçlarını kullanmasıyla ilgilidir.

2) Uygunluk (kalite). İlişki düzeyi ve güvenilirlik kilit konulardır ve bunların değerlendirilmesi için geleneksel yaklaşımlar geçerli olmayabilir. İlişki düzeyi, bugün olduğu gibi çoğunlukla yargılama ile belirlenecektir. Bununla birlikte, bu tür bir karar, hali hazırda mevcut olmayan bilgisayar prosedürlerine birçok testin resmileştirileceğinden, resmileştirme yoluyla değerlendirmeye tabi olacaktır. Tipik olarak, otomatik veri çıkarımı ve resmi modellerin kullanımı, elle yapılan süreçlerden çok daha yüksek bir güvenilirlik düzeyi sağlar.

3) Denetim kanıtlarının kaynak ve türleri yenidir ve bu kanıtın geleneksel kanıtların yerini nasıl alacağı, araştırmacılar tarafından daha iyi anlaşılmalıdır.

SPK'ye göre denetim kanıtı "finansal tablolar ile diğer bilgilere temel oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri de kapsayan, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmada kullandığı her türlü bilgi" gibi tanımlanmaktadır.

Denetçi tarafından elde edilen kanıtlar çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Kaynağına göre kanıtlar işletmenin muhasebe kayıt ortamı ve destekleyici kanıtlar olmakla ikiye ayrılır. Muhasebe kayıt ortamı işletmede var olan işletme içerisindeki muhasebe bilgilerinin bütünüdür. Bu bilgilerden denetçi kanıt olarak aşağıdakileri kullanabilir.⁹¹

- Yevmiye defteri;
- Büyük defter ve yardımcı defterler (günlük defter, envanter ve bilanço defteri);
- Muhasebe hesap planı ve açıklamaları;

⁹⁰Helen Brown Liburd, Miklos A. Vasarhelyi, "Big Data and Audit Evidence", *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, S. 12 (2015), ss. 5-6.

⁹¹Selimoğlu vd., *Bağımsız Denetim*, ss. 342-43.

- Çalışma tabloları ve gider dağıtım hesaplamaları;
- Elektronik fon transferi kayıtları.

Ancak bu kanıtlar denetim görüşünü oluşturmak için yeterli ve güvenilirliği yüksek (işletme yönetimi tarafından hazırlandığı için yanlış olma ihtimali yüksektir) olmadığından destekleyici diğer kanıtlara da gerek duyulmaktadır. Söz konusu destekleyici kanıtlara faturalar, çekler, sözleşmeler, doğrulamalar ve denetçi tarafından toplanan diğer bilgiler örnek ola bilir.

2.8.1. Denetim Kanıtında Aranılan Özellikler

Yeterlilik, uygunluk, güvenilirlik ve ilgililik denetim kanıtında bulunması gereken temel özelliklerdir. Yeterlilik toplanacak kanıt miktarının ölçüsüdür. Denetçi makul güvence verebilmek için yeterli sayıda kanıt toplaması gerekmektedir ve ne kadar kanıt toplanması gerektiğine denetçinin karar verir. Denetim riski arttıkça denetçi toplayacağı kanıtların sayısını da arttırmalıdır. Muhasebe standartlarında genel olarak denetim kanıtının miktarını belirleyen unsurlar arasında risk, denetlenen hususun önemliliği, ana kütleli büyüklüğü ve özelliği, iç kontrolün etkinliği bulunmaktadır. Denetim kanıtlarının yeterliliğiyle ilişkili olan uygunluk kanıtların kalite ölçüsünü ifade etmektedir.⁹² Kanıtların uygunluğu ile toplanacak denetim kanıtı arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. Yani uygunluk arttıkça denetçi daha az kanıtla görüş oluşturabilir. Her bir denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için şartlara uygun denetim tekniklerini uygulamalı ve tasarlamalıdır.

Toplanacak kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlara ise; kanıtın ilgili olması (veya geçerliliği), kanıtın kaynağı, zamanlılığı ve objektifliği örnek gösterilebilir.⁹³ Denetim kanıtı denetçinin hedefiyle direkt ilgili olmalıdır. Dolayısıyla denetim kanıtının ilgili olması onun denetçi görüşüne etki etmesini gerektirmektedir. Yani denetçi görüşüne etki eden her özellikteki kanıt ilgili, geçerli bir kanıttır söylenebilir. Örneğin, mal stokundaki sayım sonucunda ulaşılan veri mal stokunun belirlenmesinde geçerli bir kanıt olduğu takdirde aynı ürünün işletmeye ait olup olmadığını belirlenmesinde geçerli

⁹²Kaval vd., *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, ss. 248-49.

⁹³Kaval vd., *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, s. 250.

bir kanıt değildir.⁹⁴ Denetim kanıtının güvenilirliğinin önemli bir unsuru onun elde edildiği kaynakla ilgilidir. Genel olarak kanıtın kaynağı üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça onun güvenilirliğinin arttığı kabul edilmiştir. Denetim kanıtının elde edildiği zaman tutumu onun zamanlılığını ifade etmektedir. Denetim kanıtının güvenilirliğiyle ilişkili olan kanıtın zamanlılığı işletmenin iç kontrol sisteminden etkilenmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısı etkin olduğu halde denetçi dönem içi kanıt toplama çalışmalarını arttırabilir.⁹⁵ Denetim kanıtının objektifliği çalışma hakkında farklı denetçilerin aynı sonuca varması olarak ifade edilebilmektedir. Örneğin, bankadan gelen doğrulama yanıtları objektif bir kanıttır, çünkü herhangi bir denetçi tarafından direkt kabul edilecek kanıtlar sayılmaktadır. Ancak işletme yönetiminin sağladığı kanıtlar işletme dışı kişilerden elde edilen kanıtlara nispeten daha sübjektif bilgiler içerdiğinden bu kanıtların objektif olduğu söylenemez.⁹⁶ Ayrıca iki denetçi kanıtları inceleme sonucu oluşturdukları görüş birbirinden farklıysa söz konusu denetim kanıtı objektiflikten uzaktır.

2.8.2. Denetim Kanıtı Elde Edilmesine İlişkin Denetim Teknikleri

Denetimin özünü oluşturan denetim kanıtları belli başlı teknikleri esas alarak toplanmalıdır. Denetim çalışmalarının büyük bir kısmını oluşturan kanıt toplama işlemi denetim planının yürütülmesi sürecinde başlar ve denetim süresince devam eder. Kanıt toplama teknikleri, denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik yöntem ve işlemler olup denetim sürecince kullanılabilir. Başlıca kanıt toplama tekniklerine; fiziki inceleme (maddi duran varlıkların denetimi)ve sayım, gözlem, teyit (doğrulama), soruşturma, yeniden izleme, yeniden hesaplama, kayıt ve belgelerin incelenmesi ve analitik inceleme örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu teknikler aşağıda kısa olarak özetlenmiştir.⁹⁷

⁹⁴Ersin Güredin, *Denetim ve güvence hizmetleri*, 14. bsk İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, s. 256.

⁹⁵Seda Şener Atsız, *Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2014, s. 24.

⁹⁶Melih Erdoğan, *Denetim*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2012, s. 37.

⁹⁷Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Marks S. Beasley, *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*, 14. b., Pearson: Prentice-Hall, Inc, 2012, s. 179.

- Denetçilerin yaygın olarak kullandığı bir teknik olan fiziki inceleme maddi duran varlıkların, fiziki varlıkların ve belgelerin incelenmesi ve sayılmasını ifade eder. Bu teknik işletmenin bilançosunda bulunan kasa, stok ve duran varlıkların gerçekten işletmede olup olmadığını; sayma, ölçme, tartma, görme yoluyla tespit edilmesidir. Fiziki incelemenin kapsamına kasada var olan nakdi ve nakdi olmayan kıymetler, alacak senetleri, çekler, tahviller, sigorta poliçeleri, demirbaşlar, binalar, tesisler, stoklar, gibi aktifler girmektedirler. Maddi varlıkların durumu hakkında doğrudan bilgi sağladığı nedeniyle bu tekniğin güvenilirliği oldukça yüksektir.
- Gözlem, başkaları tarafından gerçekleştirilen işlem ve olayların nasıl yapıldığının denetçi tarafından izlenmesi, seyredilmesidir. Detaylı bir şekilde fiziki inceleme gerektirmeyen gözlem tekniği sayım yapılırken müdahale etmeden uzaktan inceleni ifade eder ve denetçi tarafından doğrudan birebir kanıt elde edildiği için güvenilirliği oldukça yüksektir. Bu tekniğe, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin denetçi tarafından gözlenmesi ve takip edilmesi örnek olarak verilebilir.
- Soruşturma diğer bir deyişle bilgi toplama tekniği işletme içi veya dışında bilgi sahibi kişilerden denetçi tarafından yazılı ve sözlü sorular sorularak mali veya mali olmayan bilgilerin toplanması işlemidir. Çalışmada genel veya özel olmakla hangi soruların yanıtlanması gerektiğine denetçi kendisi karar verir.
- Uygun koşullarda yapıldığında özel ve güvenilirliği en yüksek bilgi toplama tekniklerinden olan doğrulama konuyla ilgili sunulan bilgilerin işletme dışındaki doğrudan üçüncü kişilerden bilgi alınması (teyit edilme) sürecini ifade etmektedir. Bu teknik işlemlerin ve hesap bakiyelerinin doğruluklarının test edilmesinde kullanılmaktadır, ayrıca ticari borçların, alacakların, alınan kredilerin ve banka hesap bakiyelerinin denetiminde kullanılmaktadır. Doğrulama mektupları olumlu (pozitif), olumsuz (negatif) veya boş bakiyeli doğrulama şeklinde gerçekleştirilerek üç farklı şekilde yazıldığı görülmektedir.

- Elle yapılabilen veya bilgi teknolojileri sayesinde elektronik olarak aralıksız yapılan yeniden hesaplama tekniği, aritmetik işlemlerin matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesini ifade eder. Bu kanıt toplama tekniği muhasebe sistemince yapılmış olan birçok hesaplamaların ve hesaplardaki tutarların denetçi tarafından tekrar yapılarak kontrol edilmesidir.
- Yeniden izleme tekniği hesap bakiyelerin doğruluğunun araştırılması amacıyla konuyla ilgili belgelerin seçilmesi ve muhasebe kayıt sisteminin incelenmesidir.
- Belgelerin incelenmesi tekniği denetlenecek konuyla ilgili belge ve kayıtların incelenmesi olup belgenin genel görünümünün incelenmesini, matematiksel olarak gerçek ve doğru olup olmadığını, orijinalliğini, özellikle belgelerin işletme yönetmeliğine uygun olup olmadığını ve üzerindeki imzaların yetkililik incelenmesini içermektedir.
- Denetçi kendi ihtiyacına uygun ve güvenilir kanıt elde etmek amacıyla finansal ve finansal olmayan verilerin işletmeye ilişkin anlayışı ile tutarlı olup olmadığına dair değerlemeler yapmak için analitik inceleme tekniğini kullanmaktadır.⁹⁸ Analitik incelemeler tekniğinde sırasıyla yapılacak hesaplama ve karşılaştırmalar belirlenmekte, beklenti aralıkları oluşturulmakta, denetlenecek işletmenin mali verilerini kullanarak hesaplamalar yapılmakta, bilgiler incelenerek önemli sapmalar belirlenmekte ve denetim planlaması üzerinde etkileri incelenmektedir.⁹⁹

Denetim süresince devam eden kanıt toplama işlemleri bittikten sonra elde edilen kanıtların belgelenmesi gerekmektedir. Yapılan çalışmalar ve elde edilen kanıtlar çalışma kağıtlarıyla belgelendirilir.

⁹⁸Jale Sağlar, Gökşen Akçali, "Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi", *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1, (2018), s. 78.

⁹⁹William Boynton, N.Johnson Raymond, *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8.bs. New Jersey: Hoboken: John Wiley & Sons, 2006, s. 324.

2.8.3. Çalışma Kağıtları

Denetçinin denetim çalışmaları zamanı, elde edilen denetim kanıtlarını ve denetim aşamasını belgelendirmesi gerekmektedir. Denetçinin izlediği denetim prosedürlerini, yaptığı testleri, ulaştığı bilgi ve sonuçları kaydettiği bu belgelere çalışma kağıtları denmektedir. Çalışma kağıtları fiziki veya elektronik ortamda hazırlanabilmektedir. İlk olarak kalıcı dosyalardan oluşan çalışma kağıtlarından denetim süresinde uygulanan plan, genel bilgiler ve firmanın iç kontrol sistemini incelemekte ve yeni bilgiler elde edinmektedir. Denetim sırasında oluşturulan çalışma kağıtları son olarak denetim raporunun hazırlanmasında kullanılmaktadır.¹⁰⁰ Yeterli ve koşullara uygun şekilde hazırlanan çalışma kağıtları denetim işleminin kalitesini olumlu etkilemektedir ve denetimin yönetilmesine ve denetçi raporunun hazırlanmasına yardımcı olmak gibi iki önemli görevi bulunmaktadır. Çalışma kağıtları, denetçinin denetim standartlarına uygun olarak çalıştığını kanıtlayan ve denetim görüşünü destekleyen belgelerdir. Kullanım süresine göre ikiye ayrılan çalışma kağıtları sürekli ve cari dosyalar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Sürekli dosya bir sonraki dönem için de kullanılan, tekrar hazırlanması gerekmeyen dolayısıyla her yıl yararlanılan dosyalardan oluşmaktadır. Bu dosyalardaki belgelere örnek olarak; firmayla ilgili bilgiler, organizasyon şeması, hesap planı, firmanın ana sözleşmesi, önceki yılların denetçi raporları vb. gösterilebilir. Cari dosyalar ise denetimin yapıldığı dönemde hazırlanan belgelerden oluşmaktadır. Bu belgelere; tutanak ve sözleşme örnekleri, denetimle ilgili sözleşme, denetim programı, iç kontrole ilişkin anket formları örnek olarak gösterilebilir.¹⁰¹ Çalışma kağıtları TDS kapsamında da incelenmiş, niteliği, amaçları ve ana hükümleri 230 no.lu BDS' da (Denetimde Belgelendirme) düzenlenmiştir. Bu standardın amacı denetim çalışmalarının belgelendirilmesiyle ilgili düzenlemeler yapmak ve denetçilere bu konularda rehberlik etmektir.

¹⁰⁰Seçkin Gönen, "Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No'lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. 7 (2016), s. 1796, doi:10.15869/itobiad.259185.

¹⁰¹Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Muhasebe Denetimi*, 4. b., Gazi Kitabevi, 2014, s. 158.

2.9. MUHASEBE DENETİMİ VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ

Son yıllarda yaşanan şirket skandalları ve küreselleşme sonucunda ortaya çıkan güvensizlik sorununun devamından dünyada ve ülkemizde kaliteli muhasebe denetimi ve kurumsal yönetim kavramları giderek önem taşımağa başlamıştır. Son yıllarda ilgili kurumlar tarafından güven kazanmak ve itibar korumak amacıyla denetim ve kurumsal yönetim üzerine bir sıra yeni düzenlemeler yapılmış ve bazı standartlar oluşturulmuştur. Yapılan araştırmalar gösterir ki, bağımsız denetim şirketleri kurumsal yönetim uygulamalarını yaygınlaştırmakla denetim çalışmalarını daha kaliteli bir şekilde gerçekleştirebilmektedir.¹⁰² Şirketlerin kurumsal yönetim sisteminde muhasebe denetiminin önemli bir rolü vardır. Dolayısıyla denetim sistemi şirket tarafından güvenilir ve kaliteli finansal raporlama ve kontrol yapılarının sağlanmasında ve kurumun gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesinde önemli bir paya sahiptir. Aynı zamanda iç denetim çalışmalarının oluşturduğu katma değer, risklerin ve risk değerlendirme süreçlerinin anlaşılabilirlik seviyesine katkıda bulunmakla şirket faaliyetlerinde makul güvence sağlamaktadır.¹⁰³ İşletmelerde verimli ve etkin bir iç denetimin hayata geçirilebilmesinde denetim ve yönetimde şeffaflığı açıklayan kurumsal yönetim ön plana çıkmaktadır. Kurumsal yönetim iyi denetim uygulamaları gerçekleştirerek finansal krizleri önleme veya kurumlara yönelik olumsuz etkilerini azaltmağı sağlayabilmektedir. Dış ve iç denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisi kurumsallaşmanın önemli unsurlarından biridir. İşletmelerin risklerini etkin bir şekilde yönetememesinden dolayı ortaya çıkan sorunlar kapsamında ve kurumsal yönetime işlevsellik kazandırması bakımından denetim konusu son derece önem taşımaktadır.¹⁰⁴ Ayrıca kurumsal yönetimin genel kabul gören ilkelerinin uygulanması ve ilgili kişilerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin oluşmasında da denetim faaliyetlerinin önemli bir yeri vardır.

¹⁰²İsmail Bekçi, Yusuf Gör, "Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 7, S. 1 (2016), ss. 187-92.

¹⁰³Hasan Türedi, Tolga Ala, Şükrü Mete Tepegöz, "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 78 (2018), s. 7..

¹⁰⁴Mehmet Ünsal Memiş, "Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 8, S. 1, (2016), s. 40.

2.9.1. Kurumsallaşma Sürecinde Denetimin Rolü

İşletmeler varlıklarını uzun dönem içinde sürdürebilmek için değişen çevre şartlarına uyum sağlayıp, irtibat ve rekabete bağlı olarak kurumsallaşmaya odaklanırlar. Örgütsel farklılaşmayı ifade eden kurumsallaşma, aynı zamanda firmaların çevresine nasıl uyumlu olacağını gösteren bir sistemdir ve hem de işletmenin dış çevreyle etkileşimi sonucu ortaya çıkan uyumlu ve kontrollü faaliyetler sistemi ve bu faaliyet sonucu oluşan kural ve uygulamaların yerine getirilmesi süreçlerini ifade etmektedir.¹⁰⁵ 2002 yılının ortalarında, dünyanın en iyi beş denetim firmasından biri olan Andersen, başarısız ABD enerji devi Enron'la ilgili belgelerin imha edilmesi için adaletin engellenmesinden suçlu bulunmuştur. Andersen Ağustos 2002'de faaliyetini durdurdu ve işi diğer firmalar tarafından satın alındı. Andersen'in düşüşü ve Enron'un çöküşü, denetim pazarı rekabeti ve denetim kalitesi ile ilgili yoğun tartışmalara neden oldu. ABD Yüksek Mahkemesi, Andersen'in 2005'te mahkumiyet hükmünü değiştirmesine rağmen, denetim pazarı ortamı ve yapısı zaten değişmişti. Dünya çapında yeni mevzuat ve kurumsal yönetim kodları önerildi ve sunuldu. Ana odak, denetçi seçimi meselesini de içeren kurumsal yönetişimin geliştirilmesiydi. Denetçi seçimi konusu basit değildir. Günümüzde kurumsal yönetimin en büyük yanlıgısı, hissedarların (vekalet yoluyla) denetçiye ilişkin kararların (işe alma, elde tutma ve tazminat) yönetim üzerindeki kontrolünü etkin bir şekilde devrettiği durumlarda, denetçiyi önceden seçip atamasıdır. Bu nedenle, denetçi - müşteri yeniden işbirliği için gerçek motivasyon sadece yönetim tarafından bilinebilir.¹⁰⁶ Enron skandalının denetim faaliyetlerine en olumsuz etkisi denetime olan güvenin azalması olmuştur. Denetim çalışmalarında kalitenin sağlanması gibi birçok yasal düzenlemelerin yapılması bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır.

Bugün denetim sürecinden; mali tabloların güvenilirliğini artırmasına ek olarak; işletme dahilindeki düzensizlikleri tespit etme ve yönetime bildirme, riskleri belirleme ve iç kontrol sistemlerindeki aksaklıklar ve düzeltici tavsiyeler yönünde yönetim kuruluna danışmanlık hizmeti verme gibi kurum faaliyetlerine ilave değer katan işlevler

¹⁰⁵Ezgi Cevher, "Kurumsallaşma Küçük işletmeler için Bir Çözüm Müdür Yoksa Yok Olma Nedeni Midir?", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 7, S. 32 (2016), s. 6.

¹⁰⁶Shamharir Abidin, Ishaku Vandi Ishaya, Mohamad Naimi M-Nor, "The Association between Corporate Governance and Auditor Switching Decision", *International Journal of Economics and Financial Issues*, C. 6, S. 75 (2016), s. 77.

de beklenmektedir.¹⁰⁷ Kurumsallaşma kapsamında denetimin asıl sorumluluklarından biri de risklerin tespiti, belirlenmesi ve karşılık çalışmalarıyla şirket yönetiminin uygulama ve politikalarının analiz edilmesidir.¹⁰⁸ Sonuç olarak kurumsal yönetim, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri sayesinde işletmelerde denetimin etkinliğini arttırmakta ve kaliteli bir denetim hizmeti sunulmasında olumlu bir role sahiptir. Bu kaliteli denetim faaliyeti sonucu finansal verileri kullanan kişi ve kurumların denetim sonuçlarına güveni artmakta, daha sağlıklı ve doğru kararlar verebilmektedir.

2.9.2. Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetimin Gelişimi ve Yararları

Denetim tüm çalışmaların sağlıklı bir şekilde yürütülmesi kapsamında önem kazanmaktadır. Sağlıklı ve doğru işlemler sağlıklı işletme ve şirketleri meydana getirir. Denetimin yapı ve içeriği işletmelerde kurumsal yönetimin uygulanmasına ve geliştirilmesine katkı sağlar. Ayrıca kurumsal yönetim etkin denetim uygulamalarıyla finansal krizleri önleme veyahut karşılaşılabilecek olumsuz etkilerini azaltma gibi fonksiyonlara sahiptir.¹⁰⁹ Bazen şirketlerde denetim komiteleri veya farklı olarak adlandırılmış buna benzer organlar bulunmaktadır. İşletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmaya başlanmasının denetime işlemlerine olumlu etkisi bulunmaktadır. Bunlar aşağıda maddeler halinde gösterilebilir.¹¹⁰

- Mali tabloların güvenilirliği yükselmiştir;
- Hata ve hile işlemleri azalmıştır;
- Denetim raporlarında daha çok gerçekler yansıtılmıştır;
- İşletmelerde mali tabloların Muhasebe İlke ve Standartlarına uygunluk oranı artmıştır;
- Finansal tabloların şeffaflığına ilişkin etkisi olumlu yönde olmuştur;

¹⁰⁷ Memiş, "Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi", s. 42.

¹⁰⁸ Duygu Celayir, "Denetim Komitelerinin Kurumsal Yönetimin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, C. 1, S. 1 (2018), s. 10.

¹⁰⁹ Türedi, Ala, Tepegöz, "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", 2018, s. 14.

¹¹⁰ Ayça Özyurt, *Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi, 2010, s. 6.

- İşletmelere yatırım yapmak isteyen grupların denetçi raporlarına güveni artmıştır;
- Denetime güvencesi arttığı için şirketler ucuz ve daha kolay kredi sağlayabilmişlerdir;
- İşletmelerin piyasalardaki itibarı artmıştır;
- Müşteri kaybı azalmıştır.

Kurumsal yönetim ilkelerinin bütün yönetim aşamalarında takip edilmesi için denetim komiteleri ve benzer alt gruplara ihtiyaç vardır. Kurumsal yönetim kavramı beraberinde etkin bir kontrol ve gözetim sistemini getirmektedir. Çünkü kurumsal yönetimin temel noktalarını oluşturan şeffaflık ve hesap verilebilirlik aynı zamanda devletin ve düzenleyici otoritelerin özel sektördeki yönetim kurullarına, denetçilere, finansal kurum yöneticilerine ve kamu şirketlerindeki diğer kilit görevlilerine kadar ekonominin tüm kesimlerini de ilgilendirmektedir.¹¹¹ Kurumsal yönetim anlayışıyla işletmelerde sağlanacak olan şeffaf ortam sayesinde bağımsız denetçiler kendi görevlerini daha rahat ve güvenli bir şekilde yerine getirebilmektedirler. Bu bağlamda şirketlerin denetim komiteleri iç kontrol sistemleri önem kazanmaktadır. Sistemde önemli bir paya sahip olan denetim komiteleri işletme içerisindeki güvenilir ve kaliteli finansal rapor ve kontrol yapılarının oluşturulmasının yanı sıra mali ve diğer risklerin tespiti ve kontrolünde de üst düzeyde bir role sahiptir.¹¹² Bu komiteler, mali tabloların esasını oluşturan verilerin, kamuya yapılan açıklamaların, işletme içindeki kontrol mekanizmasının etkinliğini izleyerek finansal raporlamada hile ihtimalini en aza indirmeye yardımcı olan bir sistem olarak kurulmuştur. Denetim komitelerinin amacı sistemden elde edilen bilgilerin güvenilir, şeffaf ve doğru olmasında katkıda bulunmaktır.¹¹³ Günümüzde, bir denetim komitesinde mali uzmana duyulan ihtiyaç uluslararası olarak kabul edilmektedir. Bu finansal uzman, bağlantı kurmak ve sorulara hızlı cevaplar alabilmek için muhasebe ve finansal bilgiye sahip olmalıdır.¹¹⁴ Önemli bir

¹¹¹ Emerging Markets Committee, "Causes, Effects and Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulence in Emerging Markets - Interim Report", 1998, s. 70.

¹¹² Türedi, Ala, Tepegöz, "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", 2018, s. 5.

¹¹³ Celayir, "Denetim Komitelerinin Kurumsal Yönetimin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", s. 13.

¹¹⁴ Andrei Răzvan Crişan, Melinda Timea Fülöp, "The Role of the Audit Committee in Corporate Governance – Case Study for a Sample of Companies Listed on BSE and the London Stock Exchange -

sorun sayılan muhasebe denetiminin güven kaybetmesi, yaşanan mali krizler sonucunda ortaya çıkmıştır. Etkin kurumsal yönetim uygulamaları bu sorunun hallinde öne çıkmış ve bu kapsamda şirketlerin yönetimi, denetimi ve hesap verebilirliğinde önemli rol üstlenen ve etkili kontrol ve inceleme sistemi gibi denetim komiteleri kurulmuştur. ABD, Kanada ve İngiltere'deki kurumsal yönetim kavramının son değişiklikleri, denetim komitelerinin rolünü geliştirmeye çalışmaktadır.¹¹⁵ Başta ABD, İngiltere, Kanada olmak üzere birçok ülkede kurumsallaşma sürecinde denetimde yaşanan gelişmelerin yanı sıra denetim komiteleri şirket yapıları içerisinde yer almakla birlikte etkin ve verimli bir biçimde çalışmalarına devam ettirmişler.¹¹⁶ Denetim komitesi, tamamı bağımsız icracı olmayan ve yönetici olması gereken en az üç üyeden oluşmalıdır.¹¹⁷ Kurumsal yönetimin temel yapılarından sayılan denetim komiteleri kendi sorumluluklarını yaptıkta, hem işletme varlıklarını koruyacak hem de finansal raporların güvenli ve şeffaf olmasına katkı sağlayarak veri kullanıcılarının daha doğru şekilde bilgilendirilmelerini sağlayacaktır.

2.10. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ

Muhasebe sistemi girdi-işlem-çıktı süreçlerinden oluşan bir bilgi sistemidir. Bu sistemin raporladığı bilgilerin güvenilir ve doğru olarak raporlanabilmesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve işletme politika ve kurallarının muhasebenin tüm aşamalarının uygulanması gerekmektedir. Denetim faaliyeti ise muhasebe sisteminin ürünü olan finansal tablolarla ilgilidir. Dolayısıyla denetim, işletmeni etkileyen olay ve işlemleri saptayan muhasebe sürecini inceleyerek mali tabloların doğruluğu ve objektifliği hakkında bir görüşe ulaşmayı esas alır. Sonda ise muhasebe çalışma ve ilkelerinden faydalanarak mali tablolara ilişkin görüş bildirir. Ancak hazırlanan finansal tabloların güvenilir ve dürüstlüğünü anlamak için muhasebe sürecinin tüm aşamalarında genel ilkelere uyulup uyulmadığının incelenmesi esastır. Denetim sistemi yeni bir bilgi

FTSE 100", *Procedia Economics and Finance*, C. 15, Emerging Markets Queries in Finance and Business (EMQ 2013) (2014), s. 1036.

¹¹⁵Zaharia, Lazar, Tilea, "The Role of Internal Audit Regarding the Corporate Governance and the Current Crisis", s. 4819.

¹¹⁶Celayir, "Denetim Komitelerinin Kurumsal Yönetimin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", s. 3.

¹¹⁷The Association of Investment Companies, *Corporate Governance Guide for Investment Companies*, 2016, <https://www.theaic.co.uk>, s.21.(20.12.2018).

oluşturmaz, sadece muhasebe sisteminin çıktısı olan bilgilerin değerini arttırmakta ve kullanıcıların daha güvenli, doğru ve tutarlı kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Görüldüğü gibi muhasebe denetiminin konusunu finansal tablolar; ölçütünü ise bu mali tabloların güvenilirliğini sağlayan muhasebe ilkeleri oluşturmaktadır.¹¹⁸ Son global mali krizler sonucu yaşanan olaylar yüksek kaliteli ve güvenilir raporlara olan ihtiyacı artırmış ve dolayısıyla bunları sağlamak üzere muhasebe denetiminin önemi ortaya çıkmıştır.¹¹⁹ Muhasebe ve denetimin sıkı bir şekilde birbirine bağlılığına rağmen muhasebe sürecinin amaç ve yöntemleriyle finansal tabloların güvenilirliklerinin analiz edildiği denetim sürecinin amaç ve yöntemleri arasında bir sıra farklılıkları vardır. Muhasebe ve denetim ilişkisi ve aralarında olan bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.¹²⁰

Tablo 2.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

MUHASEBE	DENETİM
Olay ve işlemlerin analizi	Yönetimin hazırladığı finansal tabloların elde edilmesi
Kıymet hareketleriyle ilgili bilgilerin muhasebe kayıtlarına aktarılması ve özetlenmesi	Bu tablolardaki bildirimler ile ilgili kanıt toplama ve bu konuları değerlendirme
Finansal bildirimlerde bulunulması	Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri açısından bildirimlerin dürüstlüğüne saptanması
Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ışığında finansal tabloların hazırlanması	Bulgularla ilgili bir denetim raporunun hazırlanması
Finansal tablolar ve denetimin raporunun yıllık faaliyet raporu ile ortaklara sunulması (Dağıtılması)	Denetim raporunun müşteriye takdim edilmesi

Tablo 2.3. :Ateşli, *a.g.e.*, ss. 4.

Tablodan da görüldüğü gibi muhasebe sürecinde ilk olarak mali nitelikte olay ve işlemler yapılmakta ve ilgili kayıtlar defterlere aktarılmaktadır. Sonra bu bilgiler çerçevesinde de işletmelerin finansal tabloları oluşturularak bilgi kullanıcılarına ve

¹¹⁸ Selimoğlu vd., *Muhasebe Denetimi*, s. 4.

¹¹⁹ A. R. Zafer Sayar, Muharrem Karataş, "Muhasebeve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler", *Mali Çözüm Dergisi / Financial Analysis*, 2017, s. 22.

¹²⁰ Ateşli, *Türkiye' de 2000 – 2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi*, s. 4.

firma ortaklarına sunulur. Denetim faaliyetleri zamanı ise muhasebe sürecinde hazırlanan tabloların genel muhasebe ilkelerine uygunluğu incelenerek elde edilen kanıtlar rapor halinde sunulmaktadır. Mali tabloların gerçeğe uygun olup olmadığını gösteren denetim çalışmalarını yönetime doğru, güvenilir bilgi sağlamakla yapılacak hileleri önlemeye yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin muhasebe denetimine verdikleri önem her gün daha da artmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAJCAN'DA ÖZEL BİR KURUMSAL İŞLETME ÖRNEĞİ

3.1. TEZ METODOLOJİSİ

Tez çalışmasının bu bölümünde, geçen bölümlerde de teorik olarak tanımlanmaya çalışılan kurumsallaşma ve muhasebe denetimi ilişkilerinin uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

3.1.1. Araştırmanın Önemi ve Yöntemi

Özel sektör, 21. yüzyılda dünya ekonomisinin baş aktörü ve esas gücünü oluşturmaktadır. Bir taraftan dünyayı değiştirirken öte yandan da bu değişimleri izleyen özel sektör birçok arayış ve yeniliklere yönelmektedir. Bu dönemde işletmeler için vazgeçilmez bir süreç haline alan kurumsallaşma, firmaların büyümeleri ve marka olabilmeleri için çok önemli bir faktördür. Araştırmada kurumsallaşmanın işletmeler için gerekliliği vurgulanmış, şirketin kimlik kazanması, olumsuz çatışma ve sorunlar olmadan varlığını uzun süre devam ettirmesi için kurumsallaşmanın önemli bir faktör olduğu belirlenmiştir.

Bu araştırmada, kurumsallaşmanın firmalar için önemi ve kurumsallaşma önündeki engellerin neler olduğu belirlenmeye yönelik çalışmalar yapılmış; işletmelerin kurumsallaşma süreçlerinde muhasebe denetiminin rolü ve etkileri araştırılmıştır. Öncelikle işletmelerin kurumsallaşma stratejileri göz önüne alınarak kurumsallaşmanın onlara neler kattığı incelenmiştir. Araştırmanın uygulama kısmında ise Türkiye'de kurulmuş olan, Azerbaycan'da da bilgi teknolojileri alanında hizmetler göstererek faaliyetlerini sürdüren ve kurumsallaşma sürecini yaşayan bir aile şirketi üzerinden örneklemeler yapılmış, sonrasında ise Azerbaycan'ın muhasebe; denetim sistemi hakkında ve kurumsallaşmadaki etkileri kapsamında genel nitelikte sorular sorularak yetkililerce yanıtlanmıştır. Bu noktada daha detaylı bilgi toplayabilmek için örnek olay

yöntemiyle bir çalışma yapılmıştır. Bu yöntem mevcut yapıyı bütün yönleriyle ortaya çıkarmak için yoğun biçimde odaklanmayı gerektiren bir yöntem olmaktadır. Örnek olay yöntemi anket, gözlem, sayısal analiz, görüşme ve belge incelenmesi gibi birçok çalışma tekniklerini içerir. Bu araştırmada ise görüşme tekniği kullanılmıştır. Çalışma süresince şirket yetkilisiyle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda kurumsallaşma ve muhasebe denetimine konu olan veriler derlenmiş, incelenmiş ve sonuca varılmıştır.

3.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma konusu Azerbaycan'da faaliyet gösteren uluslararası bir kurumsal şirketle ve yerli bağımsız denetim şirketi yetkilisiyle yüz yüze görüşme tekniğiyle yapılan uygulamayla sınırlıdır. Dolayısıyla bu araştırma yalnızca Azerbaycan'ın başkenti olan Bakü'deki belirli sayıda işletmelerde gerçekleştirilmiş olduğundan, araştırma sonuçlarının tüm sektörlerdeki işletmeler alanına genellenebilmesi için daha kapsamlı benzer çalışmaların farklı büyüklükte ve alandaki işletmelerde de yapılması gerekliliği düşünülmektedir.

Daha önce yapılmış başlıca tez, kitap, dergi, makale, sunum, bildiri, seminer, internet kaynakları vb. yazılı kaynakların incelenip analiz edilmesi, yorumlanması, karşılaştırma yapılması sonucu elde edilen bilgilerle ilgili sonuçlar bütün tarafların yararına sunulacaktır.

3.2. AZERBAJYCAN'DA KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN KURUMSAL ŞİRKET ÖRNEĞİ

2018 yılı üzere Azerbaycan'da yerli ve yabancı olmak itibarıyla yaklaşık 17 şirket bilgi iletişim teknolojileri (BT) üretmekle faaliyetini sürdürmektedir. Bunlara örnek olarak, Koç sistem Azerbaycan; SINAM LTD; Cybernet LTD; RISK; BestComp A.Ş. (Anonim Şirket); Smart System Technology; Caspian Telecom; Caspel A.Ş.; ABV A.Ş.; Faxri Service; DATE TECH; AZEL; AzQTel; Digital Source; AZKIT; SERVICE AREA (Cartridge Refilling Services-Sales); ULTR LTD şirketlerini gösterebiliriz.

Yapılan araştırma kapsamında Türkiye’de kurulan 2012 yılında ise Azerbaycan’ın başkenti Bakü’de ilk kez olarak yurtdışı şubesini açan ve halen faaliyetini sürdüren kurumsal aile şirketiyle görüşmeler yapılmıştır. Görüşme ve incelemeler sonucunda ilk önce Türkiye merkezli şirketin tarihi ve gelişimi hakkında genel bilgi verilmiş, ardından şirketin Bakü şubesi hakkında bilgiler özetlenmiştir. Araştırma verilerine örnek şirketin yönetim kuruluyla (Mali ve İdari İşler Müdür Yardımcısı; Finans ve Operasyon Uzmanı) görüşmeler sonucu alınan cevaplar doğrultusunda ulaşılmıştır. Şirket gizliliğinden dolayı firma ismi kullanılmamıştır.

3.2.1. Kurum Kültürü Oluşturma

3.2.1.1. Şirketin Tarihsel Gelişimi ve Mevcut Durumu

XX Bilgi ve İletişim Hizmetleri A.Ş. 1945 yılında ABD merkezli Burroughs şirketiyle yapmış olduğu temsilcilik kontratıyla ile XX Ticaret Büro Levazımatı A.Ş. olarak kurulmuştur. Bugün, 1000'den fazla çalışanı ile finans, telekomünikasyon, enerji, perakende, otomasyon, dayanıklı tüketim, ulaşım, devlet ve birçok sektörde olan müşterilerine iş uygulamaları, teknoloji ve alan çözümleri sunmakta olan firma farklı teknoloji ve ticaret alanlarında profesyonel kadrosu ile müşterilerinin verimliliğini artırmaya ve büyümelerine destek vermektedir. Şirket iş uygulamaları alanında kurum kaynak planlamasından müşteri ilişkileri yönetimine, iş zekasından dijital yayın ve mobil uygulamalara, fiziksel güvenlik çözümlerinden kurumsal performans yönetimi ve iş süreçleri yönetimi uygulamalarına kadar geniş bir hizmet çeşitliliğine sahiptir. Teknoloji alanında ise altyapıdan ağa, güvenlik ve masaüstü çözümlerine, işlem sisteminden verilenler üssüne, orta tabaka program teminatları gibi müşterilerinin tüm ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Ayrıca müşteri işlemlerinin beklenmedik durumlarda bile kesintisiz faaliyetini sağlayan iş sürekliliği ve zarar restorasyon çözümü takdim ederken, onlara sanallaştırma hizmetleri aracılığıyla daha verimli ve esnek BT altyapısı sağlamaktadır. Pazara sunduğu tüm çözüm ve hizmetlerle birlikte, geleceği şekillendirecek teknolojiler üzerinde de çalışmalarını sürdüren XX A.Ş. iş dünyasında

değer oluşturacak çözümleri, müşterilerine bugünden sunmaya yönelik çalışmalar gerçekleştiriyor.

Türkiye "Data Center" sektörüne yaptığı en büyük yatırım projelerinden birine imza atarak, şirket dünya data center sektörü oyuncularından Zenium Technology Partners ile Türkiye'nin en büyük bilgi merkezi İstanbulOne'i sektöre kazandırmıştır. XX A.Ş. Data Center hizmetlerindeki ünlülüğü ile kendisinin güçlü konumunu korumakla birlikte, bulut bilişim hizmetlerinde de geliştirmekte ve bu alanda uluslararası şirketlerle rekabet etmektedir. Euro Cloud Türkiye 2013 bulut ödülleri çerçevesinde Biletix şirketine verdiği katma değer ile "Yılın En İyi Ticari Sektör Örnek Faaliyeti" ödülünü almıştır. Hizmet verilen faaliyet alanlarında müşterilere kaliteli ve değer katacak hizmet sunmak şirketin temel prensibidir. Şirket teknolojik trendlerde yaşanan değişikliklere paralel olarak sektörün geleceğine dair yaptığı makul tahminlerle müşterilerine son teknolojik çözümleri sunmaktadır. Kurulduğundan beri dünyanın lider teknoloji şirketleri ile güçlü stratejik ortaklıklar kuran XX A.Ş. stratejik iş ortakları aracılığıyla bilgi teknolojileri pazarındaki liderliğini sürdürmekte ve müşterilerine en uygun çözümü sunmaktadır.

İngiltere ve Almanya başta olmak üzere Avrupa piyasalarında, dijital yayın yazılımı olan Pixage ve uzaktan yönetim ürünü olan Sitelink gibi kendi ürettiği yazılım ve çözümleri ile kendini tanıttıran XX A.Ş. 2012 yılında ilk yurtdışı şirketi olan XX Azerbaycan Limitet Şirketini kurarak Azerbaycan pazarında önem taşımağa başlamıştır. XX A.Ş. Azerbaycan'da gerçekleştirdiği çalışmalar sonucunda Azerinteltek ve Azerfon gibi Azerbaycan pazarının önde gelen kurumları ile başarılı projelere imza atmıştır; 2014 yılı itibariyle de Azerbaycan'da devlet ve özel kurumlarla birlikte gerçekleştirilen büyük hacimli projelerle ülkenin tüm bölgelerini kapsayacak şekilde yerel bakım ve destek hizmeti vermeye başlamıştır. XX Azerbaycan şirketinin ülkeye koyduğu ilk yatırımlardan biri olarak 2015 yıl aralık ayında Azerbaycan'da kendisinin Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme) merkezini açmıştır.

3.2.1.2. Şirket Misyonu ve Vizyonu

İşletmelerin belirledikleri hedefe ulaşabilmeleri için sadece içinde bulunduğu çevreyi ve paydaşlarını anlamaları yetmez, şirketin misyon ve vizyonunun da iyice öğrenildikten sonra değişen çevre şartlarına göre geliştirilmesi ve yoğun rekabet koşullarında diğerlerine karşı avantaj sağlayabilmeleri gerekmektedir. Ayrıca tahminler yaparak bugünden geleceği öngörerek, o çerçevede stratejiler oluşturarak, başarıya ulaşmayı amaçlamalıdır. Bu nedenlerden dolayı kurumsallaşma sürecinde yer alan şirketler için misyon ve vizyon kavramları büyük önem arz etmektedir. Bu bölümde kurumsal süreçleri izlenen örnek şirketin;

Misyonu; Azerbaycan Ekonomisine değer katan, yenilikçi ve güvenilir firma değeriyle, teknoloji, çözüm/hizmet liderliği yapmaktır.

Vizyonu; Yenilikçi teknoloji, çözüm ve hizmetleri ile Kafkasya Bölgesinin en güvenilir ve müşterilerine değer veren lider IT (BT) şirketi olmaktır.

Şirket ürettiği teknoloji ürünlerle diğer işletmelerin dolayısıyla ülkenin gelişmesinde katkıda bulunmaktadır. Ürün geliştirirken ana vizyon yurtdışına açılmaktan oluşmaktadır. Bu yönde 2018’de odaklanan alanlar arasında IOT (nesnelerin interneti) projeleri, güvenlik operasyon merkezleri, analitik ve bulut projeleri yer almaktadır.

3.2.2. İşletmede Kurumsal Süreçleri Oluşturma

Kurumsallaşma hızlı değişimlerden şirketlerin olumsuz etkilenmelerine karşı önlem almak için dış çevreye karşı uyum sağlamağı gerekli kılmaktadır. Kurumsal çevre adlandırılan bu dış çevre dinamik bir yapıya sahiptir. Kurumsallaştırma sürecinin oluşturulması ve işleyişini sağlayabilmek işletmeler için en önemli aşamalardan biridir. Bu süreci yapılandırmak için şirketin organizasyon yapısı ve faaliyet alanları dikkate alınarak süreçler belirlenmeli; görev, amaç tasarımları yapılmalı ve gereken durumlarda personelin olası görevleri belirlenerek alternatifler oluşturulmalıdır. Şirket dahilindeki kurumsal süreçleri oluşturmak için yönetim organizasyon şemasının olması

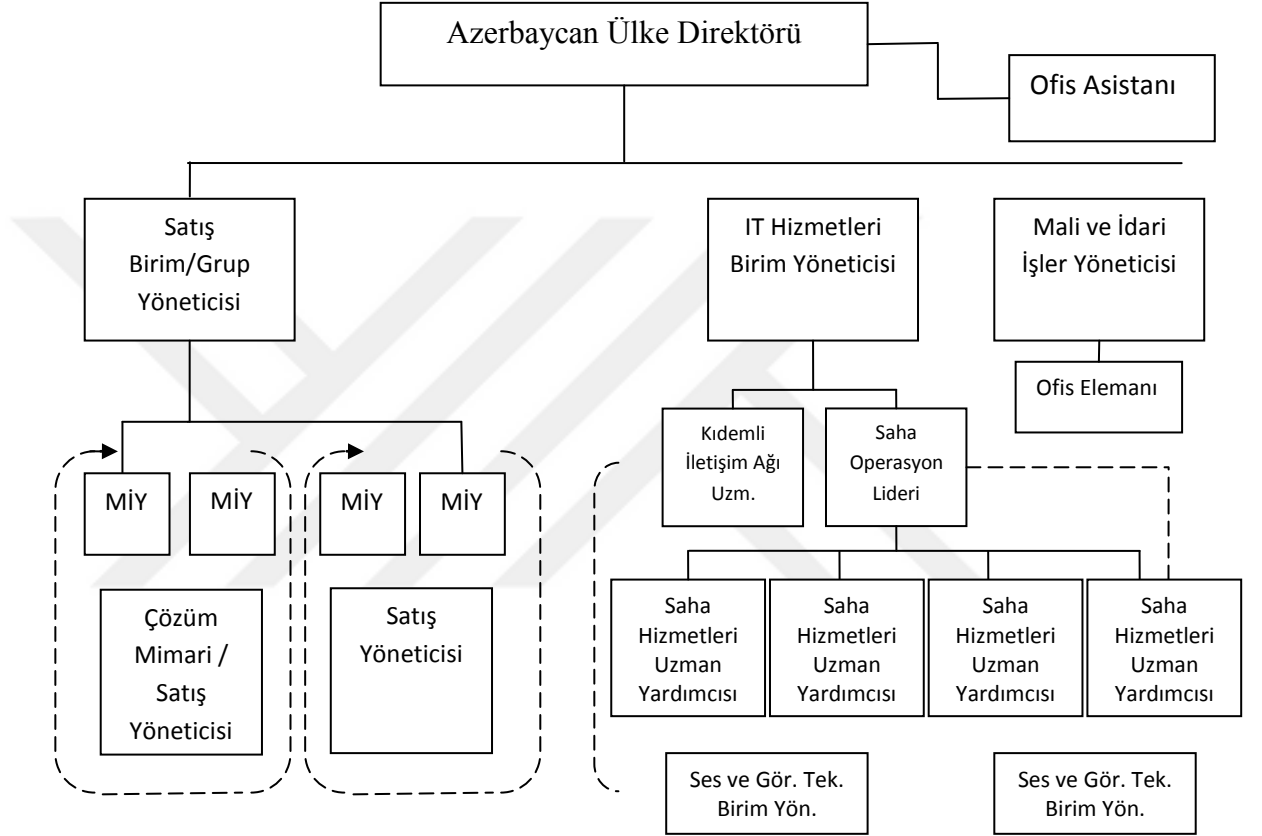
şarttır. Aynı zamanda çalışanların yaptıkları görevlere göre tanımları verilerek ayırım yapılmalıdır.

3.2.2.1. Yönetim Organizasyon Şeması

Organizasyon şeması işletmelerin üst yönetimden başlayarak kimin hangi birime ve yöneticiye bağlı olarak çalıştığını, kuruluştaki hiyerarşiyi gösterir şematik görsel ifadelerdir. Şirket organizasyonları dikey, yatay olabilmektedir. Bu durum ilgili şirketin yönetim prensipleri ile alakalı olarak farklılık oluşturmaktadır. Organizasyon şemasının doğruluğu şirketin yapısını, performansını gelecek hedeflerini doğrudan etkileyen bir olgudur. Araştırma yapılan örnek şirketin organizasyon şeması dikey formattadır. Şema ülke direktörü, satış ve IT (BT) hizmetleri birim yöneticisi ve mali ve idari işler yöneticisi olmakla dört ana başlıktan oluşmaktadır. Ofis asistanı direkt ülke direktörüne bağlıdır. Şirkette satış birim yöneticisinin yeri önemlidir. Müşterilerle ilişkiler satış müdürü (yöneticisi) aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bir satış müdürü en az 8-10 müşteri ile temas kuruyor. Satış müdürleri direktör (organizasyon sorumlusu) tarafından koordine edilmektedir. MİY'den (Müşteri İlişkileri Yöneticileri) iki personel ve çözüm yöneticisi kamu sektörünü; satış yöneticisi ve MİY-den iki personel de finans ve genel sektörü oluşturmaktadır.

Örnek şirkette yönetim organizasyon şeması aşağıdaki gibidir;

Şekil 3.1. Örnek Şirket Organizasyon Şeması



Şekil 3.1. : Uygulamada Kullanılan İşletme Verilerinden Yararlanılmıştır.

3.2.2.2. Görev Tanımları

Görev tanımları şirketin yönüyle doğru bir şekilde iletişim kurmağı sağlar ve çalışanın kendi yönünü belirlemede yardımcı olmaktadır. Personel görev tanımları çalışanlara olan beklentileri netleştirir. Örnek şirket ofisinde 20 personel çalışmaktadır. Personel dağılımı şu şekildedir;

Azerbaycan Ülke Direktörü

Ofis Asistanı

Mali ve İdari İşleri Yöneticisi

Satış Birim/Grup Yöneticisi

Müşteri İlişkileri Yöneticisi – 4 personel

Satış Yöneticisi

Çözüm Yöneticisi

IT (BT) Hizmetleri Birim Yöneticisi

Kıdemli İletişim Ağı Uzmanı

Saha Operasyon Lideri

Saha Hizmetleri Uzmanı

Saha Hizmetleri Uzman Yardımcısı – 3 personel

Ses ve Görüntü Teknolojileri Birim Yöneticisi – 2 personel

Ofis Elemanı (veya stajyer).

Şirket çalışanlarının yaptıkları işler doğrultusunda oluşturulan görev tanımları ise aşağıdaki gibidir:

Azerbaycan Ülke Direktörü: Satış, operasyon, mali ve idari işlerin konularında üst düzey karar verici yöneticidir.

Mali ve İdari İşleri Yöneticisi: Mali, finansal ve idari konularda yönetimine dair karar vericidir. Direktöre bağlıdır.

Ofis Asistanı: Ofisin idari yönetimine dair kararlar verir, sorumluluk alır.

Satış Birim Yöneticisi: Satış ekibini yönetir, Direktöre bağlı çalışandır.

Müşteri İlişkileri Yöneticisi: Müşterilerle olan her türlü partnerlik ve satış ilişkilerinden sorumlu personeldir.

Satış Yöneticisi: Vendor (satıcı) ve distribütör (dağıtıcı) firmalarla işbirliği sağlar, teklif alım süreçlerinden sorumluluk taşır.

Çözüm Yöneticisi: Müşteri ihtiyaçlarını belirler ve buna göre uygun çözüm üretir.

IT Hizmetleri Birim Yöneticisi: Müşterilere yer geldiğinde çalıştığı firma özelinde IT hizmetleri verilmesinden sorumludur.

İletişim Ağı Uzmanı: İletişim Ağı güvenliğinden, ilgili hizmet kalitesinden sorumludur.

Saha Operasyon Lideri: Sahada çalışanların performansından sorumludur.

Saha Hizmetleri Uzmanları: Saha Operasyonu Liderine bağlı çalışan saha içi işlerden sorumludur.

Ofis elemanı ya da stajyer: Ofiste ön muhasebe, idari konularda yardımcılık görevlerinde bulunur.

Ses ve Görüntü Teknoloji Birim Yöneticisi: Hem müşteri hem de firma içinde ses ve görüntü hizmeti kalitesi ve güvenliğinden sorumludur.

3.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Örnek şirket üzerinde yapılan araştırmada öncelikle iç denetim, bağımsız denetim, denetim süreçleri ve denetim görüşlerine bakış açılarına yönelik bilgiler edinmek için mülakat yöntemi uygulanarak Finans ve Operasyon uzmanına genel sorular sorulmuş, daha sonra ise denetimin kurumsallaşma sürecindeki rolüne ilişkin hususlar incelenmiştir. Ayrıca Azerbaycan'ın yerli bağımsız denetim şirketi yetkilisiyle (Kermur Denetim ve Consulting A.Ş., denetim uzmanı Mehdi Babayev) görüşülerek Azerbaycan Muhasebe ve Denetim sistemine ilişkin sorular da cevaplandırılmış ve muhasebe denetiminin işletmelerin kurumsallaşma sürecindeki rolü tartışılmıştır.

Gerçekleştirilen mülakatlar yüz yüze görüşme ve bu görüşme sonrası detay bilgi gerektiren durumlarda telefonla görüşme kapsamında yapılmıştır.

3.3.1. Genel Mülakat Soruları ve Cevapları

Söz konusu çalışma Fortune 500 listesinde yer alan Türkiye'nin en büyük teknoloji şirketlerinden birinin Azerbaycan'ın başkenti Bakü'de kurduğu ilk yurt dışı şirketi üzerinde yapılmıştır. Şirketin Mali ve İdari İşler yardımcısıyla yapılan görüşme verileri aşağıdadır:

- Soru: Kurumunuzda iç denetim veya bağımsız denetim uygulanmakta mıdır?

Cevap: Kurumsal işletmemizde mali raporların kontrol edilmesinde bağımsız denetim hizmeti uygulanmaktadır. Birimler, birim yöneticisi özelinde ve şirket direktörü tarafından çalışan bazında hedef-durum analizi veya mevcut hakların kullanımı temelinde değerlendirilmektedir. Kurumumuzda iç denetim birimi bulunmamaktadır.

- Soru: Kurumunuzda uygulanan denetim veya denetçi süreçleri nelerdir?

Cevap: Denetim, malların, hizmetlerin ve operasyonların üretimi ve satışı ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğru ve düzgün yapılmasının, muhasebe ve mali raporların bağımsız bir şekilde kontrol edilmesidir. Denetim süreci AC'nin (Azerbaycan Cumhuriyeti) denetim faaliyeti hakkında yasası, UDS ve Profesyonel Muhasebecilerin Etik Kanunu ile belirlenmiş ilkelere ve AC'nin DO (Denetçiler Odası) tarafından kabul edilmiş kararlara göre gerçekleştiriliyor. Denetim faaliyeti sadece denetçiler tarafından yapılır. Denetim süreçleri denetim konusu özelinde değişmektedir. Örneğin, çalışan bazlı finansal denetimi performans, hak kullanımı (personel hakları, yan haklar vb), öğrenim ve diğer boyutlarda farklı süreçler takip etmektedir. Genel olarak denetim süreci sırasıyla müşteri işletmenin seçilmesi, denetim işinin kabul edilmesi ve anlaşmanın yapılması; yapılacak denetiminin planlanması; denetim işinin yürütülmesi ve son olarak denetimin tamamlanarak raporlanması aşamalarından oluşmaktadır. Kurumumuzda denetim süreçleriyle ilgili sözleşme imzalanmaktadır, denetim

planlamasına uygun bir şekilde denetim şirketi denetim çalışmasını gerçekleştirmektedir. Şirket denetim çalışmalarıyla ilgili raporu yayınlamamaktadır.

- Soru: Üst yönetimin denetim ve denetim görüşlerine bakış açıları nelerdir?

Cevap: Finansal tabloların muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde düzenlenmesinden ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde sunulmasından, dolayısıyla finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan şirket yönetiminin bağımsız denetçilerin düzenlediği rapora bakış açısı olumlu olarak görülmektedir. Bağımsız denetçi raporundaki görüş olumsuz olduğunda üst yönetim olumsuz görülen durumlara yönelik çözüm adımları atar ki, bu durumda holding denetimine kadar eksiklikler giderilmiş olur. Denetçi ekibi istediği zaman serbest olarak kurumda çalışma yapabilmektedir. Lakin yönetimin isteğiyle denetim hizmeti için ofise gelmesi istenebilmektedir. Genel olarak denetim çalışmaları için haftada en az bir kez, bazı durumlarda iki hafta aralıklı dış kaynak denetim temsilcileri gelir.

Finansal sonuçların proaktif analiz bileşenleri denetim öncesi (başka deyişle mali raporların önceden analizi) şirketin bazı durumlarda fayda maliyet analizine bakış açısını sınırlandırmaya yöneliktir.

- Soru: Kurumsal faaliyetlerin kısa veya uzun dönemli planlar yapılırken denetçi ve denetçi görüşleri dikkate alınıyor mu, etkileri nelerdir?

Cevap: Bağımsız denetçiler finansal tabloların gerçeğe uygun olup olmamasına yönelik görüşler verir. Bunun yanında bazen gerekirse yöneticiye (onun isteğiyle) yönetim raporu da sunar. Denetçi bu raporla denetim sırasında risk oluşturacak bazı konuları yönetime aktarmaktadır. Özellikle uzun dönemli planlar yapılırken denetçi görüşleri dikkate alınmaktadır. Denetim şirketin gerçek mali durumunu gösteren tablolar vasıtasıyla yönetime doğru bilgi akışını sağlamaktadır. Bu bilginin yardımıyla yönetim doğru analizler yaparak gelecekte kısa veya uzun dönemli planlar doğrultusunda daha sağlıklı kararlar alabilir. Plan yapılırken denetçi görüşünün dikkate alınması aynı zamanda hile riskini de azaltır ve daha kolay ve düşük maliyetli

finansman sağlar. Negatif yönü ise sosyal harcamaların kısıtlanması sonucu şirket bağımlılığının azalması ve izin taleplerinde artışların olmasıdır.

- Soru: Şirket faaliyetlerinde denetimde sunulan raporların güvenilirliğinde etkiler kurumsallaşma sürecinde dikkate alınıyor mu?

Cevap: Denetim raporu, denetlenen finansal tabloların güvenilirliğine olumlu katkıda bulunmaktadır. Aynı zamanda güvenilir finansal tablolar kurumsallaşma sürecini de etkilemektedir. Yapılan tüm denetim çalışmalarının ve denetçinin sunduğu raporların sadece şirkete değil devlete ve kamuya da büyük fayda sağladığı açıktır, çünkü günümüzde işletme ortaklarının yanı sıra çalışanları, tedarikçileri, müşterileri ve diğer tüm paydaşları bir bütün oluşturmuştur. Bu nedenle hem devlete hem de kamuya büyük fayda sağlayan bağımsız denetim şirket yöneticileri tarafından zorunluluk gibi değil kurumsallaşma sürecine bir adım olarak değerlendirilmelidir. Şirketimizde bu yönde dış kaynak denetim hizmetleri ile birlikte yol alınmağa çalışılmaktadır

- Soru: Denetim faaliyetlerinde hangi düzenlemeler dikkate alınmaktadır?

Cevap: Azerbaycan muhasebe uygulamaları, ACDO mevzuatı ve Türkiye muhasebe ve denetim standartları beraberinde UDS'ye özen gösterilmektedir. Uluslar arası, Azerbaycan muhasebe ve denetim taleplerine uyulması anlamında Deloitte denetim şirketinin görüşleri dikkate alınmaktadır.

- Soru: Kurumsallaşma ve muhasebe denetiminde dış paydaşlardan danışmanlık gibi hizmetler alıyor musunuz?

Cevap: Evet alınmaktadır. Şirketimiz Deloitte firmasının danışmanlık ve diğer hizmetlerinden faydalanmaktadır.

- Soru: Şirketin yazılı olarak kurumsallaşma, muhasebe ve denetim organizasyon şeması mevcut mudur?

Cevap: Evet, şirketin yazılı olarak organizasyon şeması bulunmaktadır.

3.3.2. Azerbaycan Muhasebe ve Denetim Sistemine Yönelik Mülakat Soruları ve Cevapları

Bu çalışmaya ilişkin sorular AC denetim uzmanı, aynı zamanda yerli bağımsız denetim şirketi yetkilisi Mehdi Babayev'le yüz yüze görüşme sonucunda yanıtlanarak aşağıda sunulmuştur.

- Soru: Azerbaycan muhasebe sistemi ve muhasebe uygulamalarına bağlı sivil toplum örgütleri var mıdır? Geniş bilgi nasıl elde edilir?

Cevap: Azerbaycan'da muhasebe sistemini düzenleyen kuruluş MB'dir (Maliye Bakanlığı). Fakat farklı birimlerin hazırladığı mali raporları başka devlet kurumlarına takdim edilir. Örneğin; Banka kuruluşları AC Merkez Bankaya, sivil toplum örgütleri ve ticari kurumlar MB'ye, siyasi partiler Merkez Seçim Komisyonu'na, bireysel girişimciler Vergiler Bakanlığı'na takdim ediyorlar. Azerbaycan'da muhasebe uygulamalarına bağlı sivil toplum örgütleri kısa olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Azerbaycan Respublikası Milli Mühasibler Federasiyası (AC Ulusal Muhasebeciler Federasyonu)
2. Azerbaycan Mühasibler ve Risk Peşekarları Assosiasiyası (Azerbaycan Muhasebeciler ve Risk Profesyonelleri Derneği)
3. Azerbaycanın Professional Maliyye Menecerleri Assosiasiyası (Profesyonel Finans Yöneticileri Derneği)
4. Genc Mühasibler Birliyi (Genç Muhasebeciler Birliği)

- Soru: Azerbaycan bağımsız denetim üst kurumu (Türkiye örneği- KGK).

Cevap: Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası

AC DO Milli lider Haydar Aliyev tarafından imzalanan "Denetçi hizmeti hakkında" 16 Eylül 1994 tarihli 882 numaralı AC Kanunu esasa alınarak kurulmuştur. Kanuna göre, DO ülkede denetimin devlet düzenlenmesini organize etmek; AC' de denetçi hizmetinin geliştirilmesine yönelik yasal düzenlemelerin taslaklarını hazırlamak; devletin, işletme ve denetçilerin (denetçi örgütlerinin) çıkarlarını savunmak; kendi çalışmalarında bu

yasadan, diğ er mevzuat ve yasal hukuki iş lemlerden kaynaklanan taleplere denetç iler (denetç iler örgütleri) tarafından riayet edilmesini kontrol etmek vazifelerini yürütmektedir. 19 Eylül 1995 yılında AC Milli Meclisi'nin kararıyla DO hakkında Yönetmelik onaylandıktan sonra 1996 yıl, 5 Nisan'da DO kendi faaliyetine başlamıştır.

AC'nin DO bağımsız üst mali denetim kurumudur. DO'nun temel görevi mülkiyet biçimine bakılmaksızın tüm birim ve işletmelerde finans ve muhasebe kaydının net ve dürüst yapılmasını sağlamak amacıyla ülkede denetçi hizmetinin iş ini organize etmek ve mevcut mevzuata uygun olarak onun geliş imi ve faaliyetlerinin iyileştirilmesi için adımlar atmaktır.

DO'nun fonksiyonları kısa olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹²¹

- AC'de bağımsız denetim iş lerini düzenler;
- AC'de bağımsız denetç ilere ve denetim kurumlarına lisans verir, onların iş lerinin "Denetçi hizmeti hakkında" AC Kanunu'na uygunluğ una kontrol ediyor;
- Bağımsız denetç iler ve denetim kuruluş larının kaydını yapıyor;
- Denetim yapmak hakkı veren lisansların verilmesi için sınavların yapılması kurallarını hazırlar ve onaylar;
- Denetim yapılmasına dair öneriler, tavsiyeler ve metodik talimatlar hazırlar;
- Denetçi hizmeti gösterilmesinin biçim ve yöntemlerine dair normatif belgeler düzenler, ulusal ve uluslararası deneyimin sürekli öğ renilmesi üzerine ilgili tavsiyeler hazırlar;
- Bağımsız denetç iler ve denetim şirketlerinin haklarının ve yasal menfaatlerinin korunması için gerekli önlemler alıyor;
- Tekrar denetimi gerçekleştiriyor vb.
- Soru: Hangi mali tablolar zorunlu, hangileri isteğ e bağı lı düzenlenir, sunulur, yorumlanır?

Cevap: AC Bakanlar Kurumu kararına göre, ticari işletmelerin aşağıdaki mali tabloları düzenlemeleri zorunlu kılınmış ve kullanıcıların bilgilere erişebilmesi için kuruluş ların internet sitesinde yıllık mali tabloları ve konsolide finansal

¹²¹ Azerbaycan Respublikası Auditorlar Palatası,
<http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=62&cid=62#>, (02.01.2019).

tablolarını denetçi görüşü ile aynı web sayfasında veya medyada yayınlamaları gerekmektedir:

- Maliyye veziyeti hakkında hesabat (İşletme bilançosu);
- Menfaat ve ya zarar hakkında hesabat (Gelir tablosu);
- Kapitalda değişiklikler hakkında hesabat (Öz kaynaklar);
- Pul vesaitlerinin hareketi hakkında hesabat (Nakit akış tablosu);
- Ehemiyetli uçot siyasetleri və izahedici qeydler (açıklayıcı notlar).

Sivil toplum kurumları;

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Açıklayıcı notları düzenlemeleri zorunludur.

Siyasi partiler ise;

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Açıklayıcı notları düzenlemek mecburiyetindedirler.

İşletmeler Maliye Bakanlığının izni ile mali tabloların düzenlenmesinde işlerinin özelliklerinin gerektirdiği değişiklikleri yapabilmektedirler. Bu tablolara ek olarak Borç Değişim Tablosu, Gayri-Maddi Aktifler Değişim Tablosu, Duran Varlıklar Değişim Tablosu, Nazım Hesaplar Değişim Tablosu gibi tablolar da düzenlenmektedir.

AC'de zorunlu denetime tabi birimlere örnek olarak, sivil toplum kurumları, konsolide edilmiş raporlar sunan tüzel kişiler, maliye-sanayi grupları, anonim ve limitet şirketleri, belediyeleri; siyasi partileri gösterebiliriz (AC 'Denetçi faaliyeti hakkında' Kanun, md 5).

"Ticari kuruluşlarının yıllık mali raporlarının ve konsolide edilmiş mali raporların sunulması ve yayınlanması Kuralları"nın 3.1 maddesine göre, ticari kuruluşlar (küçük girişimcileri hariç) yıllık mali raporlarını dönem sona erdikten sonra sırasıyla sonraki yılın nisan ayının 30'nden ve haziran ayının 30'nden geç olmadan sunmalıdırlar. Dolayısıyla bu tarihlere kadar hem mali raporlar hazırlanmalı, hem de denetim

yapılmalıdır. Bu Kuralların 3.4 maddesine göre, belirtilen tarihlere kadar mali raporlarını kabul eden bu ticari kuruluşların kurucusu (kurucuları) bu tarihlerden sonra 10 gün içinde AC MB'ye bilgi veriyorlar. Küçük girişimcileri mali raporlarını devlet kurumlarına mevzuat düzenlemelerine göre, diğer kişiler ise belirlenmiş kurallara göre sunmalıdırlar. Yıllık Üretim Raporları, mali sonuçlar ve mal raporlarını 31 Mart tarihine kadar sunma zorunluluğu hakkında İstatistik Kurumun talebine göre küçük girişimciler de bu tarih sürecine kadar zorunlu denetimden geçmelidirler.

- Soru: Düzenlenen mali tabloların yatırım kararlarına ve kurumsallaşmaya etkileri nelerdir?

Cevap: Azerbaycan'da denetçi görüşlerine en çok yabancı yatırımcılar ilgi gösteriyor. Petrol, doğalgaz ve diğer stratejik üretim ve hizmet alanlarına yatırım yapan yabancı şirketler Azerbaycan'da faaliyette olan işletmelerin mali raporlarına denetçi görüşü talep ediyorlar. Yatırımcılar özellikle büyük dörtlüye (PWC, Ernst&Young, KPMG, Deloitte) müracaat ediyor. Yatırım yapıldıktan sonraki dönemlerde de yıllık mali raporlar bağımsız denetçi tarafından araştırıldıktan sonra geniş kamuoyuna sunulur.

Son yıllarda petrol dışı sektörün gelişimine özel devlet programları, projeler hazırlanmaktadır. Ekonomik yol haritası üzere petrol dışı sektör yönünde yatırım artışı görülmektedir. Örneğin: Tarım ürünlerinin üretimi ve imalatı fabrikaların inşaatı, sağlık, eğitim, danışmanlık (consulting), özellikle turizm hizmetleri alanında sermaye yatırımları artmaktadır. Özetlenen bu son dönemin yatırımlarına ve onun sonuçları ile ilgili raporlara bağımsız denetçilerin görüş bildirmeleri çoğalmıştır. Örneğin, 2017 yılı için işletmelerde denetim hizmeti yapılmasına dair anlaşmaların sayısı 2016 yılına göre 1.4 kat artmıştır.¹²²

- Soru: Bağımsız denetim faaliyetlerinde toplanan kanıtları nasıl gruplandırılır?

Cevap: Denetim kanıtları, mevcut finansal tablo ve kayıtları doğruluğuna yönelik iddiaları kanıtlayan deliller olarak nitelendirilebilir. Bu kanıtlar denetim

¹²² "Azerbaycan Respublikası Auditorlar Palatası, 2017-ci il üzre Faaliyyet Yekunlarına Dair Hesabat, http://www.audit.gov.az/uploads/Hesabat_illik_2017.pdf, s.15.(02.01.2019).

süreciyle ilgili çalışmalarda büyük paya sahiptir. AC'de denetim faaliyetleri zamanı elde edilen kanıtlar şunlardır:

Erken kayıt belgeleri (banka, kasa belgeleri, alış ve satış belgeleri, anlaşmalar ve diğer elektron belgeler); Muhasebe kitapları ve muhasebe kayıtları (bu kanıtlarmalı tabloların temelini oluşturur); Mali raporları, vergi beyannameleri ve diğer hesaplar; notlar, açıklamalar.

- Soru: Düzenlenen mali tablolar kamuya nasıl yayınlanır?

Cevap: Düzenlenen tablolar kitle iletişim araçlarında(basında, gazetelerde) yayınlanır, MB'ye sunuluyor; doğrudan hissedarlara yorumlanır; şirketlerin kendi elektronik sitelerinde yerleştirilir.

- Soru: Bağımsız denetçinin denetim raporu tarihinden önce ve sonraki sorumlulukları nelerdir?

Cevap: Denetim sürecinde denetçinin sorumluluğu meselesi kaçınılmaz bir konudur. O, mali raporlar üzere yansıttığı görüşe göre sorumluluk taşıyor. Denetçi denetlenen firmayla denetim hizmetinin düzenlenmesi için içeriği, uygulanma süresini, ödeme miktarını ve şeklini, ayrıca tarafların sorumluluğunu öngören anlaşma yapmalıdır. Anlaşmada gösterilen sorumluluk hükümleri denetçinin kanunla öngörülen görevlerine dayanmalıdır. Denetçi denetimin yapılmasında AC yasalarının taleplerine kesinlikle uymalı, İFAC tarafından belirlenmiş etik koşulları takip etmeli, denetim yapılmasını UDS'ye uygun olarak sağlamalı ve denetimi kalite kontrol sürecine uygun şekilde yapmalıdır. Denetim sürecinde tespit edilmiş tüm yolsuzluklar, muhasebe uygulamaları ve raporların düzenlenmesiyle ilgili eksiklikler hakkında siparişçi işletmenin yönetimine bilgi vermeli, siparişçinin talebi ile yapılan denetim sırasında elde edilen bilgiyi (mahkemenin gerektirdiği hallerde ve "Suç yoluyla elde edilmiş para veya diğer emlakın yasallaştırılmasına ve terörizme karşı mücadele hakkında" AC Kanunu'na göre sunulmalı bilgiler dışında) gizli tutmalı ve söz konusu kanunda öngörülmüş diğer tedbirleri hayata geçirmelidir.

- Soru: Azerbaycan bağımsız denetiminde kalite kontrol süreci nasıl işler?

Cevap: Azerbaycan'da denetim kalitesi AC DO'nun Denetimin kalitesine Kontrol Komitesi ve Şubesi tarafından kontrol edilmektedir. Komite Kalite kontrolün düzenlenmesi ve yürütülmesini aşağıdaki sırayla gerçekleştiriyor:

Tablo 3.1 Bağımsız denetim faaliyetlerinde kalite kontrol süreci: Aşamaları

Aşamalar	Kontrolün düzenlenmesi ve uygulayıcı kurumlar	Kalite kontrolün prosedürleri
I aşama	Denetçi hakkında bilgilerin toplanması (Odanın kuruluş birlikleri ve Komite)	1) Denetçiler tarafından kalite kontrolün gerçekleştirilmesi için gerekli olan bilgilerin belirlenmiş sürelerde ve biçimlerde çalışma grubuna sunulması; 2) Denetçilerden kontrol ile ilgili gerekli ve açıklamaların alınması.
II aşama	Denetçinin faaliyetlerinin analizi (Komite)	1) Daha önce yapılmış kontrolün araştırılması ve sonuçlarının değerlendirilmesi; 2) Önceki kontrolden sonraki dönemlerde denetçi hakkında dahil olmuş şikayetlerin araştırılması.
III aşama	Denetim kontrolünün belirlenmesi (Komite)	1) Müfettişlerin seçilmesi, kontrol grubunun belirlenmesi ve denetçinin bilgilendirilmesi; 2) Kontrol riskinin değerlendirilmesi ve denetçi talimatının seçilmesi.
IV aşama	Kontrolün yapılması ve seçilmiş bilgilerin öğrenilmesi (çalışma grubu)	1) Müfettişler tarafından anketlerin doldurulması; 2) Denetçinin kalite kontrol işinin ve denetim üzere somut önerilerin değerlendirilmesi

V aşama	Kontrol sonuçlarının denetçiyle tartışılması (çalışma grubu)	1) Denetim grubu tarafından kontrolün sonuçları ile ilgili raporun düzenlenmesi; 2) Kontrolün sonuçları ile ilgili raporun ve çalışma grubunun öneri ve tavsiyelerin denetçilerle ele alınması; 3)kontrolün sonuçları ile ilgili raporun imzalanması.
VI aşama	Kalite kontrol sonuçlarının ele alınması ve değerlendirilmesi (Komite)	1) Denetim ekibi tarafından düzenlenen raporun Komiteye sunulması; 2) Kontrol grubu raporunun ele alınması; 3) Kalite kontrolün sonuçlarının değerlendirilmesi; 4) Kalite kontrolün sonuçları konusunda Şubeye bilgi verilmesi; 5) Kalite kontrol sonuçlarına göre "C" değerlendirilmesi olduğu halde, Şubenin gündemine çıkarılması.
VII aşama	Yıl içinde kalite kontrol sürecinde tespit edilmiş kabul edilebilir kusurların genelleştirilmesi (Komite ve Şube)	1) Yıl içinde yapılan kontrollerin sonuçlarının analiz edilmesi.
VIII aşama	Yıl içinde yapılan kalite kontrol sonuçları ile ilgili raporun hazırlanması (Komite ve Şube)	1) Yıl içinde yapılan kalite kontrol sonuçları konusunda yıllık raporun düzenlenmesi; 2) Yıllık raporun Şubeye sunulması.

Tablo 3.1. : AC DO verilerine göre tarafımızdan hazırlanmıştır.

Kalite kontrol süreci sona erdikten sonra kontrol için seçilmiş denetim anlaşma taahhüdü üzere her bir denetim süreci değerlendirilir ve kalite kontrole ilişkin rapora dahil edilir. Değerlendirme sırasında aşağıdaki kriterler kullanılır:

- Kaliteli (5) - değerlendirme "A" Denetçinin faaliyeti denetimin uygun kalite düzeyini sağlamak için yeterlidir ve UDS-nin ve Profesyonel Muhasebecilerin Etik Yasasının taleplerine yönelmiştir (bu değerlendirmede tespit edilen eksiklikler önemsiz kabul ediliyor ve denetçi raporunun kalitesine etki etmiyor.

- Tatmin edici (4) - değerlendirme "B" Denetçinin bazı eksiklikler hariç UDS-ye ve Etik Yasaya uyuyor (bu değerlendirmede tespit edilmiş eksiklikler önemsiz ve az önemli kabul ediliyor ve denetçinin raporunun kalitesine önemli etki etmiyor).
- Kısmen Tatmin Edici (3) - değerlendirme "C" tespit edilen eksikliklerle ilgili olarak denetçi denetimin uygun kalite düzeyini sağlamak için ciddi reformlar yapmalıdır. Tespit edilen eksiklikler UDS-ye ve Etik Yasaya tam uymadığını söylemeye esas veriyor.
- Yetersiz - değerlendirme "D" (bu değerlendirmede tespit edilmiş kusur ve eksiklikler önemli kabul ediliyor ve denetçi raporunun kalitesini önemli etkiliyor). Denetim raporunda kalite kontrol sürecinde tespit edilmiş eksikliklerin AC yasalarına, UDS-in taleplerine ve ilgili etik yasalara uygun vermediği belirtiliyor. Komitenin raporu disiplinin uygulanması amacıyla Şubeye sunuluyor.

Birkaç kez (iki defa) "2" değerinin olması denetçinin Oda üyeliğinden çıkarılması için yeterli gerekçe sayılıyor. Denetçinin birkaç kez (iki defa) "3" ve (veya) "2" değer kazanması DO Şubesinin bu denetçi hakkında disiplin işlemi yapmasına olanak veriyor. Kalite kontrol süreci sona erdikten sonra belirlenmiş formda denetçinin kalite kontrol sonuçlarına ilişkin Komitenin raporu ve kontrol sonuçlarına ilişkin denetim grubunun raporu Şubeye sunulur. Bu raporlar Komitenin başkanı ve kontrol grubu başkanı tarafından imzalanıyor. Kalite kontrol sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin Komite raporu DO'nun web sitesinde yerleştirilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Kurumsallaşma ve denetim kavramları son yıllarda yaşanan şirket skandalları, finansal krizler ve muhasebe hileleri sonucunda oluşan güven kaybının sonrasında tüm dünya ülkelerinde gittikçe önem taşımaktadır. Özellikle son yıllarda kurumsallaşma ve denetim konularında çok sayıda düzenleme ve uygulamaların yapıldığı görülmektedir. Etkin bir kurumsallaşma sürecinin işleyişinin ve kurumsal yönetim ilkelerinin düzenleme ve kurallar kapsamında uygulanması için denetim faaliyetinin de sağladığı öneme göz ardı bakılmamalıdır. Muhasebe denetiminin amacı işletmelerde mali tabloların güvenilirliği yönünde makul güvence vermektir. Muhasebe denetimi, iç denetim, danışmanlık ve güvence faaliyetleriyle kuruluşlarda kurumsallaşma sürecinin ve kurumsal yönetim uygulamalarının başarısı için anahtar rolünü oynamaktadır. Günümüzde dünyanın aynı fikirde olduğu nokta işletmelerin finansal tablodaki faaliyet neticelerinin denetçi raporlarına doğru, eksiksiz ve anlaşılır bir şekilde yansıtılmaması olmaktadır. Bir sıra nedenlerden kaynaklansa da bunun temel nedeni şirketlerde yönetim ve denetim ilişkisindeki sorunlardan kaynaklanmaktadır. Geniş bir çevreye raporlama yapan kurumsal işletmelerde dahi rastlanan bu problemin kuramlaşmasını bitirmemiş firma veya işletmelerde daha büyük beklenti açıklarına yol açacağı göz önündedir. Burada asıl sorgulanması gereken nokta şirketlerin kurumsallaştığı için denetlenen ekonomi oluşturulması yoksa denetlendiği için kurumsallaşan bir ekonomi düzenlemesi gerektiğidir.

Bu çalışma ile denetim faaliyetlerinin belli bir sektördeki işletmelerin kurumsallaşma sürecine etkileri incelenmiştir. Denetim gelişmekte olan işletmeler için bir performans değerlendirme aracıdır. 80'li yıllara kadar denetim kavramı faaliyetlerin belirlenen standartlara göre yeterli ya da yetersiz olduğu şeklinde ölçülmesinden ibaret iken yönetimdeki değişiklikler denetim aşamalarına da yansımıştır. Bugün ise denetim anlayışı sadece şirket eksikliklerinin ortaya çıkarılması süreci olarak görülmemekte, hem de firmaları geliştirecek öneri ve tavsiyelerin verildiği bir süreç olarak algılanmaktadır. Etkin olarak yapılan ve çıktılarının raporlanan denetim faaliyeti sonucunda kurumsal yönetim süreçleri iyileşecek, kurumsal performans ve verimlilik artacak ve işletmenin kendi hedeflerine ulaşması kolaylaşacaktır.

1920'den başlayarak yetmiş yıldan uzun bir sürede SSCB (Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği) içerisinde yer alan AC özgürlük mücadelesiyle 1991 senesinde bağımsızlık elde ettikten sonra yerli ekonominin oluşturulması, özel sektörün geliştirilmesi, işletmelerin kurumsallaşması ülkedeki finansal kontrol sisteminin de düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Tüm dünyada olduğu gibi Azerbaycan'da da bağımsızlıktan sonra mali kontrolün yanı sıra muhasebe denetiminin uygulanmasına olan talep artmaya başlamıştır. Bağımsızlığın ilk yıllarında vergilere ilişkin kuralların çığnendiği, vergilerin toplanamadığı, ortakların ve kredi kuruluşlarının haklarının ihlaline rastlanılmıştır. Bu bağlamda ülkede muhasebe denetiminin hukuki temeli 1994'te "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun"un kabulü ile oluşturulmuştur. Bu kanun, AC' de denetim işlemlerinin düzenlenmesini, hukuki esaslarını, denetçilerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesini ve mali kontrol sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır. Denetim faaliyetleri bu kanunun yanı sıra "Muhasebe Hakkında Kanun", "AC Ulusal Banka Hakkında Kanun", "AC Bankalar ve Banka Faaliyeti Hakkında Kanun", "Limitet Şirketler Hakkında Kanun", "Kredi Kuruluşları Hakkında Kanun", "Yatırım Fonları Hakkında Kanun", "Anonim Şirketler Hakkında Kanun", "Medeni Kanun", "Sigorta Hakkında Kanun", "Çevrenin Korunması Hakkında Kanun" ve "Vergi Kanunu"yla da düzenlenmektedir. Denetim işlemlerinin güvenilirliği ve kalitesinin artırılması yönünde somut adımlar "Ulusal Denetim Standartları"nın oluşturulmasıyla atılmıştır. Bu amaçla 05.04.1996 tarihinde AC DO faaliyete başlamıştır. Bağımsız üst mali denetim kurumu olan DO'nın temel görevi mülkiyet biçimine bakılmaksızın tüm birim ve işletmelerde finans ve muhasebe kaydının net ve dürüst yapılmasını sağlamak amacıyla ülkede denetçi hizmetinin işini organize etmek ve mevcut mevzuata uygun olarak onun gelişimi ve faaliyetlerinin iyileştirilmesi için adımlar atmaktır. Azerbaycan'da muhasebe sistemi ve uygulamalarını düzenleyen kuruluşun MB olmasına rağmen birim ve işletmelerin zorunlu olarak hazırladıkları finansal raporları hizmet gösterdikleri alana göre farklı kurumlara sunarlar.

Günümüzde işletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve hayatta kalabilmek adına her zamankinden daha fazla performans göstermek durumundadırlar. İşletmelerde denetim faaliyetinin yapı ve içeriği kurumsallaşma sürecinin geliştirilmesine katkı sunar. Denetim işlemleri işletme faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesinde önemli bir paya sahiptir. Denetim kültürünün mevcut olduğu şirketlerde kurum içi etkileşimin yüksek

olduğunu ve bunun neticesinde faaliyetlerin adil, sorumlu, şeffaf ve hesap verilebilir şekilde yürütüldüğü söylenilebilir. Bağımsız denetçi, müşteri işletmenin mali tablolarındaki verilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüşünü denetçi raporunda açıklar. Denetçinin görüşüne güvenen bilgi kullanıcıları, finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğuna ve yeterliliğine güvenerek, bu bilgileri geleceğe yönelik alacakları kararlarda kullanacaklardır. AC' de hizmet veren yerli bağımsız denetim şirketinin muhasebe denetimi yetkilisi Mehdi Babayev'le yapılan yüz yüze görüşme sonucu elde edilen bilgilere göre, Azerbaycan'da denetçi görüşlerine yabancı yatırımcılar daha fazla ilgi göstermektedirler. Ülkede son yıllarda yerli denetim şirket sayısında artışların olmasına rağmen yatırımcıların yabancı denetim şirketlerinin temsilciliklerini özellikle büyük dördlüyü (PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG) yerel denetim şirketlerine göre daha fazla tercih ettikleri görülmektedir. Bunun başlıca nedeni ise yerli denetim şirketlerinin kötü imajı sebebiyle güvenin sarsılması ve yabancı denetim şirketlerinin faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu UFRS' ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uyumlu olarak ve yıllık iki kez, altı aylık dönemle yapmalarıdır.

Azerbaycan devletinin petrol dışı sektörün gelişimine özel programların hazırlanmasıyla bu yönde yatırım artışları görülmektedir. Özellikle kurumsallaşma sürecine geçit devrini yaşayan işletmelerle denetim anlaşmalarının sayısı artmış; son dönem yatırımlarına ve onun sonuçlarıyla ilgili raporlara bağımsız denetçilerin görüş bildirmeleri çoğalmıştır. AC DO'nun yıllık raporundan alınan bilgilere göre 2017 yılında yapılan denetim anlaşması öten yıla göre 1.4 kat artmıştır. Ülkede tüm bunlara rağmen denetimde tekelleşme ve haksız rekabete karşı geniş kapsamlı uygulamalara büyük ihtiyaç vardır. AC'da denetim fiyatının arz ve talebe göre belirlenmesi mekanizması her zaman yeterli düzeyde işlememektedir. Bu hususta tavsiye olarak denetim işlemlerinin fiyatını düzenlemek yerine işlem kalitesinin yükseltilmesi üzerinde durulmasının önemini vurgulamak gerekir. Aynı zamanda AC' de yerli denetim şirketlerinde profesyonel denetim personellerin rolünün artırılması, şirketin güçlendirilmesi, şirketlerde yönetim yapısının genişletilmesi ve işlemlerin UDS'ye göre gerçekleştirilmesi bu şirketlere olan güven kaybının kaldırılmasında etkili olacağı beklenilmektedir.

Denetim uzmanıyla yapılan görüşmede aynı zamanda yerel ve yabancı işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların kamuya hangi araçlarla yayınladıkları; denetçilerin işlem öncesi ve sonrası sorumlulukları; Azerbaycan bağımsız denetiminde toplanan kanıtların nelerden teşkil edildiği gibi açık uçlu sorularla Azerbaycan denetim sistemi hakkında bilgi alınmağa çalışılmıştır. Ek olarak Azerbaycan'da bağımsız denetimde kalite kontrol sürecinin hangi aşamalarda gerçekleştiği AC DO raporlarından yararlanılarak tablo 3.1'te gösterilmiştir. Azerbaycan'da son yıllarda denetim hizmetlerinin sayı itibarıyla yoğun bir şekilde gelişimi görülmektedir. Lakin hizmet sayısının artırılmasıyla hizmet kalitesinin yükseltilmesi ve daha fazla çevreyi kapsamı arasında dengenin kurulması çok önemlidir. Ayrıca denetim hizmetinin sadece başkent Bakü'de geliştiği diğer illerde gelişimden geri kaldığı müşahade edilmektedir. Denetim faaliyetinin Azerbaycan'da gelişimi için; öncelikle denetimin gerekliliği ve hizmet kalitesinin önemine ilişkin seminer ve eğitim programlarının düzenlenmesi büyük taşımaktadır. Daha sonra denetim hizmetinin bölgesel gelişim sorunlarının incelenmesi ve düzenlenmesi kapsamında mevcut mevzuatın revizyon edilerek güncellenmesi önem taşımaktadır.

Denetim, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde çok önemli kavramlardan biri hesap olunur. Etkin kurumsal yönetim uygulamaları işletmelerin kurumsallaşma sürecine geçitte etkili bir rolü vardır. Kurumsallaşmanın amacı güvenilir ve genel kabul görmüş uygulamalara uymakla kurumların en üstün bir performansa ulaşip başarılı olmasını sağlamaktır. Kurumsallaşma işletmelerde iş yapılış şeklinin ve işleyişin belirli standart dahilinde görülmesi ile sınırlı kalmamalı, değişimlere, yeniliklere açık olacak biçimde yürütülmelidir. İşletmelerin sahiplerinden bağımsız olarak faaliyet gösterebilmesi, değişen çevre şartlarına uyum sağlaması ve bunu bir kurum kültürü durumuna getirebilmesi ancak denetim faaliyetiyle mümkün olacaktır. İş dünyasında en çok konuşulan kavramlardan biri olan, şirket paydaşlarının ve diğer çıkar gruplarına yarar sağlayacak yönetim şekli olan kurumsal yönetim uygulamaları şirket düzeninin bir hissesi haline çevrilirse verimli ve etkili sonuçlar doğurabilir. AC'de faaliyet gösteren ve kurumsallaşma sürecini yaşayan özel bir Türk şirketine yapılan yüz yüze görüşme sonucu elde edilen bilgileri aşağıdaki gibi değerlendirebiliriz.

Şirket varlıklarını kişilere bağımsız olarak sürdürebilmesini amaçlayan kurumsallaşma kavramı küreselleşen iş dünyasında kurumsal ilişkiler bağlamında olmazsa olmaz bir süreç gibi tüm kurumların önünde durmaktadır. Doğru ve etkili uygulamalardan oluşan sonuçlar gelişmiş ekonomilerde büyük değerler oluşturmakta ve varlıklarını uzun dönemlerde yürütülebilir kılmaktadır. Uygulamanın yapıldığı şirketin kurumsallaşma sürecini tamamlamış, güvenli ve emin adımlarla yoluna devam ettiği görülmektedir. Ancak kurumsallaşma üzerine birçok çalışma yapan şirket, bu sürecin kısa ve kolay olmadığından kısa vadede gerçekleşmesini beklememiştir. Aslında bu aşamada en önemli görev şirket kurucularına düşmektedir. Kurumsallaşmayı idare etmenin elden çıkması gibi düşünmek bu sürece çok kısıtlı bir bakış açısı oluşturmaktır. Aksine bu süreç ortak veya paydaşların kazandıkları değerlerin uzun süreye kadar devamlılığını koruyacak en geçerli bir yönetim metodu olduğu gibi, şirketlerin sürdürülebilirliği açısından da bir sigorta konumundadır. Yönetimin yanı sıra bağımsız denetim kuruluşlarının da bu süreçte büyük görevleri bulunmaktadır. Hiç şüphesiz adil olabilmek, hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık ilkelerine dayanan kurumsal yönetimin gerçek yönüyle uygulandığını ya da uygulanmadığını denetim şirketlerinin yaptığı çalışmalar sonucu ortaya çıkmaktadır.

Kurumsal yönetim ilkelerine şirketin yönetim kurulunun uyum sağlaması, benimsemesini açıklaması, nihai anlamda yönetim mekanizmasına dahil edilmesi kısa süreliğine kabul edilmemelidir. Söz konusu bu durum kurumsal yönetim ilkelerinin uygulandığını göstermez. Kurumsal yönetim uygulamaları; bir şirkette bağımsız yöneticinin yönetim kurulu üyesi olup dışarıdan atanmış olması ve tek bir görevin verilmesiyle mümkün olmaktadır. Aynı zamanda kurumsal yönetim, denetçilere ilişkin ölçütlerin bağımsız denetim işlemleri açısından geçerli olduğu sürece söz konusu olabilir. Söz konusu bu denetim işlemleri işletmede ortaklığın oluşturduğu iç birimler ve dış denetimi yürütecek denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmelidir. Dış veya bağımsız denetim işletmelerin kamuya açıklanacak yıllık mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve muhasebe ilkelerine uygunluğu yönünde makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtlarının toplanması amacıyla bütün denetim tekniklerinin uygulanarak, kayıt, defter ve belgelerin kontrolünün yapılmasını, incelenmesini ve değerlendirilmesini dikkate almaktadır. Şirketlerde böyle etkin bir bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi

kurumsal yönetimin gerçek anlamıyla benimsenmesini ve yerleştirilmesini sağlayacaktır.

Azerbaycan literatüründe kurumsallaşma, kurumsal yönetim ve ya denetim konularında birçok çalışma bulunmasına rağmen denetim faaliyetlerinin kurumsallaşma sürecindeki rolüne dair araştırma tezlerinin yapılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu alanın yeni araştırmacılar açısından açıklığının yanı sıra uygulama kapsamının büyütülmesiyle varılan sonucun daha büyük çevreyi ihata etmesi sağlanabilir.



KAYNAKÇA

- ABIDIN Shamharir, Ishaku Vandi ISHAYA, Mohamad Naimi M-NOR, “The Association between Corporate Governance and Auditor Switching Decision”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, C. 6, S.7, 2016, ss. 77-80.
- AKTAN Coşkun Can, *Kurumsal Şirket Yönetimi*, Ankara: SPK Yayınları, 2006.
- ALPŞAHİN AKSOY Meltem Onay, Adem ÇABUK, “Kobi’lerdeki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 16, 2006.
- ANERUD Kelly, “Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants”, *International Journal of Government Auditing; Washington*, C. 31, S. 4 2004, ss. 20-24.
- ARENS Alvin A., Randal J. ELDER, Marks S. BEASLEY, *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*, 14. b., Pearson: Prentice-Hall, Inc, 2012.
- ASLANBAY Tuba, *Kurumsallaşmanın işletmenin sürekliliği üzerine etkisi ve bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2008.
- ATEŞLİ Merve, *Türkiye’ de 2000 – 2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 2017.
- AYDIN Mustafa, *Kurumlar sosyolojisi*, 3. bsk., Ankara: Kadim Yayınları, 2011.
- AYTAR Oğuzhan, *Türk işletme kültürünün gelişim süreci: Türk tipi yönetim ve Türkiye’ye özgü kurumsallaşma anlayışının tarihsel bir analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi, 2009.
- Azerbaycan Respublikası Auditorlar Palatası,
<http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=62&cid=62#>,
(02.01.2019).
- Azerbaycan Respublikası Auditorlar Palatası, *2017-ci il üzre Faaliyyətinin Yekunlarına Dair Hesabat*, <http://www.audit.gov.az>, (02.01.2019).
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Cemal ELITAŞ, Mehmet ERKAN, *Muhasebe hata ve hileleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

- BEKÇİ İsmail, Yusuf GÖR, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 7, S. 1 2016, ss. 165-194.
- BOOLAKY K. Pran, Teerooven SOOBAROYEN, “Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter?”, *International Journal of Auditing*, S. 21, 2017, ss. 59-81.
- BOYNTON William, N.Johnson RAYMOND, *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8.bs., New Jersey: Hoboken: John Wiley & Sons, 2006.
- CELAYİR Duygu , “Denetim Komitelerinin Kurumsal Yönetimin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, C. 1, S. 1, 2018, ss. 1-16.
- CENGİZ Selim , “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 2, 2015, ss. 403-448.
- CEVHER Ezgi, “Kurumsallaşma Küçük işletmeler için Bir Çözüm Müdür Yoksa Yok Olma Nedeni Midir?”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 7, S. 32, 2016.
- CEYHAN İsmail Fatih, *İç Denetim ve Kurumsallaşma*, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, 2010.
- CRIŞAN Andrei Răzvan, Melinda Timea FÜLÖP, “The Role of the Audit Committee in Corporate Governance – Case Study for a Sample of Companies Listed on BSE and the London Stock Exchange - FTSE 100”, *Procedia Economics and Finance*, Emerging Markets Queries in Finance and Business (EMQ 2013), C. 15, 2014, ss. 1033-1041.
- ÇERİK Şule, Turhan ERKMEN, “Kurum İmajını Etkileyen Faktörlerin Algılanması Ve Bu Algılamaların Beklentilerle Karşılaştırılması: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 3, S. 6, 2006.
- DAL Seniha, Yıldırım Ercan ÇALIŞ, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 118, 2013.

- DANESCU Tatiana, Mihaela PROZAN, Roxana Diana PROZAN, “The Valances of the Internal Audit in Relationship with the Internal Control – Corporate Governance”, *Procedia Economics and Finance*, C. 26, 2015, ss. 960-966.
- DENİZ Şükran, *Türk aile işletmeleri’nde kurumsallaşmanın kurumsallaşması: Çanakkale ili örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2013.
- DİNÇ Engin, Hasan ABDİOĞLU, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi sistemi İlişkisi: İMKB–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 12, S. 21, 2009.
- DİNÇER Ömer, *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, 7.b., İstanbul: Beta Basım, 2004.
- DURMUŞ Cem Niyazi, *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim*, 1. bs., İstanbul: Alfa, 2008.
- Emerging Markets Committee, “Causes, Effects and Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulence in Emerging Markets - Interim Report”, 1998.
- ERDEMİR Süleyman, “Kurumsallaşma: Süreci, Yararları ve Sorunları”, *Değişim Dinamikleri Yönetim Merkezi*, 30.09.2013, <http://dd.com.tr/index.php/makalearastirmaroportaj/makaleler/kurumsallasma-sorunlari-surecleri-ve-yararlari/>, (30.06.2018).
- ERDOĞAN Melih, *Denetim*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2012.
- EROL Mikail, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Ege Reklam Basım Yayın Dağıtım, 2015.
- EROL Mikail, Muhsin ASLAN, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 12, 2017, ss. 55-86.
- FINDIKÇI İlhami, *Aile İşletmeleri*, 5. b., İstanbul: Alfa, 2014.
- FINDIKÇI İlhami, *Aile şirketlerinde yönetim ve kurumsallaşma*, 2. bs., İstanbul: Alfa, 2007.

- GENÇOĞLU Ümit Gücenme vd., “TMS/TFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 64, 2014, ss. 1-26, doi:10.25095/mufad.396487.
- GÖNEN Seçkin, “Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. 7, 2016, ss. 1792-1808.
- GÜLER Ender, “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (Isa’s) Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 21, 2011, ss. 95-118.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence hizmetleri*, 13. bsk., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve güvence hizmetleri*, 14. bsk., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- GÜROL Yonca, *Örgüt Teorisi Olarak Kurumsallaşma*, 1. bsk., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2005.
- GÜROL Yonca Koralp, *Örgütlerde Kurumsallaşmanın Temelleri*, 2. bsk., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011.
- HAFTACI Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, 2.b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011.
- HAŞİT Gürkan, *Küçük ve Orta Ölçekli Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2009.
- International Auditing Practices Committee (IAPC), “Codification of International Standards On Auditing And International Auditing Practice Statements (ISAs) – 110 Glossary of Terms”, USA, 1994.
- İTO, "Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi", İTO Yayınları, No 28, 2010, www.ito.org.tr/itoyayın/0021120.pdf, s.23. (10.05.2018).
- KARACAN Sami, Rahmi UYGUN, *Denetim ve raporlama*, 1. bsk., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.
- KARAGOD V.S, N.A. GOLUBEVA, E.I. EROKHINA, “Retrospective Of Position And Solution Of The Audit Quality Problem: From The Profession To The Institute Of Audit”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, C. 4, S. 11 2018, ss. 291-298.

- KARPUZOĞLU Ebru, *Aile Şirketlerinin Sürekliliğinde Kurumsallaşma*, 1.b., İstanbul: T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınlar, 2004.
- KARPUZOĞLU Ebru, *Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma*, İstanbul: Hayat Yayınları, 2004.
- KAVAL Hasan vd., (ed.), *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumlar TDS*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2015.
- KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, Remi Gazete, 26.12.2012, S.28509, md.19.
- KÖKSAL Aytaç, *Bağımsız denetim sözleşmesi*, 1.b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009.
- KRIVTSOVA Tetiana O., Yuliia O. LIADOVA, “Trends in the Development of Audit of Public Finances in the Context of Reforming the System of Public Financial Control”, *Проблеми Економіки*, C. 2, S. 36, 2018, ss. 317-327.
- KURNAZ Niyazi, Tansel ÇETİNOĞLU, *İç Denetim*, 1.b., İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2010.
- LIBURD Helen Brown, Miklos A. VASARHELYI, “Big Data and Audit Evidence”, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, S. 12, 2015, ss. 1-16.
- MEMİŞ Mehmet Ünsal, “Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 8, S. 1, 2016, ss. 15-28.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, Yunus KARAÖMER, “Faaliyet Denetiminin Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasındaki Rolü: Bir Şirket Uygulaması”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 11, 2016, ss. 33-46.
- ÖZCAN E.Lütfi, *Aile şirketleri ve kurumsallaşma*, 1.b., Ankara: Ankara Ofset Basım Matbaacılık, 2015.
- ÖZYURT Ayça, *Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi, 2010.
- SAĞLAR Jale, Gökşen AKÇALI, “Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi”, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1, 2018, ss. 76-88.
- SANAL Musa, İbrahim Efe EFEĞLU, “A Research on Relationship of Institutionalization and Institutional Entrepreneurship”, *International Review of Management and Marketing*, C. 3, S. 2, 2013, ss. 58-62.

- SARAL KOBAL Kezban Esra, *Aile işletmelerinde kurumsallaşma sürecinde ikinci kuşağın yaşadığı sorunlar üzerine bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2014.
- SAYAR A. R. Zafer, A. Engin ERGÜDEN, “Son Düzenleme Ve Gelismeler Kapsamında Degisecek Ve Yenilenecek Bagimsiz Denetçi Raporları”, *Muhasebe ve Denetime Bakis = Accounting & Auditing Review; Ankara*, C. 16, S. 48, 2016, ss. 85-98.
- SAYAR A. R. Zafer, Muharrem KARATAŞ, “Muhasebeve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler”, *Mali Cozum Dergisi / Financial Analysis*, 2017, 13-28.
- SELIMOĞLU Seval Kardeş vd., *Bağımsız Denetim*, 1.b., Ankara: Muhasebe Denetim Basın Yayıncılık, 2015.
- SELIMOĞLU Seval Kardeş vd., *Muhasebe Denetimi*, 4. b., Gazi Kitabevi, 2014.
- SÖNMEZ Asuman, Andaç TOKSOY, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği”, *Maliye ve Finans Yazıları*, Maliye ve Finans Yazıları, C. 1, S. 92, 2011.
- SÖZBİLEN Gülhan, *Kurumsallaşmanın kurumsal girişimciliğe etkisi: Nevşehir’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Nevşehir: Nevşehir Üniversitesi, 2012.
- SUNGURTEKİN Pınar, *Aile şirketlerinin kurumsallaşma süreci ve bir uygulama örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi, 2008.
- SUŞBOV A., B. JARILGASOVA, *Denetim*, Moskova: Akadema Yayınları, 2005.
- ŞAVKIN Abdullah, *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Ve Türkiye Örneği*, (yüksek lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2016.
- ŞENER ATSIZ Seda, *Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2014.
- The Association of Investment Companies, *Corporate Governance Guide for Investment Companies*, 2016, <https://www.theaic.co.uk>, (20.12.2018).
- The International Federation of Accountants, *Structure & Governance*, <http://www.Ifac.Org/about-Ifac/Structure-Governance>, (30.10.2018).

- TKYD, Nedir Bu Kurumsal Yönetim,
http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf, (20.06.2018).
- TÖRE İrem, “What Good Corporate Governance Practices Can Turkey Learn From The UK?”, *International Journal of Economics and Finance Studies*, C. 4, S. 2 (2012), ss. 137-51.
- TOROSLU Mahmut Vefa, *İç Kontrol ve İç Denetim*, 1.b., İstanbul: Vedat Kitapçılık Yayınları, 2014.
- TÜREDİ Hasan, Tolga ALA, Şükrü Mete TEPEGÖZ, “Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 78, 2018, ss. 1-16.
- TÜREDİ Hasan, Tolga ALA, Şükrü Mete TEPEGÖZ, “Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 78, 2018, ss. 1-16.
- TÜSİAD, *Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi*, Ankara: TÜSİAD, 2002.
- UZUN Ali Kamil, “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine”, 2016.
- YALÇINER Barbaros, *Kurumsal Yönetim Ve Firma Değeri İlişkisi: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi, 2012.
- YANIK Serap, Muharrem KARATAŞ, “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 73 (2017), ss. 1-26.
- YILANCI Münevver, Birol YILDIZ, Murat KIRACI, *Muhasebe Denetimi*, 2.b., Ankara: Detay Yayınları, 2016.
- YILMAZ Yavuz, *İşletmelerde kurumsallaşmanın yenilik ve performansa etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gebze: Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, 2007.
- YIĞITCAN Mehmet, *İşletmelerde kurumsallaşma süreci ve iç kontrol sisteminin etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi, 2014.
- ZAHARIA Dragos Laurentiu, Andreea LAZAR, Doina Maria TILEA, “The Role of Internal Audit Regarding the Corporate Governance and the Current Crisis”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, C. 116, 2014, ss. 4819-4823.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Gafgaz GAHRAMANLI
Tez Adı	KURUMSALLAŞMA SÜRECİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ VE AZERBAYCAN UYGULAMASI
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	İŞLETME
Tez Türü	TEZLİ YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	Dr. Öğretim Üyesi Şükrü DOKUR
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input checked="" type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 24.04.2019

İmza :

