



T.C.
GAZI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK
LİSANS
TEZİ

**İŞLETMELERİN PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİNİN
DIŞ DENETİM BAKIMINDAN ÖNEMİ: BAĞIMSIZ
DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

AYKUT ANIÇ

İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

TEMMUZ 2019



**İŞLETMELERİN PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİNİN DIŞ
DENETİM BAKIMINDAN ÖNEMİ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE
BİR ARAŞTIRMA**

AYKUT ANIÇ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

TEMMUZ-2019

Aykut ANIÇ tarafından hazırlanan "İşletmelerin Performans Değerlendirmesinin Dış Denetim Bakımında Önemi: Bağımsız Denetiler Üzerinde Bir Araştırma" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ/~~OY ÇOKLUĞU~~ ile Gazi Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında/Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.....

Başkan: Prof. Dr. Hasan KAVAL

İşletme Anabilim Dalı, Atılım Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.....

Üye: Prof. Dr. Figen ZAİF

İşletme Anabilim Dalı, Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.....

Tez Savunma Tarihi:09/07/2019


Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Figen ZAİF

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Aykut ANIÇ
(09.07.2019)

İŞLETMELERİN PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİNİN DIŞ DENETİM BAKIMINDAN
ÖNEMİ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA
(Yüksek Lisans Tezi)

Aykut ANIÇ

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Temmuz 2019

ÖZET

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Bunun sonucunda bağımsız bir doğrulama ve güvence verme faaliyeti olan bağımsız dış denetime olan ihtiyaç artmış ve denetim daha önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetimin belli bir kalitede ve karşılaştırılabilir şekilde yürütülebilmesini teminen asgari şartları içeren uluslararası standartlar belirlenmiştir. Türkiye’de gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlarla uyumlu olarak gerçekleştirilmesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları yayımlanmaktadır. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda, işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi de denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır. Çalışmada, bağımsız dış denetçilerin finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesine ne düzeyde önem atfettiği yapılan bir anket çalışması üzerinden incelenmiştir. Anket sonuçları değerlendirilerek bağımsız denetçilerin finansal performans konusuna verdikleri önem ortaya konmuştur. Ayrıca denetçilerin eğitim düzeyi, yaşı, görevi, bağlı bulunduğu denetim firmasının merkezinin bulunduğu şehir ve denetlediği farklı işletme sayısına göre bağımsız denetçilerin bazı önermelere atfettikleri önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Bilim Kodu : 112202
Anahtar Kelimeler : Finansal Performans, Bağımsız Dış Denetim, Performans Değerlendirme, Önemli Yanlılık, İşletmenin Sürekliliği.
Sayfa Adedi : 102
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

IMPORTANCE OF FIRMS' PERFORMANS EVALUATION IN TERMS OF INDEPENDENT
AUDIT: A SURVEY ON INDEPENDENT AUDITORS

(M.Sc. Thesis)

Aykut ANIÇ

GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

July 2019

ABSTRACT

Complexification of business activities and diversification of financial instruments make difficult to understand financial situation of firms. Because of these, need of independent audit is increased and independent audit as a verification and assurance activity become more significant. International standarts on independent audit including minimum requirements are determined to assure quality and comparability of independet audit. In Turkey, conducting independent auditing comply with international standards is enacted on new Turkish Commercial Code No.6102. In this context Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) publishes Auditing Standards which comply with international standards. Turkey Standards on Auditing (TSA) 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment" imposes obligations on understanding the entity and its environment, within this framework financial performance assessment is defined as a subject auditors have to form an opinion. In this study, importance of financial performance assessment in terms of independent audit is investigated with a survey conducted on independent auditors. According to survey results, importance of financial performance assessment is proved. Apart from that based on independent auditors' education level, age, responsibility, number of different firms audited and province where audit firms central office located in, statistically significant differences on some assertions among auditors are determined

Science Code : 112202

Key Words : Financial Performance, Independent Auditing, Performance Assessment, Material Misstatement, Continuity of Entities

Page Number : 102

Supervisor : Prof. Aydın KARAPINAR

TEŐEKKÖR

Tez yazım sürecinde bilgi ve deneyimleriyle yönlendirmede bulunan, idari görevinden kaynaklı yoğun iş temposuna rağmen özverili tutumuyla tezin hazırlanmasına önemli katkıda bulunan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Aydın KARAPINAR'a,

Tez yazım sürecinde özverili, hoşgörölü ve cesaretlendirici tutumuyla tezin nihai hale gelmesinde büyük katkısı bulunan sevgili eşime ve canım oğluma,

Hayatımın her döneminde olduğu gibi, bu dönemde de dua ve desteklerini esirgemeyen kıymetli aileme,

en içten teşekkürlerimi sunarım.

Aykut ANIÇ

İÇİNDEKİLER**Sayfa**

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR.....	x
1. GİRİŞ	1
2. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN HUKUKİ ÇERÇEVE	5
2.1. Bağımsız Dış Denetim	11
2.1.1. Türkiye’de bağımsız dış denetim.....	15
2.1.2. Bağımsız denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetim.....	21
2.2. 315 Sayılı BDS Kapsamında Finansal Performans Değerlendirmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....	26
2.3. Literatür Taraması.....	32
3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	37
3.1. Araştırmanın Yaklaşımı ve Modeli.....	37
3.2. Örneklem	39
4. ANKET UYGULAMASI.....	41
4.1. Denetçinin Eğitim Düzeyi.....	45
4.2. Denetçinin Yaş Grubu.....	48
4.3. Denetçinin Görevi.....	51
4.4. Bağlı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehir.....	54
4.5. Denetlenen Farklı İşletme Sayısı	57
4.6. Yabancı Sermayeli İşletme Denetleme Durumu.....	60
5. SONUÇ.....	65
KAYNAKLAR.....	71

EKLER	77
EK-1: Analize İlişkin Temel Bilgiler.....	78
EK-2 Yanıtların Frekans Dağılımı.....	98
ÖZGEÇMİŞ	102



ÇİZELGELERİN LİSTESİ

	Sayfa
Çizelge 3.1. Analiz Değişken, Ayrım ve Yöntemleri.....	38
Çizelge 3.2. Bağımsız Denetim Firması ve Bunlara Bağlı Denetçi Sayısı.....	40
Çizelge 4.1.1. Eğitim Düzeyine Göre Analiz Sonuçları.....	47
Çizelge 4.2.1. Yaş Grubuna Göre Denetçilerin Dağılımı.....	48
Çizelge 4.3.1. Denetçinin Görevine Göre Analiz Sonuçları.....	53
Çizelge 4.4.1. Bağlı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehre Göre Analiz Sonuçları.....	56
Çizelge 4.5.1 Denetlenen Farklı İşletme Sayısına Göre Analiz Sonuçları.....	59
Çizelge 4.6.1. Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapma Durumuna Göre Analiz Sonuçları....	62
Çizelge 4.7. Spearman Sıra Korelasyonu Katsayısı Sonuçları.....	64
Çizelge 5.1. Analiz Sonuçlarının Toplu Gösterimi.....	68

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SPK	Sermaye Piyasası Kurulunun
TDS	Türkiye Denetim Standartlarına
TMS	Türkiye Muhasebe Standartlarına
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS (IFRS)	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

1. GİRİŞ

İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur. (Dönmez ve Ersoy, 2006, s.69) Bu süreçte ulusal ve uluslararası düzeyde ticari hayatı derinden etkileyecek çok önemli değişiklikler olduğu görülmektedir. Özetle, ithal ikameci yapının yerini, dışa açık ekonomi yaklaşımı almış, önemli ekonomik krizler yaşanmış, Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik bakımından gümrük birliğine dahil olunmuş ve adaylık aşamasına geçilmesiyle birlikte uyum süreci yürütülmüştür. Ayrıca küreselleşme tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de iş hacmini ve iş yapma biçimlerini önemli ölçüde değiştirmiştir.

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Yatırımcıların tamamının finansal raporlarda yer alan bilgileri denetleme imkânı olmadığından bu işi firmadan bağımsız yapıların yapması ve başta yatırımcılar olmak üzere kamuoyu ile paylaşması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

Türkiye'de 1960'lı yıllarda banka ve diğer mali kuruluşların talepleri doğrultusunda başlayan süreç (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s.576) yabancı sermaye hareketlerindeki artışa ve dış kredi kullanmak isteyen Türk firmalarının muhasebe denetimine tabi tutulmasına bağlı olarak gelişmiş (Uzay vd., 2008, s.3) 1987 yılında bankaların bağımsız dış denetiminin yapılmasına ilişkin düzenleme ile başka bir boyuta geçmiştir. Bankaları takiben SPK'ya tabi bağlı ortaklıkların zorunlu denetimi de kapsama dahil edilmiştir. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yayımlanması, söz konusu Kanunda doğrudan dış denetim düzenlenmesi de denetim faaliyetini gerçekleştiren kişiler ağırlıklı olarak bu meslek gruplarından kişiler olduğu için, bağımsız denetimin gelişim sürecindeki önemli adımlardan biri olmuştur. Sonraki dönemde bağımsız denetim alanında özellikle uluslararası alanda yaşanan gelişmelere bağlı olarak Türkiye'de de bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır.

Son olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile denetime tabi anonim şirketler ile şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla

uyumlu Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) göre denetleneceği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme gerek denetim kapsamına giren firmalar gerek uluslararası denetim standartlarına tabiiyet gibi hususlar bakımından önemli bir değişime yol açmıştır.

6102 sayılı Kanunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yer alsa da bağımsız denetime ilişkin kurumsal yapı 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile oluşturulmuş ve KGK kurulmuştur. KGK, muhasebe standartları ve mesleki faaliyete ilişkin düzenlemelerin yanı sıra 2013 yılından başlayarak BDS'leri yayımlamaya başlamış ve bağımsız denetim faaliyeti söz konusu BDS'lere uygun olarak yerine getirilmeye başlanmıştır.

İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standardı (315 sayılı BDS) ile denetçiye işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirilmiş bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirmesi denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır.

Performans genel olarak hedeflere ulaşma düzeyi üzerinden değerlendirilmekte olup işletmenin başta kâr durumu olmak üzere mali yapısına ilişkin hedefler ile gerçekleştirenler arasındaki ilişkinin ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin finansal performansının bağlamında bağımsız denetim faaliyetinde göz önünde bulundurulmalıdır. Diğer taraftan işletmenin finansal performansı BDS'lerde düzenlenen işletmenin sürekliliği, hilelerin ortaya çıkarılması, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanması ile iç kontrolün etkinliği gibi diğer konularda da denetçinin doğru kanaate varmasında önemli rol oynayacak niteliktedir.

Bu bakımdan, gerek denetimin başlıca amacı önemli yanlılık riskinin tespitinde, doğrudan mevzuatta göz önünde bulundurulması gereken hususlar arasında sayılması gerek denetçinin kanaatinin doğru yönde oluşması için önemli katkı sağlaması böylece denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi açısından işletmenin performans ölçümü ve değerlendirmesi önem arz etmektedir.

Araştırma Konusunun Belirlenmesi

Bağımsız dış denetim ile finansal performans arasındaki ilişki 315 sayılı BDS’de kurulmuştur. Buna göre finansal performansın ölçümü ve değerlendirilmesinin, işletmenin performansını artırmak bakımından olumlu katkıda bulunabileceği gibi finansal tablolarda hile yapılması gibi olumsuz etkide de bulunabileceği ifade edilerek performansa ilişkin kanaat edinilmesinin önemli yanlışlık riskini artıran yönetim faaliyetleri ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirmek bakımından denetçiye yardımcı olacağı belirtilmiştir. İşletmenin endüstrideki diğer firmalarla karşılaştırıldığında işletme büyüklüğünün veya kârlılığının olağan dışı ve hızlı şekilde artmasının finansal tablolarda yanlışlık bulunabileceği konusunda denetçi için işaret olacağı da 315 sayılı BDS’de örnek olarak verilmiştir.

315 sayılı BDS’de işletmenin finansal performans ölçümüne yer verilmiş olmasına ve denetimin kalitesi, kazanç yönetimi gibi ilişkili olabilecek alanlarda yapılan çalışmalar bulunmasına rağmen finansal performans bilgisinin bağımsız denetim bakımından önemini doğrudan ortaya koyan bir çalışma bulunmamaktadır.

200 sayılı BDS’de denetimin amacı hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak tanımlanmıştır. Finansal performans kapsam itibarıyla işletme faaliyetlerinin tamamıyla ilişkili olması nedeniyle çok farklı göstergeler üzerinden ifade edilebilse de genel anlamda kâr/zarar, finansal performansın temel göstergesi olmaya devam etmektedir. Zira kâr/zarar finansal tablo kullanıcılarının en öncelikli dikkat ettiği konudur.

Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, bu bağlamda finansal tablo kullanıcılarına tam ve doğru bilgi verilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Ancak sahip olduğu önemin yanı sıra finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi 315 sayılı BDS çerçevesinde kanaat edinilmesi gerekli bir alandır. Bu çerçevede finansal performans ölçümünün ve değerlendirmesinin incelenerek bağımsız denetim bakımından öneminin ortaya konması gerek mevzuat yükümlüğü bakımından bağımsız denetçilerin konuya ilişkin farkındalıklarının tespiti gerek katkı sağlaması muhtemel alanların ortaya konması sonucunda bağımsız denetim faaliyetinin daha etkin yürütülmesi açısından faydalı görülmektedir.

Araştırmanın Amacı

Araştırma kapsamında bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde yer alan finansal performans ölçümüne ilişkin düzenlemelere karşılık gelen önermeler geliştirilerek, bağımsız denetçiler tarafından bu önermelere ne düzeyde önem atfedildiği anket aracılığıyla incelenmiştir.

Diğer taraftan farklı özelliklere sahip denetçilerin konuya farklı yaklaşımlarda bulunabileceği değerlendirilerek denetçilerin eğitim düzeyi ve yaşı, üstlendiği sorumluluğa bağlı olarak denetçi ve sorumlu denetçi olması, denetlenen farklı işletmelerin karşılaşılan durumlara bağlı olarak tecrübe ve buna bağlı olarak mesleki muhakeme yeteneğini artıracığından hareketle denetlediği farklı işletme sayısı ve yabancı sermayeli işletme denetimi yapıp yapmadığı, bağlı olduğu denetim firmasının Big Four (Büyük Dörtlü)¹ olarak tanımlanan küresel denetim şirketleri ile hukuki bağı olup olmadığı ve denetim firmalarının önemli kısmının yerleşik olduğu Ankara ve İstanbul merkezli firmalara bağlı bağımsız denetçilerin içinde buldukları ekosisteme bağlı olarak farklı yaklaşımları olabileceğinden hareketle konuya yaklaşım bakımından istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın Önemi

Yapılan literatür taramasında daha önce benzer konuda yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Araştırma, bu bağlamda konusunda yapılan ilk çalışma niteliğindedir. Finansal performans ölçümü konusunda yapılan araştırmalarda sonuçların bağımsız denetim için de önem arz ettiğine yönelik değerlendirmeler bulunmakta iken bağımsız denetim alanında yapılan çalışmalarda finansal performans ilişkisi doğrudan kurulmamıştır.

Çalışma, finansal performansın bağımsız denetim için arz ettiği önemi bağımsız denetçilerin görüşleri çerçevesinde yansıtmakta ve farklı denetçi gruplarının önermelere atfettiği değerler arasındaki istatistiksel olarak anlamlı ayrışmaları ortaya koymaktadır. İleriki çalışmalarda söz konusu farklılığın ortaya çıkarılmasının, bağımsız denetim faaliyetlerinin amaca uygun ve yeterli nitelikte yapılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

¹ * Deloitte, E&Y, KPMG, PwC (isme göre sıralanmıştır.)

2. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN HUKUKİ ÇERÇEVE

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu 1957 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere 29/6/1956 tarihinde kabul edilmiş ve yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edilinceye kadar yürürlükte kalmıştır. Yürürlükte kaldığı süre içinde yaşanan önemli gelişmeler nedeniyle güncelleme ihtiyacı doğmuş olup yeni TTK'nın genel gerekçesinde de bu hususlara değinilmiştir.

Yeni TTK, bağımsız denetim alanında en geniş kapsamlı düzenleme olması ve gelinen noktayı göstermesi açısından önemlidir. (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.20) Genel gerekçe incelendiğinde yeni TTK'nın bağımsız denetime özel bir önem verdiği görülmektedir. Şöyle ki genel gerekçe içinde çeşitli Avrupa ülkelerinde ticaret hukuku alanında yapılan reformlara değinilmiştir. Bunlar arasında Almanya'nın pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerin UFRS'leri uygulamasına ve finansal raporlamanın denetlenmesine yönelik düzenlemelerine, İngiltere'de denetçileri gözetim altında tutacak bir kurumun gerekliliği, denetçilik mesleğinin yapılandırılması ve mesleki eğitim gibi konularda düzenlemeler bulunduğu, İsviçre'de finansal tabloların hazırlanmasında UFRS'nin uygulanmasını sağlayan çalışmalara hız verildiğine ve uluslararası denetim standartlarının ülkedeki anonim şirketlerin birçoğuna uygulandığına değinilmiş Amerika Birleşik Devletlerinde yürürlüğe giren bilinen adıyla Sarbanes-Oxley Kanununa atıf yapılmıştır.

6102 sayılı yeni TTK 1/07/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kabul edilmiştir. Yeni TTK ile anonim şirketlerin denetiminde denetçinin Türkiye Denetim Standartları uyarınca denetim yapacağı hükme bağlanmıştır. Yeni TTK'nın anonim şirket başlıklı dördüncü kısmının üçüncü bölümü de münhasıran denetlemeye ayrılmıştır.

Kanun'un 397 nci maddesinde Bakanlar Kurulunca denetime tabi olacak şirketlerin belirleneceği, bu anonim şirket ve şirketler topluluğunun KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde denetleneceği düzenlenmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığının da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede denetime tabi olduğu halde denetlenmeyen finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağına ilişkin hüküm de bulunmaktadır.

Yeni TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu tarafından 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmiş olup son güncelleme 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılmıştır. Bu kapsamda temel olarak üç kıstas belirlemiş buna ek olarak Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketler ile bazı faaliyet alanlarında faaliyet gösteren belirli şirketler kapsama dâhil edilmiştir².

Bakanlar Kurulu Kararında temel kıstaslar olarak aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ile şirkette çalışan kişi sayısı belirlenmiştir. Kararın 2012 yılında alınan ilk halinde aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan kişi sayısı ise 500 kişi ve üstü olarak belirlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile anonim şirketlerin önemli kısmı denetimden muaf tutulmuş olup bu nedenle eleştirilmiştir. Zira yeni TTK şirket denetçiliğini de kaldırdığından kapsam dışı bırakılan önemli sayıda şirketin denetim dışı kalması söz konusu olmuştur (Dal ve Çalış, 2013, s.89). Bu duruma çözüm olarak kapsam dışı kalan şirketler için bağımsız denetimin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir³.

Yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin kapsamı genişletilmiş olup 2015 yılında aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı ise 200 kişi ve üstü olarak belirlenmiş 2016 yılında yapılan güncelleme ile aktif toplam 40 milyon TL ve üstüne, yıllık net satış hasılatı ise 80 milyon TL ve üstüne indirilmiştir.

Bağımsız denetime tabi şirketler son olarak 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla düzenlenmiş ve günümüz itibarıyla aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü kriterlerinden en az ikisini art arda iki hesap dönemi için sağlayan şirketler ile Karar'da tabi olunan mevzuat ve sektörel özellikler gözetilerek belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Süreç genel itibarıyla değerlendirildiğinde denetim kapsamında yer alan şirketlere ilişkin genişleme göze çarpmaktadır. Diğer taraftan pay hariç sermaye piyasası

² 2018/11597 sayılı BKK'da ismen yer aldığı için tekrardan kaçınmak amacıyla bu kapsamda sayılan şirketlere yer verilmemiştir.

³ Bu durum, denetimde ikili bir yapı oluşturması bakımından bazı sorunlar barındırmakla birlikte çalışma kapsamında olmadığı için incelenmemiştir.

aracı ihraç etmek amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler ile önceki karara göre aşağıdaki hak veya lisansların üçüne birden sahip olması gerekli medya şirketleri hak veya lisanslardan herhangi birine sahip olma şartını taşıması durumunda denetim kapsamına dahil edilmiştir.

- a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.
- b) Uydu televizyon yayın lisansı.
- c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

Değişiklikler genel itibarıyla değerlendirildiğinde gerek denetim kapsamına dahil edilen şirketlere ilişkin kriterler düşürülerek gerek niteliklerine binaen özel önem atfedilen sermaye piyasası aracı kuruluşları ile medya kuruluşları daha geniş ölçüde kapsama dahil edilerek bağımsız denetimin kapsamı yıllar itibarıyla genişletilmiştir.

Yeni TTK'nın 398 inci maddesinde denetimin konusu ve kapsamı düzenlenmiştir. Buna göre denetim; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim ile riskin erken saptanması ve yönetimi bağlamında düzenlenerek denetçiye gönderilen raporlar ve yıllık faaliyet raporunun denetimini kapsamaktadır. Denetim kapsamında Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyumluluğun da kontrol edilmesi düzenlenmiştir. Denetim KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun şekilde ve özenle, şirketin ve topluluğun malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını tespit edecek şekilde yapılacaktır.

Denetim kapsamında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına, denetçilik mesleğinin gereklerine ve etiğine, riskin erken saptanması ve yönetimine atıf yapılması önemlidir. Şöyle ki yeni TTK, denetime yönelik maddelerinin yanı sıra 88 nci madde ile birlikte kurumsal anlamda KGK'nın, mevzuat anlamında da Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının bağlayıcılığını pekiştirmiştir.

Ancak düzenlemenin yıllardır devam eden vergi ve ticaret muhasebesi ayırımını ortadan kaldırmadığını da ifade etmek gerekmektedir. Zira yeni TTK'nın 64 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yeni TTK'nın defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin 213 sayılı

Vergi Usul Kanunu ile diğerk vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda mali yaptırım nedeniyle şirketlerin odağının vergi muhasebesine kayması muhasebe standartlarına uyumu ikincil önemde görme ihtimali bulunmaktadır. Bu durum, muhasebe standartlarına uyum ve bağımsız denetimin etkililiği konularında risk doğurmaktadır.

Denetim, konu ve kapsam itibarıyla yalnızca muhasebe kayıtları ile sınırlı tutulmamış, bunların envanter kayıtlarındaki karşılıkları ve yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile doğruluk ve tutarlılığı da kapsama alınmıştır. Yeni TTK'nın 516 ncı maddesinde yıllık faaliyet raporunun şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacağı ifade edilmiştir. Faaliyet raporunda finansal durumun, finansal tablolara göre değerlendirileceği ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada 6102 sayılı TTK Genel Gerekçesinde ifade edildiği üzere AB uyum sürecinin etkisiyle benimsenen ve konuya ilişkin önemli bir kavram olan dürüst resim ilkesini incelemekte fayda görülmektedir. Yeni TTK malvarlıklarına ve finansal duruma ilişkin bilgilerin dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılmasını düzenlemiş 402 nci maddede finansal tablolar ile bunların dayanağı defterlerin TMS çerçevesinde, malvarlığı ve finansal durumu ile kârlılık durumunu gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirteceği ifade edilmiştir.

Dürüst resim ilkesi Kanun'un 515 inci maddesinde tanımlanmakta olup buna göre anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlayacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK'da denetime ilişkin diğerk maddeler incelendiğinde 399 uncu maddenin denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetçi ile yapılacak sözleşmenin feshi durumlarını düzenlediği görülmektedir. Bu kapsamda denetçinin görevden alınmasının yeni denetçinin atanmış olması ve mahkeme kararına bağlanmış olması önemli görülmüştür.

Denetçi olabilecekleri düzenleyen 400 üncü madde, bağımsız denetçileri; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olarak düzenlemiştir. Bu çerçevede çift mesleki yeterlik gerekli görülmüştür. Bu durumu, vergi ve ticari muhasebe arasındaki mevzuattan kaynaklanan farkın meslek mensupları aracılığıyla kaldırılması çabası olarak değerlendirmek mümkündür.

Diğer taraftan söz konusu düzenleme ile önemli mesleki standartlar belirlenmiştir. Aynı maddede denetçinin görev alamayacağı durumlar da düzenlenmiştir. Görev alamama hususları genel olarak denetçi ile şirket arasındaki organik bağı engellemeye yönelik olmakla beraber aynı maddenin (h) bendinde düzenlenen *“son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,”* hükmünün Sarbanes-Oxley Yasasının bir yansıması olduğu değerlendirilmektedir. Zira Sarbanes-Oxley Yasasının yürürlüğe konulmasının da dayanak olaylarından biri olan Enron skandalında denetim firması Arthur Andersen, Enron firmasından denetim dışı faaliyetler nedeniyle denetim faaliyetleri sonucunda elde ettiğinden daha yüksek gelir elde etmekteydi. Bu durum, denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişkiyi Enron yönetiminden yana bozmakta olup yönetimin denetim firmasını baskı altında tutmak için kullanabileceği bir koz niteliğindedir. Sarbanes-Oxley Yasası ile bu durumu engellemeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır. (Arnold and de Lange, 2004, s.760) Yeni TTK'nın genel gerekçesinde de bu hususa değinilmiştir.

Denetçi olabilecekleri düzenleyen 400 üncü madde ile gerçekleştirilen önemli değişikliklerden birisi de şirket bünyesinde faaliyet gösteren denetim organına son verilmesidir. Bu sayede denetim faaliyetinin bağımsızlığı noktasında da adım atılmıştır (Ulusan vd., 2012, s.19; Sanlı ve Birecikli, 2012, s.16). Eski TTK'ya göre anonim şirketlerde murakıplık müessesesi bulunmakta olup murakıplar pay sahipleri arasından da seçilebilmekteydi (Karataş, 2014, s.132-133). Yeni TTK ile bağımsız denetçinin, pay sahibi, şirket yöneticisi yahut çalışanı olmaması açıkça düzenlenmiş ayrıca dolaylı sayılabilecek bağlantıların da önüne geçilmeye çalışılmıştır.

İbraz yükümlülüğü ve bilgi alma hakkını düzenleyen 401 inci madde, şirket yönetim kurulunun finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu hazırlayarak denetçiye sunmasına ilişkin yasal zorunluluğu düzenlemektedir. Benzer şekilde denetçiye de yönetim kurulundan gerekli bütün bilgileri kendisine vermesini talep etme hakkı verilmiştir.

Denetim raporunu düzenleyen 402 nci maddede üç farklı rapor yer almaktadır. Bunlar finansal tablolara, yıllık faaliyet raporuna ve riskin erken saptanması ve yönetimi bağlamında değerlendirme yapılmışsa buna ilişkin raporlardır. Finansal tablolara ilişkin denetim raporunun yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılması ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanması düzenlenmiştir.

Denetçinin görüş yazısında ise denetçinin olumlu, sınırlı olumlu ve olumsuz görüş verebileceği düzenlenmiştir. Denetçi, olumlu görüş yazısında, finansal tablolarda TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Sınırlı olumlu görüşün, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilebileceği düzenlenmiş olup sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceğinin sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilmesi hüküm altına alınmıştır.

Denetçi, çekinceleri varsa olumsuz görüş verebileceği gibi şirket defterlerinde, denetlemenin yeni TTK'nın denetlemeye ilişkin hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde görüş vermekten de kaçınabilir. Görüş vermekten kaçınma olumsuz görüş ile aynı sonuçları doğurur. Bu durumda yönetim kurulu, şirket genel kurulunu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Bu hüküm, finansal tabloların hazırlanmasındaki tüm sorumluluğun şirket yönetim kuruluna ait olduğunu ve bu bağlamda şirket yönetim kurulunun gerekli

dikkat ve özenle finansal tabloları hazırlamaması durumunda ne kadar büyük bir sorumluluk altında kalacağını düzenlemesi bakımından önemlidir (Dal ve Çalış, 2013, s.96).

Yeni TTK ile güçlü dayanak kazanan bağımsız denetime ilişkin olarak KGK, 2013 yılından geçerli olmak üzere denetim standartlarını yayımlamış ve denetim faaliyetine ilişkin tanımlı bir çerçeve oluşturmuştur. Günümüz itibarıyla KGK tarafından 37 Bağımsız Denetim Standardı yayımlanmıştır⁴. Bu tezin konusunu oluşturan işletmelerin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine ilişkin düzenlemeler 315 sayılı BDS’de yer almaktadır. 315 sayılı BDS, isminde de yer aldığı gibi önemli yanlışlık riskinin tespitine odaklı bir standart olup denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve risklerin değerlendirmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Standart, denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirmekte olup işletme ve çevresinin tanınmasında hangi hususların dikkate alınacağını düzenlemiştir. İşletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirilmesi de bu hususlar arasında yer almaktadır.

Bu kapsamda öncelikle bağımsız dış denetim kavramının tarihsel gelişimiyle birlikte ortaya konulması ve uluslararası standartların gelişim seyrinin açıklanmasının 315 sayılı BDS ve ortaya koyduğu çerçevenin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacağı değerlendirilmektedir. Bu sayede bağımsız denetim ile finansal performans arasındaki ilişki de daha açık bir şekilde ortaya konulmuş olacaktır.

2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, denetimi gerçekleştiren yapı itibarıyla denetime konu faaliyetlerin kurumsal yapı dışında ve denetlenen firma ile herhangi bir organik bağı olmayan belli mesleki yeterliliğe sahip denetçiler tarafından gerçekleştirildiği denetim türüdür (Anıç, 2016, s.31-32).

Dış denetim denetlenen şirketin yöneticilerinin yanı sıra devlet ve şirket pay sahipleri başta olmak üzere tüm paydaşlara fayda sağlamaktadır. Denetim, şirket yöneticilerine raporlamanın süresinde ve belirlenen standartlarda yapılması, finansal bilgilerin mevzuatla uyumlu şekilde sunulması, sunulan finansal bilgilerin doğruluğunun teyidi ve önemli

⁴ <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetailPage/5167/1/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1> erişim tarihi: 04.02.2019

yanlılık risklerine ilişkin bilgi vererek finansal raporların güvenlik derecesini artırmak konusunda fayda sağlamaktadır (Karataş, 2018, s.132-140; Quick vd., 2018, s.2).

Denetim, paydaşlara asil-vekil sorununun bertaraf edilmesi, hilenin önlenmesi, yeni yatırımcıların güvenle yatırım kararı alması ve tüm paydaşların doğru bilgiye ulaşması konularında yeterli ve güvenilir bilgi sağlar (Demir vd., 2016, s.38-39; Jensen ve Meckling, 1976, s.5; Tuan, 2015, s.38-39). Bunlara ek olarak gerek şirket yöneticileri gerek şirket paydaşları için ortak fayda olarak nitelendirilebilecek bir diğer husus ise denetimden geçmiş işletmelerin daha uygun koşullarda finansman imkanına erişebilmesidir (Karataş, 2014, s.133; Quick vd., 2018, s.2).

Diğer taraftan bağımsız denetim, kamusal yükümlülüklerin doğru ve mevzuata uygun şekilde yerine getirilmesini de temin etmektedir. Bağımsız denetim sayesinde gerekli bilgilerin sunulması sağlanırken bu verilere dayanılarak kamusal faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve yürütülmesine de katkı sağlanmaktadır. Zira güvenilir ve doğru bilgi, iş ve yatırım ortamının geliştirilmesi ile vergileme gibi kamu politikalarının da daha doğru şekilde belirlenmesine altyapı teşkil edecektir. Bu kapsamda kamu otoritesini de bağımsız denetimden fayda sağlayanlar çıkar grubu içine dahil etmek gerekir.

Bağımsız denetim, faaliyet alanı göz önünde bulundurulduğunda uzun süreli mesleki geçmişi olan bir alandır. Şöyle ki bağımsız denetim alanının gelişmesine ön ayak olan ve ilk meslek mensupları olarak değerlendirilebilecek muhasebecilere ilişkin profesyonel örgütlerden İngiltere ve Galler'i kapsayan meslek örgütü İngiltere ve Galler'deki Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW) 1880 yılında⁵, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Certified Public Accountant – AICPA) ise 1887 yılında kurulmuştur⁶.

Tarihsel olarak bağımsız denetimin genel kabul görmüş ilk tanımı, AICPA tarafından yapılmış olup bu tanımda dahi denetimin o dönemde eskiye göre önemli değişim gösterdiği ifade edilmiştir. AICPA bağımsız dış denetim başlığı altında, denetimin kapsamına kayıtların gerçekleri gösterecek şekilde kaydedilip kaydedilmediğinin, bu kayıtlara dayalı olarak yapılan bildirimlerin dürüstçe hazırlanıp hazırlanmadığının ve bildirimlerin genel

⁵ <https://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are/icaew-overview>

⁶ <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>

kabul görmüş muhasebe standartları ile uyumluluğunun incelenmesinin girdiğini belirtmiş ve denetimi, muhasebe belgelerinin ve destekleyici kanıtların uygunluk durumuna yönelik bilgiye dayalı bir görüşe ulaşmak amacıyla incelenmesi şeklinde tanımlamıştır (AICPA, 1953, s.18). Bu çerçevede denetimin başlangıçta hata ve hileleri araştırmak amacıyla yapıldığını ifade etmek mümkündür.

Bağımsız denetimi yürütmekle görevlendirilen bağımsız denetçinin, denetim kapsamında belirlenen hukuki sorumlulukların yanı sıra ilgili çıkar gruplarının beklentisi nedeniyle denetim faaliyeti için gerekli dikkat ve özeni göstermesi zorunludur. Ancak dikkat ve özen öznel nitelikli olduğundan belli bir sistematik geliştirilerek denetim için asgari standartlar belirlenmesi ve denetimin bu standartlar çerçevesinde yürütülmesinde fayda görülmüştür (Tuan, 2015, s.35).

1977 yılında dünya genelinde muhasebe mesleğinin güçlendirmek üzere denetim alanında yüksek nitelikli standartlar geliştirmeyi de amaçları arasında sayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) kurulmuştur. AICPA da IFAC'ın kurucu üyelerinden birisidir⁷. IFAC bünyesindeki yetkili kurul Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) ilk kez bağımsız denetim alanında uluslararası düzeyde standartlar yayımlamıştır.

Artan uluslararası sermaye hareketleri, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği ihtiyacını artırmış, gelişen finans piyasaları, finansal varlıkları çeşitlendirmiş ve karmaşık hale getirmiş buna bağlı olarak finansal tablolarda manipülasyon riski de artmıştır. Değişen yönetim anlayışına bağlı olarak firmanın performansına dayalı teşvikler verilmeye başlanması teşviklerden yararlanma ihtimali olan kişilerin şirketin finansal performansına ilişkin yanıltıcı bildirimlerde bulunması riskini artırmıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetime ilişkin standartlar da zaman içinde gelişim ve değişim geçirmiştir.

Söz konusu dönüşümde 1990'lı yılların sonu 2000'li yılların başında yaşanan mali skandalların etkisi büyüktür. Söz konusu skandallardan en bilineni olan Enron'un iflasında, denetim firması (Arthur Andersen), manipülasyon sürecine ortak olmuş hatta iflasın normal

⁷ Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin de IFAC kurucu üyeleri arasında yer almış olup bu duruma Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim kısmında değinilmiştir.

şartlarda olması gerekenden daha sonra gerçekleşmesi ve buna bağlı olarak yaşanan kaybın daha yüksek tutarlara çıkmasına katkıda bulunmuştur (Erdoğan, 2006, s.115; Kandemir ve Kandemir, 2012, s.118). Enron olayının yanı sıra Worldcom, Tyco International, Xerox, IBM, Harris Scarfe ile HHH Sigorta şirketlerinde yaşanan sorunlar bu şirketlerin denetimini yapan büyük firmalarla birlikte bağımsız dış denetim ve muhasebe sisteminin de sorgulanmasına neden olmuş bu durum finansal raporlara ve buna bağlı olarak sermaye piyasasına güveni de derinden sarsmıştır (Çelik, 2012, s.33-38)

Söz konusu skandallara bağlı olarak ABD, birtakım tedbirler almış ve şirket açıklamalarının doğruluğunu ve güvenilirliğinin artırılması suretiyle yatırımcıları korumak üzere Sarbanes-Oxley adıyla bilinen Kanun çıkarılmıştır (Arnold ve de Lange, 2004, s.763). Yasa kapsamında denetçi bağımsızlığı, şirket sorumluluğu ile finansal raporların iyileştirilmesi başlıkları altında yükümlülükler içeren önemli düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemede yer alan hükümler ABD ile sınırlı kalmamış ve denetim standartları başta olmak üzere birçok ülkenin iç mevzuatları için de emsal teşkil etmiştir. Emsal düzenlemelere Türk Ticaret Kanununda da rastlanmaktadır⁸.

Avrupa Birliği, biraz gecikmeli olarak uluslararası süreci takip etmiştir. AB, muhasebe ve denetim alanında 4,7 ve 8 numaralı yönergeleri hazırlamıştır. AB, doğrudan denetim standartları yayımlamamakla beraber 1984 yılında yayımladığı Sekizinci Yönerge ile bağımsız denetime ilişkin önem arz eden, denetçinin sorumlulukları ve nitelikleri gibi hususlara ilişkin açıklamalar yaparak üye ülkeler için bir düzenleme çerçevesi ortaya koymuştur (Dönmez ve Ersoy, 2006, s.72-73).

IAASB tarafından yayımlanan standartlar bir referans oluşturmakla birlikte ulusal meslek kuruluşları bir süre daha kendi düzenlemelerini yapmaya devam etmiştir. Ancak AB, 2000 yılında aldığı ve Avrupa Parlamentosu tarafından 2002 yılında onaylanan karar ile UFRS'ye uyumu benimsemek ve 2005 yılından itibaren borsaya kayıtlı işletmelerin mali tablolarını bu şekilde hazırlaması zorunlu kılmak suretiyle uluslararası standartları kabul konusunda ilk adımı atmıştır. (Parlakkaya, 2004, s.128-129)

⁸ Konu detaylı olarak Türkiye'de Bağımsız Denetim bölümünde incelendiği için tekrardan kaçınılmıştır.

Ulusal nitelikli kurum olması hasebiyle diğer ülkelerdeki benzer meslek kuruluşları gibi kendi standartlarını yayımlamaya devam eden ancak tarihi geçmişi ve alandaki kabul düzeyi itibarıyla ayrı bir konumu bulunan AICPA'nın alt komitelerinden biri olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standart Board - ASB) da 2007 yılından itibaren yayınladıkları standartları IAASB tarafından yayımlanan standartlar ile uyumlaştırmaya başlamıştır. Bu çerçevede geldiğimiz nokta itibarıyla IAASB tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları, IFAC'ın kurumsal niteliğinin yanı sıra ulusal düzeyde standart belirleyicilerin de temel alması nedeniyle genel kabul görmüş denetim standartları olarak kabul edilmektedir.

Türkiye'de bağımsız denetim konusunda 1960'lı yıllardan itibaren başlayan süreç gerek uluslararası standartlara uyum gerek iç mevzuatta yeknesaklığın sağlanması bakımından önemli ilerlemeler sağlayarak devam etmiştir. AB'ye üyelik sürecinin de etkisiyle yapılan düzenlemeler ve bilhassa yeni Türk Ticaret Kanununda denetime ilişkin yer alan düzenlemeler ile yeni bir aşamaya geçilmiştir.

2.1.1. Türkiye'de bağımsız dış denetim

Türkiye'de bağımsız denetim, muhasebe kayıtlarının doğru olarak tutulması amacıyla yapılmaya başlanmıştır. İşleme Vergisi Kanunu ile satış faturası yürürlüğe girmiş ve vergi, bunlara dayanılarak yapılan beyan üzerinden alınmaya başlanmıştır. Buna bağlı olarak kayıtların doğruluğu önem kazanmış ve söz konusu Kanunun 62. maddesi ile defterlerde kayıtlı değerler ile beyanların doğruluğunun muhasebe uzmanları veya vergi memurları tarafından denetleneceği hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetinin ilk kez 1926 yılında İşleme Vergisi Kanunu ile başladığını ifade etmek mümkündür (Türker, 2006, s.5).

Vergi denetimi ihtiyacından doğan bağımsız denetim sonrasında aşağı yukarı her ülkede olduğu gibi ekonomik gelişmeler ve sermaye hareketlerine bağlı olarak gelişim göstermiştir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.18). Bu çerçevede bağımsız dış denetim tanımına daha uygun nitelikte denetim faaliyetleri 1960'lı yıllarda uluslararası alanda faaliyet gösteren bankaların kredi denetimleri ile doğrudan yabancı yatırım yapan yatırımcıların bilgi ihtiyaçları ve yerli firmaların uluslararasılaşması gibi etkenlere bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu talebin ortaya çıkmasında 1950'li yıllarda çıkarılan Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu ile eski Türk

Ticaret Kanununun kabulünün önemli bir altyapı sağlamış olduğunu ifade etmekte fayda bulunmaktadır.

Denetim talebinin yurtdışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından talep edilmesi nedeniyle öncelikle yabancı denetim firmaları tercih edilmiş buna bağlı olarak Türkiye’de ilk olarak 1967 yılında denetim firması Touch Ross tarafından yerli ortakları da olan MUHAS A.Ş. kurulmuştur. Bunu Türkiye’de gerek muhasebe alanının gerek muhasebecilik mesleğinin gelişmesinde çok önemli yeri olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından Aris Araştırma, Danışmanlık ve Geliştirme A.Ş. takip etmiştir. Devam eden dönemde dışa açılma, artan uluslararası bütünleşme gibi etkenlere bağlı olarak gerek yabancı sermayeli gerek yerli denetim firmaları kurulmaya devam etmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s.576; Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.3; Uzay vd., 2008, s.3).

Bu noktada Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin sürece katkısına değinmekte fayda görülmektedir. Dernek ilk yerli denetim firmasını kurmanın yanı sıra meslek ruhsatı verme, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) üye olmak, IFAC’ın kurucu üyeleri arasında yer almak gibi önemli roller üstlenmiştir.

Bağımsız denetim mevzuatı bakımından 1981 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak SPK’nın kurulması önemli bir aşama olarak kabul edilmelidir. Söz konusu Kanun ile menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklıklara, bilanço, kâr ve zarar cetvelleri ile yıllık yönetim ve denetim kurulu raporlarını Kurul tarafından tespit edilecek şekil ve esaslar dahilinde düzenleme zorunluluğu getirilmiş, SPK’ya kâr ve zarar cetvellerini tespit edeceği mercilere inceleyerek tasdik etme yetkisi verilmiştir. Aynı Kanun ile SPK, kendisine iletilen raporları değerlendirmek ve ortaklık mali durumunda tehlikeli sayılacak belirtilerin tespiti halinde ortaklığın dikkatini çekmek, Kanuna tabi anonim ortaklıklar ile sermaye piyasasında faaliyette bulunan yardımcı kuruluşların faaliyetlerinin söz konusu Kanuna ve ilgili mevzuata uygunluğunu denetlemek yetki ve görevlerine sahip olmuştur.

Bu yetkiye dayanılarak sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere SPK tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemek amacıyla 1987 yılında

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır⁹. Söz konusu Yönetmeliğin yayım tarihinde bağımsız denetleme ilk olarak “*ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elamanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmıyorsa tespit edilmesi ve rapora bağlanması*.” şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelikte denetimin mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk yönünden defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılacağı ifade edilmiştir. Bu noktada dış denetimin vergisel bir denetim olmadığı farklı maddelerde tekrar tekrar vurgulandığını, bağımsız dış denetimin vergisel denetimi ikame etmediğini anlatmak için özel çaba gösterildiğini de belirtmekte fayda vardır.

1980’li yıllarda yaşanan en önemli gelişmelerden birisi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun çıkarılmasıdır. Kanunun amacı, “*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konuları arasında işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaya; yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusuna ise tasdik işlemleri yapmaya imkan veren hükümler konulmuştur. 3568 sayılı Kanunun geneli incelendiğinde SPK görev ve yetki alanında olmayan ve SPK tarafından düzenlenen mevzuatta kapsama girmediği açıkça ifade edilen vergisel iş ve işlemler ile vergisel denetimin parçası sayılabilecek tasdik

⁹ 13/12/1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

işleminin düzenlendiği görülmektedir. Tasdik işleminin içeriği incelendiğinde ise 2499 sayılı Kanunda bağımsız denetimde yer alan hususlarla birebir benzerlik bulunduğu görülmektedir. Ancak gerek 2499 sayılı Kanunda vergisel denetimin kapsamda bulunmadığına ilişkin hükümler gerek 3568 sayılı Kanunun vergisel boyuta ağırlık vermesi uygulamada ticari muhasebe ve vergi muhasebesi farkının doğmasına sebebiyet vererek mevzuatın yeknesak hale gelmesine engel olmuştur.

Bağımsız denetim alanındaki bir diğer önemli gelişme ise Bankacılık sisteminde de bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapılmasıdır. Türkiye’de bağımsız denetimin ilk icra alanlarından olan bankacılık sektöründe bağımsız denetim daha önce değinildiği üzere kredi anlaşmaları çerçevesinde başlamıştır. 1984 yılında 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununda 15/12/1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3098 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak bilgi isteme yetkisi, bankaların bilançoları ve raporları başlıklı 43 üncü maddeye “*Bankalar, mali durumlarının gözetim ve denetiminin sağlanması amacıyla Başbakanlıkça belirlenecek, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını Bankaya vermek zorundadırlar.*” hükmü eklenmiştir. Bu maddeye dayanılarak 16/1/1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği” ile bankacılık sektörü de bağımsız denetime ilişkin detaylı bir düzenlemeye kavuşmuştur.

Bağımsız denetim konusunda 1990’lı yılların başında önemli adımlar atılmıştır. 1992 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardının çevirisi yapılmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.18-20) 1994 yılında ulusal muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, ulusal standartların belirlenmesinde uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını esas almayı ve ülke yapısına göre uyarlama yapmayı ilke olarak belirlemiştir. TMUDESK bünyesinde 30 muhasebe standartları komisyonu ve bir denetim standartları komisyonu oluşturulmuş olup hazırlanacak muhasebe ve denetim standartlarına TÜRMOB’dan ruhsat alan meslek mensupları ile içerisinde Başbakanlık, Maliye Bakanlığı, o zamanki adıyla Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, SPK ile Sayıştay Başkanlığı gibi TMUDESK üyesi kamu kurum ve kuruluşlarının da uymasının zorunlu olduğu kabul edilmiştir (Yalkın, 1995, s.261). TMUDESK faaliyette bulunduğu dönemde toplam 19 muhasebe standardı yayımlanmış

ancak denetim standardı yayımlayamamıştır. Diğer taraftan kullanma zorunluluğu bakımından yasal dayanağı olmadığı için yayımlanan muhasebe standartları da tavsiye niteliğinde kalmıştır. Ancak yine de TMSK tarafından yayımlanan standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olması UFRS’de gözetilen felsefenin ulusal mevzuata yansıtılması bakımından önemli katkı sağlamıştır (Parlakkaya, 2004, s.130)

1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen Ek Madde-1 ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurulun yetki ve görevleri, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak olarak belirlenmiştir. Kurul, üyelerinin atanması ile 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK, hukuken KGK’ya devrolunduğu tarihe kadar yasal dayanağına sahip 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Türkiye Muhasebe Standardını yürürlüğe koymuştur (Memiş ve Güner, 2011, s.154) SPK ve BDDK gibi ilgili diğer kuruluşlar da kendi düzenlemelerini buna uygun hale getirmişlerdir. Bu çerçevede TMSK, görev alanına girmediği için doğrudan denetim standardına yönelik bir çalışma yapmamış olmakla birlikte muhasebe ilkelerini belirlemesi bakımından önemli bir adım atmıştır. Zira muhasebe, belirlenen çerçevede mali nitelikli işlemlerin kayıt altına alınma şeklini belirleyerek denetime temel oluşturmakta denetim ise muhasebe kayıtlarının mevzuat, ilke ve kurallara uyum düzeyini kontrol etmektedir.

Münhasıran bağımsız denetime ilişkin olarak 2003 yılında TÜRMOB bünyesinde ulusal denetim standartlarını hazırlamak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Türkiye Denetim Standartları Kurulu, uluslararası uyumu da gözeterek IFAC tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartlarını tercüme etmiştir. Ancak mevzuat dayanağı olmayan standartlar yine uygulamada karşılık bulamamıştır.

Bu noktada Türkiye’nin 1987 yılında tam üyelik başvurusunda bulunduğu Avrupa Birliğinin Türkiye’de bağımsız denetime etkisine değinmekte fayda görülmektedir. AB tarafından denetime özgü hususları düzenleyen 8 numaralı Yönerge, Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 1984 yılında hazırlanmış olup esasında Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin ortaya çıkışı, muhasebe standartlarının belirlenmesi gibi noktalarda çok etkin olmamıştır.

KGK, Türkiye Denetim Standartlarına ilişkin genel bilgi notunda¹⁰ 1999 yılında AB'ye adaylık sürecinin başlamasıyla birlikte 8 numaralı Yönergenin önem kazandığına ve ulusal mevzuatta bu yönde gelişmeler gözlemlendiğine vurgu yapmıştır. AB'nin 2005 yılından itibaren borsaya kayıtlı işletmelerin mali tablolarını UFRS'ye uyumlu şekilde hazırlamasını zorunlu kılmasının etkisiyle uyum sürecinde düzenlemeleri ulusal mevzuata yansıtmak amacıyla SPK, 2003 yılında yayımladığı Seri XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği ile 1 Ocak 2005 tarihinden sonra geçerli olmak üzere UFRS'ler ile uyumu gözetilen bir düzenleme yapmıştır (Parlakkaya, 2004, s.128-134). Diğer taraftan genel olarak muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemeler, Şirketler Hukuku başlıklı altıncı fasıl kapsamında yer almakta olup yeni TTK'nın hazırlanmasında dikkate alınmıştır. 3568 sayılı Kanunda da gerek IFAC standartları gerek AB 8. Yönergesi uyarınca uyumlaştırma çalışmaları yürütülmüştür (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.18-20). Bu noktada bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesinin ve muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemeleri tek elden yapmak üzere bağımsız bir otoritenin kurulmasının AB uyum süreci kapsamında ön plana çıkıp ulusal mevzuata girdiğini ifade etmek mümkündür (Memiş ve Güner, 2011, s.154-158).

2011 yılında 660 sayılı KHK ile KGK kurulmuştur. Söz konusu KHK'nın amaç maddesinde Kurumun, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine sahip olarak kurulduğu ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim süreci özetle gözden geçirildiğinde bağımsız denetimin başlangıçta vergisel konulara ilişkin olarak ortaya çıktığı zamanla gelişen finansal piyasalar ve uluslararası entegrasyona bağlı olarak yaygınlaştığı ifade edilebilir. Özellikle banka ve halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetim kapsamında bulunduğu ve bunların finansal raporlama ve denetim standartlarına ilişkin çalışmalara konu olduğu görülmektedir. Gelişen ve bütünleşen uluslararası piyasalar, kaliteyi ve karşılaştırılabilirliği temin etmek amacıyla uluslararası standartları gerekli kılmış ve uluslararası düzeyde kabul gören muhasebe ve

¹⁰ http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15122017.pdf erişim tarihi: 10.05.2019

denetim standartları belirlenmiştir. Devam eden dönemde gerek uluslararası bağımsız denetim skandalları etkisiyle başta ABD’de olmak üzere alınan önlemler gerek AB tarafından uluslararası standartlara uyumun benimsenmesi Türkiye’de ulusal mevzuatı da şekillendirmeye başlamış ve SPK ve BDDK gibi finansal piyasaları düzenlemekle yetkili ve görevli kurumlar kendi mevzuatlarını bu çerçevede düzenlemişlerdir (Esendemirli,2013, s.99-103; Karataş, 2014, s.139)

Benzer şekilde muhasebe mesleğini düzenleyen temel mevzuat 3568 sayılı Kanunda da uyum niteliğinde değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Diğer taraftan ortaya çıkan çok başlı yapının bertaraf edilmesi, kamu gözetiminin etkinleştirilmesi ile faaliyetlere temel teşkil edecek muhasebe ve denetim standartlarının tek elden belirlenmesi amacıyla yeni bir kurumsal yapı oluşturulduğu ve KGK’nın faaliyete geçtiği görülmektedir. Son olarak yeni Türk Ticaret Kanununun yayımlanması bağımsız denetim alanında atılan en büyük adım olmuştur.

2.1.2. Bağımsız denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetim

Denetim standartları, bağımsız denetim konusunda ulusal ve uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ve bilhassa AB uyum sürecinin etkisiyle ülke gündemine girmiştir. 660 sayılı KHK ile kurulan KGK’ya söz konusu KHK ile bağımsız denetime ilişkin standartları yayımlama yetkisi¹¹ verilmiş olup KGK, bu yetkisi çerçevesinde yayımlayacağı standartlar için IFAC tarafından yayımlanan denetim standartlarını temel almayı benimsemiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetim standartları; “... *bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri*” ifade eder şeklinde tanımlanmış olup denetim faaliyetine ilişkin genel çerçeve oluşturulmuştur. KGK, 1/1/2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere denetim standartlarını yayımlamaya başlamış ve toplamda 37 denetim standardı yayımlamıştır.

Bağımsız denetimin amacı 200 sayılı BDS’de, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak belirlenmiştir. Finansal tablolar, ihtiyaç sahibi mevcut ve potansiyel yatırımcılar başta olmak üzere, tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar ile

¹¹ 660 sayılı KHK’nın 9 uncu maddesinin (c) fıkrası.

kamu kesiminin işletmeye ilişkin mali nitelikli bilgi ihtiyacını karşılamak üzere hazırlanan ve işletmenin varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin detaylı bilgi veren tablolardır (Örten vd., 2015, s.2-3).

Bağımsız denetim standartları, bir denetçinin finansal tabloları denetlemesi amacına yönelik hazırlanmışlardır. Bu kapsamda genel hatlarıyla BDS'ler, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin ne amaçla, hangi yöntemler takip edilerek yapılacağı ve nasıl raporlanacağına ilişkin hükümler içermektedir.

Denetimi gerçekleştirecek denetçinin genel amaçları ise, 200 sayılı BDS'de bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmak şeklinde belirlenmiştir.

Bu çerçevede bağımsız denetime ilişkin olarak finansal tablolardan ne anlaşılması gerektiği açıklanmalıdır. Finansal tablolar, 200 sayılı BDS'de *“ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur.”* şeklinde tanımlanmış olup genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşan dipnotların da bu tabloların parçası olduğu ifade edilmiştir. Dipnotların geçerli raporlama çerçevesi içinde açıklamalara yer verilmesi nedeniyle en önemli kısım olduğu da kabul edilmektedir (Örten vd., 2015, s.19). Bu noktada geçerli finansal raporlama çerçevesine değinmekte fayda görülmüştür. Geçerli finansal raporlama çerçevesi; genellikle yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarından veya mevzuat hükümlerinden oluşmaktadır. Geçerli finansal raporlama çerçevesi ayrıca, tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirlemektedir. Bu kapsamda bazı finansal raporlama çerçeveleri bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlaması amacıyla hareketle tam bir finansal tablolar setini; finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlardan müteşekkil olarak belirlerken diğer bazı finansal raporlama çerçeveleri

belli bir amaca uygun olarak tek bir finansal tablo ve ilgili dipnotları da kendi başına tam bir finansal tablo seti olarak kabul edebilmektedir.

Bu doğrultuda geçerli finansal raporlama çerçevesi; finansal tabloların hazırlanmasında yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından kabul edilen, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesi olarak tanımlanmıştır. Ancak gerçeğe uygun sunum bağlamında yönetimin zorunlu kılınan açıklamalar dışında da açıklama yapmasının veya duruma göre belirlenen çerçevenin belli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini de içermektedir. Bu kapsamda yukarıda sayılanların yanı sıra dağıtılmamış kârlar tablosu, özkaynakları içermeyen varlık ve borçlar tablosu, hasılat ve gider tablosu ile ürün grubuna ilişkin faaliyet tablosu da tek bir finansal raporlama çerçevesi olabilecektir.

Yanlışlık kavramı, tanım itibarıyla *“raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık”* olup yanlışlığın nedeni hata veya hile olabilmektedir. 240 sayılı Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları başlıklı BDS’de hata ile hile arasındaki temel farkın da kasıt olduğu belirtilmiştir. Hata, ağırlıklı olarak unutkanlık yahut standartların yanlış yorumlanmasından kaynaklanmakla birlikte hile daha karmaşık bir durumu ifade etmektedir. Tanım itibarıyla hile; yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir. Genel olarak hile, finansal raporlamadan kaynaklananlar ile varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklananlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Hilenin tespiti hataya göre çok daha zordur. Hile kapsamında sahtekarlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi, denetçiye gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması, kayıtların muvazaalı işlemlerle desteklenmesi gibi durumlarla karşılaşılabilmesi mümkündür.

Hile, konusu itibarıyla 240 sayılı BDS’de detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin hile tespit edebileceği ifade edilmekle birlikte hilenin gerçekten varlığına ilişkin yasal bir hüküm veremeyeceği düzenlenmiştir. Diğer taraftan hilenin önlenmesi ve tespit

edilmesine ilişkin esas sorumluluğun yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların hileye imkan veren fırsatları azaltma ve ceza gibi kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda sorumlu tutmaktadır.

Performans ölçümü bağlamında 240 sayılı BDS’de işletme yönetiminin, analistlerin şirketin performansına ve kârlılığına ilişkin algılarını etkilemek amacıyla kazanç yönetimine başvurması ihtimalinin, hileye örnek gösterilmesi tez konusu açısından önemli bulunmuştur. Zira hilenin tespiti ve önlenmesinde esas sorumlu denetçi olmasa da düzenlemeler denetçinin hileye karşı sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Denetçinin sorumluluğu finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmek şeklinde düzenlenmiştir. Hile konusundaki örnek risk faktörlerine 240 sayılı BDS’de yer verilmiş olup bunlar teşvikler/baskılar, fırsatlar, iç kontrol bileşenlerinin yetersiz olması ile tutumlar/rasyonelleştirmeler başlıkları altında sayılmıştır.

Bu noktada önemli yanlışlık hususuna da değinmek gerekmektedir. Yanlışlığın bağımsız denetimde dikkate alınması için önemlilik arz etmesi gerekmektedir. Zira denetçi yanlışlıkların ve eksikliklerin tamamının tespitinden değil, tek başına veya topluca finansal tablo kullanıcıların davranışlarını etkileme düzeyini değerlendirerek buna göre önemlilik arz eden yanlışlık ve eksiklikleri tespit etmekle sorumlu tutulmuştur.

Öne çıkan bir diğer kavram da önemliliktir. Önemlilik genel olarak, yanlışlıkların (eksiklikleri de içerir) tek başına veya topluca finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesinin makul ölçüde beklendiği yanlışlıkları ifade etmektedir. Ancak burada önemlilik düzeyinin belirlenmesi mesleki yargı kapsamında değerlendirilmekte olup yönlendirme yapmamak amacıyla denetçiye yöntemsel serbesti tanınmıştır (Cömert, 2012, s.31; Durak vd., 2011, s.267; Erdoğan, 2006, s.113). Önemlilikle ilgili yargılara, içinde bulunulan şartlar ışığında ulaşılması öngörülmektedir.

Önemlilik için gerek FASB tarafından gerek BDS’de yapılan tanımlardan hareketle önemlilik konusunu nicel ve nitel önemlilik olarak iki ana başlıkta incelemek faydalı görülmektedir. Zira yanlışlığın tutarı önemli bir gösterge olmakla birlikte, sayısal büyüklüğün önemlilik için tek başına yeterli olmadığı kabul edilmekte, tutarı düşük olmakla

birlikte tek bir kalemdeki yanlışlığın ise önemli olabileceği ifade edilmektedir (Erdoğan, 2006, s.113)

Nicel önemlilik; yanlışlığın sayısal/maddi boyutuna göre değerlendirme yapılarak belirlenmektedir. 320 sayılı Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik başlıklı BDS’de nicel değerlendirme belirlenecek bir kıyaslama noktasına yüzdesel oran uygulamak suretiyle yapılacağı belirtilmiştir. Değerlendirme, yanlışlığın işletmenin finansal performansına etkisi üzerinden yapılmaktadır. Bu kapsamda örnek olarak net kârın yüzde 5’ine kadar yapılan yanlışlıkların önemli olmadığı, yüzde 10’unu aşan yanlışlıkların ise önemli olduğu şeklinde belli eşik değerler belirleyerek nicel açıdan değerlendirme yapılabileceğine ilişkin örnekler verilmiştir (Erdoğan, 2006, s.113-119) Benzer şekilde işletmenin kârlılık durumunun önceki yıllar ortalamasının üzerinde artması yahut azalması da nicel önemlilik bağlamında kullanılacak bir ölçüt olabilir.

Nitel önemlilik ise yanlışlığın maddi değeri ve finansal performansa etkisinin yanı sıra yanlışlığın niteliğinin de göz önünde bulundurulmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda yanlışlığın nedeni ve içeriği önem kazanmaktadır. Örnek olarak şirketi normalde zarar etmişken kârlı gösteren toplamda ufak tutarlardaki hileler niceliksel olarak önemli kabul edilmeyebilir ancak niteliksel açıdan değerlendirildiğinde oldukça önemlidir (Cömert, 2012, s.33).

Bağımsız denetimin standartlarda yer alan tanımı ve bu tanım kapsamında öne çıkan kavramlar açıklanmaya çalışılarak denetimin amacı daha anlaşılır şekilde ortaya konmaya çalışılmıştır. BDS’ler denetim faaliyeti kapsamında denetçinin finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılmaktadır. 315 sayılı BDS de bu bağlamda denetçiye finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirmek üzere işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirmiş olup bu kapsamda işletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesini de düzenlemiştir.

2.2. 315 Sayılı BDS Kapsamında Finansal Performans Değerlendirmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi

315 sayılı BDS’de finansal performans ölçümüne yönelik düzenlemeler yer almakla birlikte doğrudan finansal performans ölçümünün bir tanımı yapılmamış bağımsız denetim kapsamında hazırlanması öngörülen finansal tablolar ile göz önünde bulundurulmasında fayda görülen hususlara ilişkin örneklere yer verilmiştir. Bu doğrultuda öncelikle finansal performans kavramına değinmekte fayda görülmüştür.

Performans genel anlamda, amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel veya nitel olarak belirleyen bir kavramdır. İşletme performansı bu doğrultuda kullanılan girdilerle hedeflere ulaşma düzeyinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Akal, 2005, s.91). Bu sayede başarı ile başarısızlık arasındaki fark kanıtlara dayalı olarak daha nesnel şekilde ortaya konabilmektedir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007, s.545) Performans ölçümü ve değerlendirmesi bu bağlamda elde edilen gerçekleştirmelerin beklenen sonuçlar ile karşılaştırılarak yorumlanmasını içermektedir.

Performans ölçümü ve değerlendirmesi genel hatlarıyla geleneksel ve geleneksel olmayan şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel ölçütler belli operasyonel süreçleri ve insan kaynaklarına ilişkin ölçütleri içerseler de genel olarak finansal nitelikli göstergelerle ölçüme dayanmaktadır. Geleneksel olmayan yöntemler ise performansın yalnızca finansal göstergelerle değil özellikle teknolojiye bağlı olarak daha detaylı ve anlık şekilde, çıktı ve sonuç odaklı, yalnızca müşteri değil tüm iç ve dış paydaşların memnuniyetine odaklanacak ölçütler üzerinden ölçümünü ve değerlendirilmesini savunmaktadır. (Başat, 2009, s.65-66; Kennerley ve Neely, 2002, 1223-1227; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007, s.546).

Bu doğrultuda yalnızca finansal nitelikli göstergelerin odaklı oldukları alanlara özgü bilgi vermekle birlikte gerek işletmenin genel performansının ölçülmesine gerek geleceğe dönük öngörü sağlama yeterliliğine eleştiriler getirilmiştir. (Bourne vd., 2000, s.755; Neely, 1999, s.211) Buna bağlı olarak finansal göstergelerin yanı sıra finansal olmayan göstergeleri de analize dahil eden performans değerlendirme yöntemleri ortaya konmuştur.

Bunlardan yatırımın geri dönüş oranı; elde edilen fayda/kâr ile yatırım maliyetinin karşılaştırılarak yatırımın etkinliğini değerlendirmeye imkan veren mali nitelikli bir performans değerlendirme yöntemidir. (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007, s.549)

TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) ise çok kriterli bir karar verme yöntemidir. (Demireli, 2010, s.104). Çok kriterli karar verme teknikleri, genel itibarıyla karara etki eden ve bazen birbiriyle zıt karakterli birden çok değişkeni değerlendirerek sonuca ulaşmaya hizmet etmektedir. Alternatifler arasında farklı kriterlere göre en uygun çözüm, bilginin sayısallaştırılmaması veya yetersiz olması yahut ihtiyaca uygun veri olmaması ve kısmen de konuya ilişkin bilgi düzeyinde eksiklikler nedeniyle tam olarak hesaplanamaz (Chen ve Hwang, 1992, s.3-4). Buna çözüm olarak Hwang ve Yoon (1981) tarafından geliştirilen ve bulanık küme (fuzzy set) teorisine dayalı TOPSIS yöntemi çözümün, ideal çözüme en yakın, negatif ideal çözüme en uzak olacak şekilde bulunabileceğini savunmaktadır. İdeal çözüm, değerlendirmeye alınan kriterler bazında ulaşılmak istenilen en üst düzeyi temsil ederken negatif ideal çözüm de tersi durumu, kriterler temelinde en kötü durumu ifade etmektedir. (Hwang ve Yoon, 1981, s.128). Kavram itibarıyla farklı taraflarca farklı şekilde anlaşılabilen ve ölçümünde nicel verilerin yanı sıra nitel verilere de ihtiyaç duyulan ve ölçümü bakımından genel bir kabul bulunmayan performans için TOPSIS yöntemi yoğun olarak kullanılmaktadır.

Ekonomik Katma Değer (EVA) ise; gerçekleştirilen faaliyet ile bu faaliyet sonucunda elde edilen getirinin, faaliyeti gerçekleştirmek için katlanılan maliyet (alternatif maliyeti dahil) ile karşılaştırılmak suretiyle değer yaratılıp yaratılmadığına ilişkin bilgi vermeyi amaçlayan bir performans değerlendirme yöntemidir. (Young, 1997).

Kurumsal Karne (Dengeli Puan Kartı), işletmelerin stratejilerini birim ve birey bazlı hedeflere dönüştürerek işletme performansının ölçümünü savunan bir yöntemdir. Kurumsal karne de performans değerlendirme hissedar, müşteri, yenilik ve öğrenme ile içsel faaliyetler olmak üzere dört başlık üzerinden yapılır. Müşteri eksenini temelinde finansal niteliklidir. Kurumsal karne kapsama diğer eksenleri de dahil ederek faaliyet-hedef ilişkisi temelinde performans değerlendirmesi yapmayı öngörmektedir. (Başat, 2009, s.64-69; Kaplan ve Norton, 1992).

Finansal olmayan göstergeleri de analize dahil etmeyi öngören bir diğer yöntem olan performans piramidi ise genel hatlarıyla işletme faaliyetlerini uzun vadeli hedefler ile ilişkilendirmekte ayrıca iç ögeler ile dış ögelerin performansının ayrıştırılarak incelenmesine imkan vermektedir. Performans piramidi yönteminin uygulanması için işletme tarafından uzun vadeli stratejiler ve bu kapsamda hedefler belirlemeli ve bunlara ulaşmayı sağlayacak faaliyetler planlanmalıdır. Gerçekleştirilmesi öngörülen faaliyetler için göstergeler belirlenerek gerçekleştirmeler izlenmelidir (Başat, 2009, s.77-78, Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007, s.553-554).

Performans prizması ise esasında performans piramidinin geliştirilmiş hali olarak da tanımlanabilir. Performans prizması performans değerlendirmede dikkate alınacak değişkenlere yenilerini ekleyerek performans değerlendirmesini paydaş tatmini, stratejiler, süreçler, yeterlikler ve paydaş katkısı gibi kriterler üzerinden yapmaktadır. Performans prizmasının temel farkı işletmenin tüm iç ve dış paydaşlarını analize dahil etmesidir. (Neely vd., 2001, s.6-7). Burada sayılanlar dışında da performans değerlendirme yöntemleri bulunmaktadır. Ancak finansal olmayan göstergeleri analize dahil eden performans değerlendirme yöntemlerine ilişkin genel bir görünüm sağlamak ve performans değerlendirme yaklaşımlarındaki farklılıklara yönelik genel nitelikli bilgi vermek amacı doğrultusunda yukarıda sayılan yöntemler yeterli görülmüştür.

İşletme performansı, girdinin çıktıya dönüştürülme sürecinde yer alan birden çok alt sistemin katkısı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Finansal faaliyetler de esasında bu alt sistemlerden birini oluşturmasına rağmen tüm alt sistemlerle kuvvetli bağa sahiptir. Bu bağlamda finansal performans göstergelerine dayalı yapılan değerlendirmelerin tek yönlü ve kısıtlı bilgi verdiğine dair eleştirilere bağlı olarak geliştirilen ve finansal olmayan göstergeleri de işletmenin performansının değerlendirilmesi için önemli gören tüm yöntemler, aynı zamanda finansal performansın da analize katılmasını savunmuşlardır. ve finansal göstergeleri işletme performans değerlendirme çalışmalarının vazgeçilmez bir parçası olarak kabul etmişlerdir(Aydın, 2009; Başat, 2009; Bourne vd., 2000; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007).

Bu durumun ortaya çıkmasında işletme faaliyetlerinin başlıca amacının kâr elde edilmesi olması ve kârın temelde finansal bir gösterge/sonuç olmasının önemi büyüktür. Ayrıca finansal olmayan performans göstergelerinin işletme faaliyetlerinin amacı olarak tanımlanabilecek kâr (zarar) ile doğrudan ilişkisini kurmanın nispeten zor olması, finansal

olmayan göstergelerin belirlenmesi, ölçümü ve değerlendirmesinin finansal performansa nazaran daha zahmetli ve maliyetli olması da bu durumun ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Çok sayıda finansal performans göstergesi bulunmakla birlikte özellikle işletmenin temel ve nihai amacı olması bakımından kâr, belirli dönemdeki gelirler ile giderleri karşılaştıran, kolay anlaşılabilir, güvenilir ve doğrulanabilir olması nedeniyle en önemli ve yaygın gösterge olarak karşımıza çıkmaktadır (Akal, 2005, s.22, s.176-177). Diğer taraftan işletme kârlılığı işletmenin sürdürülebilirliğinin tespiti için temel unsurlardan biri olarak da karşımıza çıkmaktadır. Nitekim 1 Nolu TMS de işletme geçmişinde finansal kârlılık ve finansmana erişim bakımından sorunlu bir durum yoksa ayrıntılı çalışma yapmadan işletmenin sürekliliğine kanaat getirilebileceği ifade edilmiştir.

Ancak ticari hayatta yaşanan gelişmeler özellikle faaliyetlerin çeşitliliği ve finansal araçların karmaşıklığına bağlı olarak TMS'de klasik kârın yanı sıra gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları da içeren kapsamlı kâr tanımını da düzenlenmiş ve firmaların raporlaması zorunlu kılınmıştır (Ulusan, 2013, s.47).

Kâr, finansal performans bakımından bir gösterge olmakla birlikte aynı zamanda faaliyetlerin sonucu olup kârın elde edilmesine etki eden unsurların daha detaylı ve sağlıklı değerlendirilmesi amacıyla kâr dışında da finansal göstergeler belirlenmiştir. Bu bağlamda finansal performans ölçümünde; kârlılık ile birlikte finansal performansını yansıttığı düşünülen satış hacmi ve satışların kârlılığı, varlıkların etkin kullanım kapasitesi, borçluluk oranları ve firma değeri ile bunların yıllar itibarıyla değişimini yansıtan göstergeler de kullanılmaktadır (Aydın, 2009, s.57-59).

Yaygın olarak kullanılan göstergeleri genellikle likidite oranları, mali yapı oranları, ticari oranlar, devir oranları ile kârlılık oranları olmak üzere beş grupta toplamak mümkündür. Genel hatlarıyla, likidite oranları işletme varlıklarının likidite derecesini ölçmeyi amaçlamaktadır. Mali yapı oranları ağırlıklı olarak işletmenin finansman yapısına yönelik olup iç ve dış kaynaklar, dış kaynakların vade durumu ve bunların işletme varlıklarına ilişkin oranları gibi göstergelerden oluşmaktadır. Ticari oranlar, amaç itibarıyla işletmenin ticari faaliyetlerini çalışan, stok ve sermaye üzerinden değerlendirmeye yönelik göstergelerdir. Devir Oranları ise genel olarak satışlar üzerinden işletme varlıklarının verimlilik düzeyi ile ortalama tahsilat ve satış sürelerini ortaya koyan göstergelerdir. Son olarak kârlılık oranları,

işletmenin nihai hedefi olan kârın daha doğru değerlendirilmesi bakımından bunun satışlara, aktiflere, öz sermaye kalemlerine oranlanmak suretiyle gerçekleşmeleri ortaya koymaktadır (Akal, 2005, s.186-187).

Tez kapsamında 315 sayılı BDS'nin işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine atfettiği önemden hareketle bu durumun uygulamada ne düzeyde karşılık bulduğu diğer bir ifadeyle denetçilerin konuya ne düzeyde önem atfettiği belirlenmeye çalışılmıştır.

315 sayılı BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. En güncel hali 2017 yılı başından itibaren başlayan hesap dönemlerinde yürürlüğe girmek üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de tekrar yayımlanmıştır.

BDS 315'in kapsamı, denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenlemek şeklinde belirlenmiştir. Standardın amacında ise işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmak şeklinde tanımlanmıştır.

315 sayılı BDS'de, işletme ve çevresinin tanınması bağlamında kanaat edinilmesi gerekli hususları maddeler halinde sayılmıştır. Standart, işletme ve çevresi kapsamında doğrudan finansal nitelikli görünmeyen birçok olayın finansal sonuçları olmasından hareketle ekonominin genel eğiliminden işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre, teknolojik değişimlerden müşteri tercihlerindeki değişimlere, ortaklık yapısından finansman yapısı ile amaç ve stratejilerine kadar çok farklı konuya atıf yapmıştır. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine de bu kapsamda atıf yapılan alanlar arasında sayılmıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetçi, icra ettiği denetim kapsamında işletmenin finansal performansı hakkında kanaat edinmek durumundadır.

315 sayılı BDS’de iç kontrole ilişkin hususlara da yer verilmiş olup olası bir kavram karmaşasını önlemek adına finansal performans ölçümü ile iç kontrol kapsamında tanımlanan kontrol faaliyeti arasındaki farkı açıklamak faydalı görülmüştür. Finansal performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi, iş performansının belirlenen hedefleri karşılayıp karşılamadığını tespit etmeye yönelik doğrudan sonuç odaklı, işletmenin mali nitelikli verileri üzerinden analiz yapmak suretiyle işletmenin başta kârlılık durumu olmak üzere genel gidişatı üzerinde bilgi edinmeyi amaçlamaktadır. İç kontrol ise adından da anlaşılacağı üzere işletmeyi amaçlarına ulaştırmaktan alıkoyma ihtimali olan riskleri belirleyip bunları en aza indirmeye odaklı bir faaliyet olup kontrol faaliyetleri ile bu doğrultuda iç kontrol faaliyetinin etkinliği ölçülmektedir. Kontrol faaliyetleri kapsamına finansal performans etkileyebilecek hususlar da girebilmekle birlikte kontrol faaliyetlerinin odak noktası belirlenen risklerin bertaraf edilmesi amacıyla alınan önlemlerin etkinlik düzeyinin ölçülmesidir. Amaç farklılaşması açısından konu değerlendirildiğinde finansal performans sonuçlarının beklenenden daha olumlu gerçekleşmesi iç kontrol açısından sorunlu görünmemekte iken bu durum işletmenin kaynak kullanım etkinliği bağlamında finansal yönetim ve performans bakımından soruna işaret edebilir. Örneğin beklenenin çok üzerinde faiz yahut kambiyo geliri elde edilmiş olması kaynağın alternatif maliyeti dikkate alındığında nakit ve risk yönetimi açısından sorunlu olabilir. Diğer taraftan işletme iç kontrol süreci oluşturmamış olabileceği gibi iç kontrol süreci etkin işlemiyor da olabilir.

315 sayılı BDS’de, finansal performansın ölçümü ve gözden geçirmesine ilişkin açıklamalarda, performans ölçümlerinin işletme üzerinde baskı yaratacağından hareketle performans baskısının işletmeyi performansı artırmaya yönelik harekete geçmeye sevk edebileceği gibi finansal tablolarda yanlışlık yapmaya da yönlendirebileceği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda performans ölçümleri konusunda kanaat edinilmesinin önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmesi için denetçiye katkı sağlayacağı belirtilmiştir.

Standart denetçinin dikkate alacağı performansa ilişkin bilgilere yönelik örnekler de vermiştir. Bunlar;

- Temel performans göstergeleri (finansal ve finansal olmayan) ile temel finansal oranlar, eğilimler ve faaliyet istatistikleri.
- Dönem bazlı finansal performans analizleri.
- Bütçeler, tahminler, varyans analizleri, bölüm bilgileri ile işletme içindeki birimler ve diğer seviyelerdeki performans raporları.

- Çalışanlara ilişkin performans ölçümleri ve teşvik primi politikaları.
- İşletmenin performansının rakipleriyle karşılaştırılması.

olarak ifade edilmiştir.

Denetçi yukarıda sayılanlarla sınırlı kalmayarak işletmenin performansının ölçümüne ilişkin tüm bilgileri inceleyerek beklenmeyen sonuç (beklenenin altında yahut çok üzerinde) veya eğilimler tespit edebilir ve bunun sonucunda örneğin işletme kârlılığının sektör ortalamasına göre olağan dışı artış kaydetmesi gibi finansal tablo bilgilerinde yanlışlık olabileceğine ilişkin işaret oluşturabilecek bilgilere erişebilir.

Bu çerçevede işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi denetçiye işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlık bulunup bulunmadığına ilişkin kanaat oluşturmasına imkan vermekte ve bu sayede finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi olarak tanımlanan denetim riskinin indirilmesine de katkı sağlamaktadır.

DeAngelo (1981), bağımsız denetim kalitesinin, denetçinin, muhasebe sistemindeki ihlalleri tespit etme ve bu ihlalleri raporlama olasılığı olarak iki bileşen üzerinden açıklanacağını ifade etmektedir. Denetim riskinin düşük olması aynı zamanda DeAngelo tarafından tanımlanan ve genel kabul görmüş denetim kalitesinin artmasına imkan vermektedir.

Diğer taraftan finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine atıf yapan diğer hükümler göz önüne alındığında performans ölçümü ve değerlendirmesinin doğrudan düzenlendiği denetçinin işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmesi ve önemli yanlışlık risklerinin tespitinin yanı sıra hilelerin ortaya çıkarılması, iç kontrolün etkinliği, muhasebe politikalarının doğrulanması, denetimin güvenilirliği, işletmenin hedeflerine ulaşma düzeyi ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerine devam etme kabiliyeti gibi konularda da bilgi vereceği belirtilmektedir.

2.3. Literatür Taraması

Araştırma, bağımsız denetim alanındaki mevzuat incelemesinin yanı sıra güncel literatür takip edilerek temellendirilmiştir. Bu kapsamda, literatürdeki güncel yayınlar takip edilerek katkı düzeyi yüksek bir araştırma yapılması amaçlanmıştır.

Literatürde başta anket yoluyla olmak üzere, bağımsız denetçilerin değerlendirmelerini almaya yönelik çokça çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde KGK'nın kurulması ve uluslararası standartlarla uyumlu BDS'lerin yayımlanması öncesinde ölçü alınan standartların yeterlilik düzeyi hakkındaki değerlendirmeler (Ersoy ve Dönmez, 2006), Türk Ticaret Kanunu'nun genel olarak muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler (Kaya ve Uzay, 2014; Özçelik vd., 2014; Ulusan vd, 2012), denetimin bağımsızlığı ve meslek mensuplarının bağımsız denetime duydukları güven (Dölen, 2015), bağımsız denetçilerin genel anlamda bağımsız denetçilikle ilgili düşünceleri, (Demir vd., 2016) bağımsız denetim beklenti boşluğu (Davidson, 1975; Köse ve Erdoğan, 2015; Monroe ve Woodliff, 1994; Porter, 1993; Senal, 2013), iş stratejisi, iç kontrol ve denetim raporlaması (Chen vd., 2017, Bentley-Goode, 2017), bağımsız denetim kalitesi (Acar vd., 2011; Erdoğan ve Azgın, 2019; Esendemirli, 2013), denetçi seçimini belirleyen etkenler (Karaibrahimoğlu, 2013, Lin ve Liu, 2009; Quick vd, 2018) ve denetim komitesinin rolü ve etkisi (Dezoort vd., 2003; Garcia vd, 2010; Kandemir ve Akbulut, 2013, Lin vd., 2006) gibi konular öne çıkmaktadır.

Konuya performans, finansal performansın ölçümü ve değerlendirilmesi tarafından yaklaşıldığında ilgili konu başlıkları arasında denetime yer verildiği ancak doğrudan bir ilişki kurulmadığı göze çarpmaktadır. Bu kapsamda işletme performansının ölçümü ve değerlendirilmesi ile bu kapsamda kullanılacak yöntem ve göstergeler (Karaman, 2008; Öztekin, 2005; Yıldız, 2010; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007) ile başta Borsa İstanbul'a (eski adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) kote şirketler olmak üzere belli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin farklı yöntemler kullanarak finansal performans ölçümüne ilişkin çok sayıda çalışma bulunmaktadır. (Ayrıçay vd., 2013; Bülbül ve Köse, 2011; Çonkar vd, 2011; Dumanoğlu ve Ergül, 2010; Ecer ve Günay, 2014; Özbek, 2016). Diğer taraftan finansal performansın ölçümünde hangi finansal göstergelerin daha uygun olduğuna ve sektör bazlı finansal performans göstergesi önerileri içeren çalışmalara da sıkça rastlanmaktadır (Dinçer ve Görener, 2011; Seyrek ve Ata, 2010; Yükçü ve Atağan, 2010).

Doğrudan finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisi araştırıldığında konunun, yalnızca denetim kalitesinin işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisi çerçevesinde incelendiği tespit edilmiştir. Bu konuda 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılan çalışma ilk olma özelliği göstermekte olup söz konusu alan gerek finansal performansın gerek denetimin kalitesinin belirlenmesine ilişkin çok sayıda etken bulunması nedeniyle farklı

yöntemler kullanılarak çokça incelenmiştir. Türkiye’de yapılan en güncel çalışma (Cengiz vd., 2017) konuya ilişkin literatür hakkında da detaylı bilgiler içermektedir. Ancak bu konuda yapılan çalışmalarda denetimin kalitesi bağımsız değişken, finansal performans ise bağımlı değişken olarak alınmış iki değişken arasındaki nedensellik incelenmiş olup finansal performansa ilişkin bilgilerin bağımsız denetime etkisi araştırılmamıştır. Ancak söz konusu çalışmalarda ortaya konan nedensellik ilişkisi finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin bağımsız denetim için önemli bir başlık olduğunu da teyit eder nitelikte görülmektedir.

Finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisinin kurulduğu bir diğer alan kazanç yönetimidir. Kazanç yönetimi genel olarak yöneticilerin ilgili tarafları yanlış yönlendirmek üzere raporlama yöntemleri, muhasebe politikası seçimleri, tahminler ve açıklamalar üzerinden başvurduğu yöntemler olarak kabul edilmekte olup finansal performans üzerinden getiri elde edilmesi yahut ilgili tarafların işletme hakkındaki görüşlerini olumlu yönde etkilemek için başvurulmaktadır (Healy ve Wahlen, 1999; Inaam ve Khamoussi, 2016). Kazanç yönetimi ile finansal performans arasında ilişki bulunup bulunmadığı ve varsa ilişkinin yönünün tespit edilmesi konusunda çalışmalar bulunmaktadır (Huguet ve Gandia, 2016; Inaam ve Khamoussi, 2016; Karacaer ve Özek, 2010; Kaya ve Yazan, 2017). Bu konudaki çalışmaların odak noktasını şirket yöneticilerinin kendi çıkarları için finansal tablolarda yer alan bilgileri değiştirme eğilimleri ve bunların önlenmesi/azaltılması veya tespit edilmesi oluşturmakta olup finansal performansın bağımsız denetim bakımından önemine dar bir açıdan yaklaşmaktadırlar. Ancak bu çalışmalar da -dar bir çerçeveden dahi olsa- finansal performansın bağımsız denetim açısından önemini ortaya koyması bakımından önemli görülmektedir.

Diğer taraftan finansal performans ve denetim alanındaki yazına ilişkin tarama yapılırken bağımsız denetimi konu alan çalışmalarda finansal performans ilişkisinin finansal performans odaklı çalışmalara nazaran daha az kurulması dikkat çekici bulunmuştur. Şöyle ki, Ankara Üniversitesi Elektronik Kütüphanesi üzerinden çalışmanın özet ve konu kısmında finansal performans ifadesi yer alan çalışmalar taranmış ve 81.015 sonuç dönmüştür. Literatür taramasının kapsamı, finansal performans ve denetim bağlamında daraltılmak istenmiş ve konusu denetim, özetinde finansal performans ifadeleri geçen çalışmalar taranmış ve 173 sonuç dönmüştür. Ayrımı göstermek adına konusu finansal performans olup özetinde denetim ifadesi geçen çalışmalar tarandığında ise 1.034 sonuç dönmüştür. Bu

durum, finansal performans alanındaki araştırmacıların finansal performansın değerlendirilmesi çalışmaları sonucunda elde edilen çıktıların muhtemel etki alanları bağlamında bağımsız denetimi de kapsama dahil ettikleri, diğer bir ifadeyle finansal performans ölçümü ile bağımsız dış denetim arasındaki ilişki konusunda farkındalıklarının daha yüksek olması şeklinde değerlendirilmiştir.

Bağımsız dış denetim ile finansal performans arasındaki ilişki 315 sayılı BDS’de kurulmuş ancak finansal performans bilgisi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koyan bir çalışma yapılmamıştır. Bu bağlamda, çalışmanın bağımsız denetim faaliyetinin yeterli nitelikte ve mevzuata uygun şekilde yerine getirilmesine katkı sağlaması amaçlanmıştır.





3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

315 sayılı BDS’de düzenlenen ve denetçiler tarafından bilgi edinilmesi gerekli olan işletmenin performans ölçümü ve değerlendirmesi konusuna, denetçiler tarafından ne derecede önem atfedildiğinin ortaya konulması amacıyla bağımsız denetçiler üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Yöntemin seçilmesine dayanak teşkil eden araştırmanın yaklaşımına ve modeline ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Yaklaşımı ve Modeli

Yapılan literatür taramasında daha önce benzer konuda yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamış olmasından hareketle bu duruma uygun olarak ortaya çıkarıcı / keşfedici nitelikte bir araştırma tasarımı yapılmıştır (Sekaran ve Bougie, 2016, s.43).

Çalışmada, bağımsız denetçilerin finansal performansa atfettiği önemin nesnel bir şekilde ortaya konulması amaçlanmış ve nicel araştırma tercih edilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetçilere bir anket uygulanmış ve sonuçlar sayısallaştırılarak uygun yöntemlerle analiz edilmiştir.

Anket yanıtlarının değerlendirilmesi aşamasında her bir bağımsız değişkene ilişkin sonuçlar analiz edilirken doğru yöntemi seçmek amacıyla öncelikle yanıtların parametrik olma kriterlerini sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmiştir. Parametrik testler; normal bir popülasyondan rastgele seçilmiş olma, bağımsız gözleme dayanma, yeterli büyüklükte olma, normal dağılım gösterme ve varyansların yaklaşık olarak eşit olması varsayımlarına dayanmaktadır (Corder ve Foreman, 2009, s.12). Parametrik testler, sayılan koşulları taşıyan örneklem için daha güçlü açıklamalar yapılmasına imkân vermekte olduğundan anket yanıtlarının parametrik testler için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığı test edilmiştir.

Parametrik testlerin uygulanabilmesi için tüm varsayımların birlikte gerçekleşmiş olması beklendiğinden anket yanıtları parametrik olmayan testlerden değişken sayısına göre Kruskal Wallis ve Mann-Whitney U testi ile incelenmiştir. Mann Whitney U testi, iki ilişkisiz örneklemin karşılaştırılması için kullanılmakta olup içerik itibarıyla örnekleme yer alan gözlem değerleri birleştirilerek bunların farklı değerlerde kümelenip kümelenmediğine

göre örneklerin farklı olup olmadığını test etmektedir (Corder ve Foreman, 2009: 58). Kruskal Wallis ise benzer nitelikte bir yöntem olup ikiden daha fazla örneğin karşılaştırılmasına imkan vermektedir. Buna göre değişken bazında yapılan ayırım ve gerçekleştirilen analiz Tablo-3.1’de topluca gösterilmektedir.

Çizelge 3.1. Analiz Değişken, Ayırım ve Yöntemleri

Bağımsız Değişken	Ayırım				Analiz Yöntemi
Eğitim	Lisans	Lisansüstü	-	-	Mann-Whitney
Yaş	22-27	28-33	34-39	40+	Kruskal Wallis
Görev	Denetçi	Sorumlu Denetçi	-	-	Mann-Whitney
Şirket Merkezinin Bulunduğu Şehir	Ankara	İstanbul	-	-	Mann-Whitney
Denetlenen Farklı İşletme Sayısı	1-20 işletme	20+ işletme	-	-	Mann-Whitney
Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapıp Yapmadığı	Evet	Hayır	-	-	Mann-Whitney
Bağlı Olduğu Denetim Firmasının Big Four (Büyük Dörtlü) Olarak Tabir Edilen Firmalarla Hukuki Bağlı Olup Olmaması	Evet	Hayır	-	-	Mann-Whitney

Çalışmada, bağımsız denetçiler tarafından verilen cevapların betimsel istatistiklerine yer verilerek genel değerlendirmeler yapılmış bağımsız denetçilerin belli özelliklerine bağlı olarak istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığı incelenmiştir.

3.2. Örneklem

Çalışmanın yapıldığı dönem itibarıyla KGK'ya kayıtlı toplam 262 faal bağımsız denetim firması bulunmaktadır. Anketin uygulanmaya başlandığı 2018 yılı Mayıs ayı itibarıyla Ankara'da kayıtlı 46 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 606 bağımsız denetçi, İstanbul'da ise 137 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 1.574 bağımsız denetçi bulunmaktadır.

Ankara ve İstanbul'da yerleşik bağımsız denetim firmaları Türkiye'deki tüm bağımsız denetim firmalarının yüzde 69,8'ini oluşturmaktadır. Denetçi sayısı itibarıyla bakıldığında ise bir denetim firmasına bağlı olarak görev yapmakta olan bağımsız denetçilerin yüzde 75'ini oluşturmaktadır. Söz konusu veriler Tablo-3.2'de topluca gösterilmektedir.

Bu kapsamda gerek mekânsal olarak daha ulaşabilir olması gerek denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin önemli kısmının bu illerde yerleşik olması nedeniyle anket Ankara ve İstanbul'da yerleşik denetim firmalarına bağlı olarak görev yapmakta olan bağımsız denetçilere gönderilmiştir.

Çizelge 3.2. Bağımsız Denetim Firması ve Bunlara Bağlı Denetçi Sayısı

Firmanın Merkezinin Bulunduğu Şehir	Denetim Firması Sayısı	Türkiye İçindeki Oranı	Denetçi Sayısı	Türkiye İçindeki Oranı
Ankara	46	%17,5	606	%20,9
İstanbul	137	%52,3	1.574	%54,1
Diğer İller	79	%30,2	727	%25
Toplam	262	%100	2.907	%100



4. ANKET UYGULAMASI

Anket, uygulanmadan önce içerdiği soru ve önermelerin öngörüldüğü şekilde anlaşılıp anlaşılmadığını teyit amacıyla Ankara’da farklı bağımsız denetim firmaları bünyesinde görev yapan 6 denetçiye gönderilmiş ve geri dönüşler çerçevesinde gözden geçirilmiştir. Anket formu Ankara ve İstanbul’da yerleşik 183 bağımsız denetim firmasının tamamının kurumsal e-posta adreslerine gönderilmiş ulaşp ulaşmadığı telefon ile teyit edilmiş ulaşmayan firmalarda ilgili kişilerinin e-posta adreslerine tekrar gönderilmiştir. Bu işlem Mayıs-Eylül döneminde üç kere tekrarlanmıştır. Ankete 70 bağımsız denetçiden geri dönüş olmuştur.

Anket iki ana kısımdan oluşturulmuş olup ilk kısımda bağımsız denetçilere ilişkin sorular; ikinci kısımda finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin bağımsız denetim bakımından önemini ölçmeye yönelik önermeler yöneltilmiştir. İkinci kısımda önermelerin cevapları derecelendirme şeklinde alınmış, bu kapsamda sıralama düzeyi kullanılacak araştırmalar için önerilen beşli derecelendirme kullanılmıştır. Ankette Likert ölçeği kullanılmakta olup anket yanıt aralığı Likert ölçeği için önerilen 4 ile 8 arasında derece olma şartını da sağlamaktadır (Likert, 1932, s.14; Neuman, 2013, s.292-303).

Anket uygulamasının temel amacı gerek TTK gerek BDS’lerde dış denetim bağlamında yer verilen finansal performans ölçümüne bağımsız denetçilerin ne düzeyde önem verdiğini ortaya koymaktır. Derecelendirme 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum olacak şekilde yapılmıştır.

Anket sonuçları %10 güven aralığında test edilmiş olup istenilen güven aralığı için yeterli yanıt sayısı (Krejcie ve Morgan, 1970, 607-610) aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmış ve 65,73 çıkmıştır. Ankete verilen toplam cevap 70 olmuş ve asgari gözlem sayısının üzerinde geri dönüş alınmıştır.

İhtiyaç Duyulan Yanıt Sayısı =

N: 2.180 kişi

X^2 (Ki Kare Tablo Değeri – 0,10 güven seviyesi için): 2,71

d: 0,10

P: 0,5

$$\frac{X^2 NP (1-P)}{d^2 (N-1) + X^2 P (1-P)}$$

Bağımsız denetim ile finansal performans ilişkisi 315 sayılı BDS'de açıkça kurulmuş olduğundan önermelere verilen anket yanıtlarının frekans dağılımının yoğunlaşması ve ortalama değerinin 3-Kısmen Katılıyorum düzeyinden daha yüksek seviyede gerçekleşmesi beklenmiştir. Anket kapsamında bağımsız denetçilere yöneltilen on önerme aşağıda topluca gösterilmektedir.

Önerme.1- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin işletmeyi tanımaya katkı sağlar.*

Önerme.2- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.*

Önerme.3- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.*

Önerme.4- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.*

Önerme.5- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.*

Önerme .6- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.*

Önerme.7- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.*

Önerme.8- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.*

Önerme.9- *İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.*

Önerme.10- *Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.*

Anket yanıtları frekans dağılımları ve ortalama değerler üzerinden incelenmiş olup sonuçlara aşağıda yer verilmiştir. Diğer taraftan önermelere ilişkin değerlendirmelerin aşağıda yer kriterlere bağlı olarak değişiklik gösterip göstermediği test edilmiş ve gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu kriterler;

- Denetçinin Eğitim Düzeyi,
- Denetçinin Yaşı,
- Denetçinin Görevi,
- Bağlı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehir,
- Denetçinin Denetlediği Farklı İşletme Sayısı,
- Denetçinin Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapıp Yapmadığı
- Bağlı olduğu denetim firmasının Big Four (Büyük Dörtlü) olarak tanımlanan küresel denetim şirketleri ile hukuki bağı olup olmadığı,

şeklinde belirlenmiştir.

Yukarıda sayılı kriterler bağımsız değişken olarak kabul edilmiş ve önermelere ilişkin değerlendirmelerin her biri için kendi içinde farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

Ankete katılan 70 bağımsız denetçinin önermelere verdiği yanıtların ortalama değerleri ile standart sapmalar aşağıda, frekans dağılımları Ek-2’de topluca gösterilmektedir. En düşük ortalama değer 3,757 ile 3 numaralı “**Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi,**

hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.” önermesine, en yüksek ortalama değer ise 4,229 ile 10 numaralı “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.” önermesine verilmiş olup önermelerin tamamı 3-Kısmen Katılıyorum seviyesinin üzerinde ortalama değer almıştır. Frekans dağılımları incelendiğinde ise 10 sayılı önermede 5-Kesinlikle Katılıyorum cevabının, diğer dokuz önermede ise 4-Katılıyorum cevabının en yüksek frekansa sahip olduğu gözlenmiştir.

Anket yanıtlarının normallik kontrolü SPSS isimli istatistik paket programı kullanılarak Kolmogorov-Smirnov yöntemi ile test edilmiş olup yanıtların her bir bağımsız değişken için yapılan analizlerinde normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir.

Anket sonuçlarının analizi bağımsız değişkenler ve bunların alt grupları bazında yapılmış olup her bir bağımsız değişkene ilişkin kullanılan yöntem, sonuç ve değerlendirmelere aşığıda yer verilmiştir.

Çizelge 4.A. Önermelerin Ortalama Değer ve Standart Sapmaları

Önerme	Cevap Sayısı	Ortalama Değer	Standart Sapma
<i>Önerme.1</i>	70	4,129	,7003
<i>Önerme.2</i>	70	3,800	,9263
<i>Önerme.3</i>	70	3,757	,9393
<i>Önerme .4</i>	70	4,029	,6804
<i>Önerme.5</i>	70	3,971	,7980
<i>Önerme .6</i>	70	3,886	,8604
<i>Önerme.7</i>	70	3,886	,8261
<i>Önerme.8</i>	70	4,029	,7797
<i>Önerme .9</i>	70	4,157	,7919
<i>Önerme.10</i>	70	4,229	,8875

4.1. Denetçinin Eğitim Düzeyi

Bağımsız denetçilere eğitim düzeyi sorulmuş olup dönüş yapan 52 denetçi lisans, 18 denetçi ise lisansüstü mezunu olduğunu bildirmiştir. Eğitim düzeyi üzerinden farklı mezuniyet derecesine sahip denetçilerin performans ölçümü ve değerlendirmesine ilişkin değerlendirmelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı incelenmiştir. Anket yanıtlarının betimsel istatistikleri ile normallik testi Ekte Tablo-4.1.1 ve 4.1.2’de gösterilmektedir. Yanıtlar normal dağılım sergilemediği için parametrik olmayan yöntemlerden iki değişken üzerinden analiz yapmaya imkan veren Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Önermelerin eğitim düzeyi temel alınarak hesaplanan betimsel istatistiklerine göre lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtları sonucunda en yüksek ortalama değeri 10 sayılı önerme alırken (4.231) en düşük ortalama değer ise 3 sayılı önermede görülmüştür (3.769). Lisanüstü mezunu bağımsız denetçilerin yanıtları sonucunda en yüksek ortalama değeri 9 ve

10 önermeler birlikte alırken (4.222) en düşük ortalama değeri ise 2 ve 6 sayılı önermeler almıştır (3.556).

Diğer taraftan önermelere verilen ortalama değerler göz önüne alındığında 9 sayılı önerme dışındaki tüm önermelere lisans mezunu bağımsız denetçiler tarafından verilen ortalama değerlerin lisansüstü mezunu bağımsız denetçiler tarafından verilen ortalama değerlerin üzerinde olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçilerin lisansüstü çalışma alanları bilinmemekle birlikte eğitim düzeyi arttıkça atfedilen değerdeki azalma dikkat çekici bulunmuştur.

Lisans ve lisansüstü mezunu bağımsız denetçiler arasındaki farklılıkların istatistiksel olarak anlamlılığı araştırılmış olup lisan ve lisansüstü mezunu bağımsız denetçilerin yanıtları Mann-Whitney U testi ile test edilmiştir. Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önermeye verilen yanıtlar incelenmiş olup aşağıdaki iki önermede verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Ö.7 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.”

Ö.8 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.”

Mann Whitney U testi sonuçları Tablo-4.1-1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde bağımsız denetçiler arasında eğitim düzeyine bağlı olarak istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 4.1.1: Eğitim Düzeyine Göre Analiz Sonuçları

Test İstatistiği^a

Önerme	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Mann-Whitney U	453,500	379,500	441,000	420,500	418,500	364,000	344,000	339,500	458,000	428,000
Wilcoxon W	624,500	550,500	612,000	591,500	589,500	535,000	515,000	510,500	1836,000	599,000
Z	-,216	-1,255	-,381	-,722	-,720	-1,538	-1,795	-1,888	-,148	-,584
Asymp. Sig. (2-tailed)	,829	,210	,703	,470	,472	,124	,073	,059	,882	,559

a. Graplama ölçütü: Eğitim Düzeyi

4.2. Denetçinin Yaş Grubu

Anket kapsamında 4 farklı yaş grubu oluşturularak denetçilerden hangi yaş aralığına girdikleri bilgisi talep edilmiştir. Yaş grupları bakımından en büyük grup 40 yaş ve üstü olmuştur. Yaş grupları itibarıyla dağılım aşağıda gösterilmektedir. Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin performans ölçümü ve değerlendirmesine ilişkin değerlendirmelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı incelenmiştir. Anket yanıtlarının betimsel istatistikleri ile normallik testi ekte Tablo-4.2.1 ve 4.2.2’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.2.1. Yaş Grubuna Göre Denetçilerin Dağılımı

Yaş Grupları	Gözlem Sayısı
22-27 yaş	17
28-33 yaş	11
34-39 yaş	19
40+ yaş	23
Toplam	70

Önermelerin yaş grubu bazında betimsel istatistikleri incelendiğinde yaş grupları itibarıyla 22-27 yaş grubundaki denetçiler için en yüksek ortalama değer 10 sayılı önermede görülürken (4,176); en düşük ortalama değer ise 3, 5 ve 6 sayılı önermelerde görülmüştür (3,941).

28-33 yaş grubundaki bağımsız denetçiler için en yüksek ortalama değer yine 10 sayılı önermede görülürken (4,545) en düşük ortalama değer ise 2 sayılı önermede görülmüştür (3,636). 34-39 yaş grubundaki en yüksek ortalama değer 1, 9 ve 10 sayılı önermelerde görülürken (4,474) en düşük ortalama değer ise 7 sayılı önermede görülmüştür (3,895). 40 yaş ve üstü yaş grubunda ise en yüksek ortalama değer 1 ve 9 sayılı önermelerde görülürken (4,000) en düşük ortalama değer ise 3 sayılı önermede görülmüştür (3,435). Eğilim genel itibarıyla incelendiğinde 28-33 yaş grubunun 7 önermeye en yüksek ortalama değeri vermiş olduğu bunu 3 önerme ile 34-39 grubunun izlediği gözlenmiştir. Denetçilerin yaş gruplarına bağlı farklılaşmanın mesleğin tarihi gelişimiyle bağlantılı olabileceği değerlendirilmiştir. Şöyle ki KGK, 2011 yılında kurulmuş ve 2013 yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere

denetim standartlarını yayımlamıştır. Önermelere en yüksek değeri atfeden 28-33 yaş grubunun denetçi olma süreci BDS'lerin yayımlanma süreciyle paralellik arz etmekte olup 660 sayılı KHK ve buna dayanılarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin tüm şartlarını yerine getirerek bağımsız denetçi olmaya hak kazanmışlardır. Bu çerçevede tabi oldukları sınav konuları arasında denetim standartları da yer almıştır. Daha üst yaş grubundaki meslek mensuplarının Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde düzenlenen Geçici 1. Madde hükümleri uyarınca belli istisnalardan faydalanmış olabilecekleri düşünülmektedir. 22-27 yaş grubunun daha düşük değer atfetmesinin ise mesleki tecrübeyle bağlantılı olabileceği değerlendirilmektedir. Ancak söz konusu farklılığın bilimsel olarak ortaya konulması için bu alana özgü bir çalışma yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Farklı yaş grubundaki denetçilerin farklı önermelere farklı değer atfetmiş olmalarından hareketle aralarında yaş grubuna bağlı olarak istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı değişken sayısının ikiden fazla olması nedeniyle Kruskal Wallis yöntemi kullanılarak araştırılmıştır.

Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önerme incelenmiş olup aşağıdaki iki önermeye verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Ö.1 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin işletmeyi tanınmasına katkı sağlar.

Ö.4 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.

Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo.4.2.-2'de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı, ortalama değer ve standart sapma bakımından yaş grupları arasında farklı sonuçlar olsa da 1 ve 4 dışındaki önermelerde farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 4.2.2. Yaş Gruplarına Göre Analiz Sonuçları

Test İstatistiği^b

Önerme	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Chi-Square	6,695	3,665	3,583	6,417	3,205	5,141	1,433	3,456	5,104	5,395
df	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,082	,300	,310	,093	,361	,162	,698	,326	,164	,145

a. Kruskal Wallis Testi

b. Gruplama ölçütü: Yaş grubu

4.3. Denetçinin Görevi

Bağımsız denetçilere, farklı sorumluluk düzeyi oluşturması nedeniyle sorumlu denetçi olup olmadıkları sorulmuş ve denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin 50'si denetçi olarak 20'si ise sorumlu denetçi olarak görev yaptığını belirtmiştir.

Önermelerin görev bazında betimsel istatistikleri Ekte Tablo 4.3.1 ve 4.3.2'de topluca gösterilmiştir. Görev bazında denetçilerin yanıtları sonucunda en yüksek ortalama değeri 10 sayılı önerme (4.38) alırken en düşük ortalama değeri 3 sayılı önerme almıştır (3.90). Sorumlu denetçilerin yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 9 sayılı önerme almışken (4,00) en düşük ortalama değer yine 3 sayılı önermede görülmüştür (3.40). Diğer taraftan tüm önermelerde denetçilerin yanıtlarının ortalama değerinin sorumlu denetçilerin yanıtlarının ortalamasının üzerinde gerçekleştiği gözlenmiştir.

Bu durumun artan mesleki tecrübeye yahut sorumluluk düzeyine binaen finansal performans ölçüm ve değerlendirmesine atfedilen önemin azalması yahut sorumlu denetçiler ile denetçilerin mesleki gelişimlerdeki farklılıklarla açıklanabileceği düşünülmektedir. Şöyle ki yaş gruplarına ilişkin kısımda da belirtildiği üzere 660 sayılı KHK ile bağımsız denetim alanı, bu alana münhasır bir kuruma (KGK) kavuşmuş ve bağımsız denetime ilişkin gerek denetim standartları gerek meslek mensubu olmaya ilişkin şartlar belirlenmiştir. Ancak bu yapılırken daha önce SPK mevzuatı uyarınca bağımsız denetçi olanlar ile henüz bağımsız denetçi olamamış ancak süreci başlatmış olanlara yönelik geçici düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda sorumlu denetçi olabilmek için Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 28 inci maddesinde düzenlenen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimi için 15 yıl, diğer denetimler için 10 yıl mesleki tecrübeye sahip olma şartı göz önünde bulundurulduğunda ankete yanıt veren sorumlu denetçilerin Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde düzenlenen denetçi olmaya ilişkin istisnalardan yararlanmış olabilecekleri bu çerçevede finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi konusuna, sınav konuları arasında BDS'ler de bulunan denetçilere nazaran daha düşük değer atfetmiş olabilecekleri değerlendirilmektedir. Ancak benzer durum yaş grupları için de geçerli olup yaş grupları bazında yapılan analizde iki önermede istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunurken göreve göre yapılan analizde beş önermede farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetçilik mesleğinin tarihi gelişimi göreve bağlı farklı yaklaşımı açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Bu doğrultuda söz konusu

farklılığın bilimsel olarak ortaya konulması için bu alana özgü bir çalışma yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Denetçi ve sorumlu denetçilerin yanıtları Mann-Whitney U testi ile analiz edilerek denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı incelenmiştir. Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önermeye verilen yanıtlar incelenmiş olup aşağıdaki önermelere verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Ö.2 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.

Ö.3 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.

Ö.6 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.

Ö.7 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.

Ö.10 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.

Mann Whitney U testi sonuçları Tablo-4.3-1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Denetçinin görevine bağlı olarak işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin bağımsız denetim açısından önemi bakımından denetçi ile sorumlu denetçi arasında farklılığı tespit etmeye yönelik analiz sonucunda beş önermede istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu haliyle denetçinin görevi, en yüksek sayıda önermede ayrışmanın olduğu bağımsız değişken olmuştur.

Çizelge 4.3.1. Denetçinin Görevine Göre Analiz Sonuçları

Test İstatistiği^a

Önerme	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Mann-Whitney U	392,500	367,500	361,500	390,000	390,000	371,500	370,000	437,500	438,500	373,500
Wilcoxon W	602,500	577,500	571,500	600,000	600,000	581,500	580,000	647,500	648,500	583,500
Z	-1,553	-1,817	-1,893	-1,617	-1,547	-1,839	-1,821	-,889	-,882	-1,787
Asymp. Sig. (2-tailed)**	,121	,069	,058	,106	,122	,066	,069	,374	,378	,074

a. Gruplama ölçütü: Denetçinin Görevi

** Yanıtlar 0,90 güven aralığında test edilmiş olup 0,1 değerinin altındaki değerler istatistiksel olarak anlamlı farklılığa işaret etmektedir.

4.4. Bağı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehir

Anket, denetim firmalarının en fazla kurulduğu ve mekânsal olarak daha ulaşılabilir olan Ankara ve İstanbul'da yerleşik firmalarda görev yapan bağımsız denetçilere uygulanmıştır. Bu kapsamda Ankara ve İstanbul'da yerleşik firmalara bağı olarak görev yapmakta olan bağımsız denetçilerin farklı ekosistemlerde görev yapıyor olmalarından hareketle finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi konusuna ilişkin yaklaşımlarında mekânsal olarak farklılaşma olup olmadığı incelenmiştir.

Denetçilerin 21'i Ankara'da 49'u ise İstanbul'da yerleşik denetim firmasına bağı olarak görev yaptığını belirtmiştir. Denetçilerin bağı buldukları firmaların merkezinin bulunduğu şehre göre elde edilen betimsel istatistikler Ekte Tablo 4.4.1 ve 4.4.2'de gösterilmiştir.

Şehir bazında denetçilerin yanıtları sonucunda Ankara'da yerleşik firmalarda görev yapan denetçilerin yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 10 sayılı önerme alırken (4,238) en düşük ortalama değeri ise 3 sayılı önermede gözlenmiştir (3,571). İstanbul'da yerleşik firmalarda görev yapan denetçilerin yanıtları incelendiğinde ise en yüksek ortalama değeri yine 10 sayılı önermede gözlenmişken (4,224) en düşük ortalama değeri 2 sayılı önermede gözlenmiştir (3,796).

Diğer taraftan şehir bazında önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde İstanbul'da yerleşik firmalarda görev yapan bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalama değerlerinin Ankara'da yerleşik olanlara nazaran daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Toplam on önermenin sekizinde (2 ve 10 dışındakiler) İstanbul'da yerleşik firmalarda görev yapan bağımsız denetçiler Ankara'da yerleşik firmalarda görev yapanlara nazaran daha yüksek puan vermiştir. Bu çerçevede Ankara ve İstanbul'da yerleşik firmalara bağı olarak görev yapan denetçilerin konuya yaklaşımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı Mann-Whitney U testi ile araştırılmıştır.

Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önerme incelenmiş olup yalnızca 5 sayılı önermeye verilen cevaplarda Ankara ve İstanbul'da yerleşik firmalarda çalışan bağımsız denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Ö.5 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.

Farklılığın İstanbul ve Ankara'daki farklı ekosistemlerden yahut mekana bağlı olarak denetlenen firmalar, bunların sektörleri, ölçekleri, kurumsal yapıları gibi konularda var olabilecek farklılıklardan kaynaklanabileceği değerlendirilmektedir. Ancak söz konusu farklılığın nedenini öğrenebilmek için muhtemel konu başlıklarına ilişkin münhasır bir çalışma yapılması gerekli görülmektedir.

Test sonuçları Tablo-4.4-1'de topluca gösterilmiş olup diğer önermelerde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 4.4.1. Bağlı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehre Göre Analiz Sonuçları
Test İstatistiği^b

	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Chi-Square	,117	,010	1,327	,525	3,478	,210	,062	,638	,281	,318
df	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Asymp. Sig.	,733	,919	,249	,469	,062	,647	,804	,424	,596	,573

b. gruplama ölçütü: Bağlı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehir

4.5. Denetlenen Farklı İşletme Sayısı

Anket kapsamında denetçilere denetledikleri farklı işletme sayısı sorulmuştur. Bu kapsamda denetlenen farklı işletme sayısı 20 işletmeye kadar ve 20 işletmeden fazla şeklinde ayrıma tabi tutularak denetçilerin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi konusuna ilişkin yaklaşımlarında denetledikleri farklı işletme sayısına bağlı olarak bir ayrışma olup olmadığı incelenmiştir.

Anketi cevaplayan denetçileri 38'i 1-20 arasında farklı firmada 32'si ise 21 ve daha fazla firmada denetim gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Denetçilerin denetlediği farklı firma sayısına göre elde edilen betimsel istatistikler Ekte Tablo 4.5.1 ve 4.5.2'de gösterilmiştir.

Farklı işletme sayısı bazında yapılan incelemede 1-20 arasında farklı işletmede denetim gerçekleştiren denetçilerin yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 10 sayılı önerme alırken (4.105) en düşük ortalama değer ise 3 sayılı önermede gözlenmiştir (3.474). 20'den fazla sayıda farklı işletme denetleyen denetçilerin yanıtları incelendiğinde ise en yüksek ortalama değer 9 ve 10 sayılı önermelerde gözlenmişken (4.375) en düşük ortalama değer 2 sayılı önermede gözlenmiştir (3.906).

Diğer taraftan denetlenen farklı işletme sayısı bazında önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde önermelerin tamamında 20'den fazla farklı firma denetleyen denetçilerin verdikleri yanıtların ortalama değerinin 1-20 arası farklı firma denetleyen bağımsız denetçilere nazaran daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Daha yüksek sayıda farklı işletme denetleyen denetçilerin konuya yaklaşımlarının karşılaştıkları farklı işletme ölçekleri, yönetim yapıları, karşılaşılan şüpheli durumlar ve işlemler gibi hususlara bağlı olarak artan deneyim ve mesleki muhakeme yetisinden kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmiştir. Ancak bu çalışma denetledikleri işletme sayılarına göre denetçilerin konuya yaklaşımında bir farklılık olup olmadığını ortaya koymaya çalışmaktadır. Farklılığın nedenlerinin ortaya çıkarılması için konuya özel bir çalışma yapılması gerekli görülmektedir.

Denetlenen farklı işletme bazında denetçilerin konuya yaklaşımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı Mann-Whitney U testi ile araştırılmıştır. Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önerme incelenmiş olup 3, 7, 9 ve 10 sayılı önermelerde verilen cevaplarda 1-20 arası sayıda farklı işletme denetleyen denetçiler ile 20'den fazla farklı

işletme denetleyen denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Ö.3 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.

Ö.7 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.

Ö.9 İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.

Ö.10 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.”

Mann Whitney U testi sonuçları Tablo-4.5-1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 4.5.1: Denetlenen Farklı İşletme Sayısına Göre Analiz Sonuçları

Test İstatistiği^a

Önerme	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Mann-Whitney U	486,000	541,500	393,000	505,500	501,000	532,500	454,000	494,500	456,000	476,500
Wilcoxon W	1227,000	1282,500	1134,000	1246,500	1242,000	1273,500	1195,000	1235,500	1197,000	1217,500
Z	-1,598	-,827	-2,665	-1,366	-1,365	-,980	-1,956	-1,463	-1,976	-1,684
Asymp. Sig. (2-tailed)	,110	,408	,008	,172	,172	,327	,050	,143	,048	,092

a. gruplama ölçütü: Denetlenen Farklı İşletme Sayısı

4.6. Yabancı Sermayeli İşletme Denetleme Durumu

Anket kapsamında denetçilere farklı işletme sayısının sorulması amacına benzer gerekçelerle yabancı sermayeli şirket denetimi yapıp yapmadıkları sorulmuştur. Bu çerçevede yabancı sermayeli şirket denetimi gerçekleştiren ve gerçekleştirilmeyen denetçiler arasında finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi konusuna ilişkin yaklaşımlarında bir farklılaşma olup olmadığı incelenmiştir.

Anketi cevaplayan denetçilerin 42'si yabancı sermayeli işletme denetlediğini kalan 28'i ise denetlemediğini ifade etmiştir. Denetçilerin yabancı sermayeli işletme denetleme durumuna göre elde edilen betimsel istatistikler Ekte Tablo 4.6.1 ve 4.6.2'de gösterilmiştir.

Yabancı sermayeli işletme denetleme durumuna göre yapılan incelemede denetçilerden yabancı sermayeli işletme denetimi yapanların yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 10 sayılı önerme alırken (4.286) en düşük ortalama değer ise 2 sayılı önermede gözlenmiştir (3.786). Yabancı sermayeli işletme denetimi yapmayan denetçilerin cevaplarına göre en yüksek ortalama değer yine 10 sayılı önermede gözlenmişken (4.143) en düşük ortalama değer 3 sayılı önermede gözlenmiştir (3.500).

Diğer taraftan yabancı sermayeli işletme denetimi yapıp yapmama durumuna göre önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde yabancı sermayeli işletme denetimi yapan bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların ortalama değerinin yapmayanlara nazaran daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Toplam on önermenin sekizinde (2 ve 6 dışındakiler) yabancı sermayeli işletme denetimi yapmış olan denetçiler daha yüksek puan vermiştir.

Yabancı sermayeli işletme denetimi yapmış olan denetçiler ile yapmamış olanların konuya yaklaşımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı Mann-Whitney U testi ile araştırılmıştır. Buna göre yöneltilen on önermeden yalnızca 3 sayılı önermeye verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Farklılığın, yabancı sermayeli işletmelerin farklı kurumsal yapılara sahip olması gibi nedenlerle yabancı sermayeli işletmelerin denetimi sonucunda denetçinin, deneyim ve mesleki muhakeme yetisini artırmış olmasından kaynaklanmış olabilir. Ancak farklılığın bu çalışma ile tespit edilmiş olup yabancı sermaye denetimi yapan ve yapmayan bağımsız

denetçileri arasında finansal performansın değerlendirilmesi konusuna yaklaşımdaki farklılığın nedenleri ayrı bir çalışma konusudur.

Ö.3 Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.

Test sonuçları Tablo 4.6-1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde yabancı sermayeli işletme denetimi yapmış olan denetçilerle yapmamış denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.



Çizelge 4.6.1. Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapma Durumuna Göre Analiz Sonuçları

Test Statistics^a

Önerme	Ö.1	Ö.2	Ö.3	Ö.4	Ö.5	Ö.6	Ö.7	Ö.8	Ö.9	Ö.10
Mann-Whitney U	499,500	584,500	425,500	472,500	540,000	565,500	574,000	492,000	534,000	523,500
Wilcoxon W	905,500	990,500	831,500	878,500	946,000	971,500	980,000	898,000	940,000	929,500
Z	-1,179	-,044	-2,048	-1,566	-,623	-,297	-,181	-1,259	-,714	-,840
Asymp. Sig. (2-tailed)	,239	,965	,041	,117	,534	,767	,857	,208	,475	,401

a. Gruplama ölçütü: Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapma Durumu

Diğer taraftan anket kapsamında bağımsız denetçilere bağlı oldukları firmanın Büyük Dörtlü (Big Four) olarak adlandırılan firmalarla hukuki bağı olup olmadığı da sorulmuştur. Buna göre denetçiler Büyük dörtlü olarak adlandırılan firmalarla hukuki bağı olanlar ve olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmış olup Mann Whitney U testi ile cevaplar analiz edilmiştir. Analiz sonucunda Büyük Dörtlü ile hukuki bağı olan ve olmayan bağımsız denetçilerin yanıtları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Anket kapsamında yer alan soruların tamamının finansal performans ölçümü ile ilgili olmasından hareketle önermelere verilen yanıtlar arasındaki korelasyon da araştırılmıştır.

Bu çerçevede yanıtların normal dağılım sergilememesi nedeniyle korelasyonun belirlenmesi için uygun olan yöntemlerden Spearman sıra korelasyonu katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Anketin finansal performans ilişkisi üzerinden gerçekleştirilmiş olması nedeniyle yanıtlar arasında belli düzeyde korelasyon olması beklenmektedir. Korelasyon ilişkisi aşağıdaki tabloda topluca gösterilmiş olup değerlerin 0,29 ile 0,87 arasında değişkenlik gösterdiği tespit edilmiştir. Bu kapsamda 4 sayılı önerme ile 8 sayılı önerme arasındaki korelasyon yüksek bulunmakla birlikte (0,87) diğer önermelere verilen yanıtlar arasındaki ilişki düzeyi normal değerlendirilmiştir.

Çizelge 4.7. Spearman Sıra Korelasyonu Katsayısı Sonuçları

Önerme	1. Önerme	2. Önerme	3. Önerme	4. Önerme	5. Önerme	6. Önerme	7. Önerme	8. Önerme	9. Önerme	10. Önerme
1. Önerme		0,67	0,51	0,57	0,45	0,35	0,60	0,59	0,47	0,48
2. Önerme	0,67		0,43	0,64	0,34	0,54	0,58	0,66	0,53	0,46
3. Önerme	0,51	0,43		0,59	0,57	0,58	0,71	0,60	0,36	0,34
4. Önerme	0,57	0,64	0,59		0,62	0,70	0,54	0,87	0,55	0,47
5. Önerme	0,45	0,34	0,57	0,62		0,61	0,41	0,63	0,46	0,29
6. Önerme	0,35	0,54	0,58	0,70	0,61		0,57	0,71	0,60	0,31
7. Önerme	0,60	0,58	0,71	0,54	0,41	0,57		0,64	0,49	0,53
8. Önerme	0,59	0,66	0,60	0,87	0,63	0,71	0,64		0,54	0,51
9. Önerme	0,47	0,53	0,36	0,55	0,46	0,60	0,49	0,54		0,58
10. Önerme	0,48	0,46	0,34	0,47	0,29	0,31	0,53	0,51	0,58	

5. SONUÇ

Bağımsız denetim, gerek işletme faaliyetleri bakımından bir doğrulama imkânı sağlaması gerek ilgili taraflara güvenilir bilgi sunulması bakımından ikame edilemez özelliktedir. Artan uluslararası sermaye hareketleri ve gelişen finans piyasaları, finansal varlıkları çeşitlendirmiş ve karmaşık hale getirmiş buna bağlı olarak finansal tablolarda manipülasyon riski de artmıştır. Değişen yönetim anlayışına bağlı olarak firmanın performansına dayalı teşvikler verilmeye başlanması teşviklerden yararlanma ihtimali olan kişilerin şirketin finansal performansına ilişkin yanıltıcı bildirimlerde bulunması riskini artırmıştır. Bağımsız denetimin önemi bu çerçevede daha da artmıştır.

Diğer taraftan yaşanan büyük bağımsız denetim skandalları bağımsız denetim alanında teknik ve hukuki olarak iyileşme yapma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetim alanı ülkemizde de uluslararası düzeyde yaşanan benzer bir gelişme seyri izlemekle birlikte özellikle AB adaylık sürecinin başlamasıyla gerek hukuki, gerek kurumsal anlamda ciddi aşama katetmiştir. Bu çerçevede Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim düzenlenmiş ve kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Ayrıca gerek mevzuat düzenlemeleri gerek mesleki yeterlilik işlemleri ve kontrol faaliyetlerini yürütmek üzere bu alana özgülenmiş bir kurumsal yapı (KGK) oluşturulmuştur.

KGK, 2013 yılı itibarıyla uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarını yayımlamaya başlamıştır. Bunlardan biri olan 200 sayılı Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi başlıklı BDS’de denetçinin genel amaçları düzenlenmiş ve görevleri arasında finansal tabloların önemli yanlışlık riski içerip içermediğine ilişkin makul güvence vermek sayılmıştır.

Denetim sürecinde uyulması gerekli bir hususları düzenleyen diğer standart ise İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı BDS’dir. 315 sayılı BDS’nin kapsamı, denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenlemek şeklinde belirlenmiştir. Standardın amacı ise işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini

tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmak şeklinde tanımlanmıştır.

315 sayılı BDS kapsamında işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin kanaat edinmesi gerekli alanlardan birisi olarak sayılmıştır. 315 sayılı BDS, finansal performansa ilişkin bir kavramsal çerçeveye yer vermemiştir. Bu doğrultuda finansal performansa ilişkin bir genel çerçeve çizilmesinde fayda görülmüştür.

Finansal performansın tanımı dönem içinde ekonomik alanda yaşanan gelişmelere bağlı olarak değişim gösterse de kâr her dönem en belirgin gösterge olma özelliğini korumuştur. Ancak finansal performans ölçümünde; kârlılık ile birlikte finansal performansını yansıttığı düşünülen satış hacmi ve satışların kârlılığı, varlıkların etkin kullanımı, borçluluk oranları ve firma değeri ile bunların yıllar itibarıyla değişimini yansıtan göstergeler de kullanılmaktadır.

315 sayılı BDS’de, bir öngörü sağlamak amacıyla örneklere yer verilmiştir. Bunlar;

- Temel performans göstergeleri (finansal ve finansal olmayan) ile temel finansal oranlar, eğilimler ve faaliyet istatistikleri.
- Dönem bazlı finansal performans analizleri.
- Bütçeler, tahminler, varyans analizleri, bölüm bilgileri ile işletme içindeki birimler ve diğer seviyelerdeki performans raporları.
- Çalışanlara ilişkin performans ölçümleri ve teşvik primi politikaları.
- İşletmenin performansının rakipleriyle karşılaştırılması.

şeklinde sayılmıştır. Ancak 315 sayılı BDS doğrultusunda denetçinin bu çerçeve ile sınırlı olmadığı açıktır. Zira 315 sayılı BDS ile denetçiye işletmenin finansal performansına etki ettiğini değerlendirdiği tüm bilgi ve belgeleri talep etme hakkı tanınmıştır.

315 sayılı BDS’de finansal performansın ölçülmesi ve değerlendirmesine yönelik düzenlemeye bağlı olarak bağımsız denetçilerin finansal performans konusundaki

farkındalıkları ve atfettikleri önemi ortaya koymak üzere Standartta finansal performansa atıf yapılan hususlara önermeler içeren bir anket uygulanmış ve ankete verilen yanıtlardan her bir önerme için ortalama değerler hesaplanmıştır.

Söz konusu ortalama değerlerin 315 sayılı BDS’de finansal performansa açıkça yer verilmesi ve denetçilerin konu hakkında bilgi sahibi olacağından hareketle 3- Kısmen Katılıyorum seviyesinin üzerinde gerçekleşmesi beklenmiştir. Anket yanıtları kapsamında verilen cevapların her bir önerme için ortalama değeri hesaplanmış olup ortalama değerler 3,757 ile 4,229 arasında değişen değerler almıştır. Buna bağlı olarak bağımsız denetçilerin değişen düzeylerde olmakla birlikte konu hakkında bilgi sahibi olduğu ve bağımsız denetim faaliyeti finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine önem atfettiği değerlendirilmiştir.

Denetçilerin farklı önermelere farklı düzeyde önem atfetmelerinden hareketle bağımsız denetçilerin özelliklerine bağlı olarak bir farklılaşma olup olmadığı araştırılmıştır. Bu kapsamda incelenen başlıklar aşağıda gösterilmiştir.

- Denetçinin Eğitim Düzeyi,
- Denetçinin Yaşı,
- Denetçinin Görevi,
- Denetçinin Denetlediği Farklı İşletme Sayısı,
- Denetçinin Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapıp Yapmadığı
- Şirket Merkezinin Bulunduğu Şehir,
- Bağlı Olduğu Denetim Firmasının Big Four (Büyük Dörtlü) Olarak Tanımlanan Küresel Denetim Şirketleri ile Hukuki Bağlı Olup Olmaması.

Anket yanıtları normal dağılım sergilemediği için gruplama ölçütüne bağlı olarak dört alt ayrımı olan denetçinin yaş grubuna ilişkin analizler Kruskal Wallis yöntemi ile iki değişkenli diğer başlıklar Mann Whitney U yöntemi ile test edilmiştir.

Bu kapsamda analizin yapıldığı bağımsız değişken, gruplama ölçütü ve gruplar bazında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunan önermeler aşağıda topluca gösterilmiştir. Denetçilerin, bağlı olduğu denetim firmasının Big Four (Büyük Dörtlü) olarak tabir edilen firmalarla hukuki bağlı olup olmaması ayrımında yapılan analizde bağlı buldukları firmanın Büyük Dörtlü kabul edilen küresel ölçekli denetim firmalarıyla hukuki bağlı

bulunan denetçiler ile bulunmayanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Bu nedenle söz konusu değişkene tabloda yer verilmemiştir.

Çizelge 5.1. Analiz Sonuçlarının Toplu Gösterimi

Bağımsız Değişken	Gruplama Ölçütü				Önerme
Eğitim	Lisans	Lisansüstü	-	-	7 Sayılı Önerme 8 Sayılı Önerme
Yaş	22-27	28-33	34-39	40+	1 Sayılı Önerme 4 Sayılı Önerme
Görev	Denetçi	Sorumlu Denetçi	-	-	2 Sayılı Önerme 3 Sayılı Önerme 6 Sayılı Önerme 7 Sayılı Önerme 10 Sayılı Önerme
Şirket Merkezinin Bulunduğu Şehir	Ankara	İstanbul	-	-	5 Sayılı Önerme
Denetlenen Farklı İşletme Sayısı	1-20 işletme	20+ işletme	-	-	3 Sayılı Önerme 7 Sayılı Önerme 9 Sayılı Önerme 10 Sayılı Önerme
Yabancı Sermayeli İşletme Denetimi Yapıp Yapmadığı	Evet	Hayır	-	-	3 Sayılı Önerme

Diğer taraftan incelenen özellikler çerçevesinde dikkate değer yaklaşım farklılıkları saptanmıştır. Eğitim düzeyi üzerinden yapılan karşılaştırmada lisans mezunu denetçiler dokuz önermeye (9 sayılı önerme dışındaki) lisansüstü eğitim yapmış denetçilerden daha yüksek ortalama değer atfetmiştir. Yaş grupları itibarıyla ağırlıklı olarak 28-33 grubu en yüksek ortalama değeri vermiş olduğu (7 önerme için) bunu 34-39 grubunun (3 önerme için) izlediği gözlenmiştir. Genel itibarıyla verilen ortalama değerler incelendiğinde eğilimin yaşa bağlı olarak atfedilen değerler önce yükselme sonra düşme şeklinde olduğu görülmektedir.

Görev bazında ise, denetçiler sorumlu denetçilere nazaran tüm önermelere daha yüksek değer atfetmiştir. Görev bazlı ayırım aynı zamanda önermelere atfedilen önem bazında en fazla ayrışmanın görüldüğü değişken olmuştur.

Bağlı buldukları denetim firmasının merkezinin bulunduğu ile göre yapılan incelemede İstanbul'da yerleşik firmalara bağlı olarak çalışan bağımsız denetçiler 8 önermeye (2 ve 10 sayılı önermeler dışındaki) Ankara'da yerleşik firmalara bağlı olarak çalışanlardan daha yüksek ortalama değer atfetmişlerdir.

Farklı işletme sayısı bazında önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde ise önermelerin tamamında 20'den fazla farklı firma denetleyen denetçilerin verdikleri yanıtların ortalama değerinin 1-20 arası farklı firma denetleyen bağımsız denetçilere nazaran daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Denetlenen farklı işletme sayısı bazında önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde yabancı sermayeli işletme denetimi yapan bağımsız denetçilerin yapmayanlara nazaran daha yüksek verdiği gözlenmiştir. Toplam on önermenin sekizinde (2 ve 6 sayılı önermeler dışındaki) yabancı sermayeli işletme denetimi yapmış olan denetçiler daha yüksek ortalama değer vermiştir.

Bu çalışma konuya ilişkin ilk araştırma niteliğinde olup farklılık genel itibarıyla atfedilen önemin ortaya konması ve farklı gruplar arasında farklılık bulunup bulunmadığı konusuna odaklanmıştır. Ancak Türkiye'de denetçilik mesleğinin gelişiminde son 8 yıllık dönemde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu bağlamda alana özgü bir kurumsal yapının (KGK) kurulması, BDS'lerin yayımlanması, 660 sayılı KHK ve ikincil mevzuat düzenlemelerinin yapılması, bu kapsamda denetçi olmaya yönelik şartlarda değişiklik yapılması ve bazı istisnalar düzenlenmesi denetçilerin yaş grupları ile görevlerine ilişkin farklılıkları açıklamada faydalı olabilecektir. Ancak denetçinin görevi bazında gözlenen farklılıklar ile farklı yaş grupları bazında gözlenen farklılıklar da aynı değildir. Bu nedenle kurumsal yapının kurulması, mevzuat düzenlemeleri, mesleki standartlar ile istisnalar dışında da denetçinin görevine bağlı olarak finansal performans değerlendirmesine yaklaşımına etki eden unsurlar bulunmaktadır. Diğer taraftan daha fazla sayıda farklı işletme denetlemiş olmanın da finansal performans değerlendirmesine yönelik yaklaşımı değiştirdiği gözlenmiştir. Daha yüksek sayıda farklı işletme denetleyen denetçilerin konuya yaklaşımlarının karşılaştıkları farklı işletme ölçekleri, yönetim yapıları, karşılaşılan şüpheli durumlar ve işlemler gibi hususlara bağlı olarak artan deneyim ve mesleki muhakeme

yetisinden kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmiştir. Yabancı sermayeli işletme denetimi yapanlar ile yapmayanlar arasındaki farklılaşmanın da benzer şekilde deneyim ve mesleki muhakeme yetisindeki artışla bağlantısı olabileceği değerlendirilmektedir. Diğer taraftan Ankara ve İstanbul'da yerleşik firmalar arasında da konuya yaklaşım arasında anlamlı farklılık bulunmakta olup bu durumun denetçilerin içinde buldukları ekosisteme, eğitim olanaklarına, mekana bağlı olarak denetim firmalarının denetledikleri farklı işletme türlerinden kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmektedir.

Ancak açıkça ifade etmek gerekir ki bu çalışma finansal performans değerlendirmesi konusuna yönelik olarak farklı grupların yaklaşımlarında bir istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına yöneliktir. Bu nedenle farklı gruplar arasındaki farklılığın nedenleri araştırılmamıştır.

Tespit edilen farklılıkların nedenlerine ilişkin öngörü sağlamak amacıyla bazı değerlendirmelerde bulunulmuş olmakla birlikte söz konusu farklılıkların nedenlerinin ortaya konulması ayrı bir çalışma konusudur. Bu çalışma ile tespit edilen farklılıkların gerekçelerinin ortaya çıkarılmasının, bağımsız denetim faaliyetlerinin amaca uygun ve yeterli nitelikte yapılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKLAR

- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gereğesi
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğı
- 200 sayılı Standart “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”
- 240 sayılı Standart “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”
- 315 sayılı Standart “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”
- 320 sayılı Standart “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”
- Acar, D., Senal, S., Usul, H. (2011), "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 22, ss. 273-306.
- AICPA, (1953), Review and Resume Number:1, *Accounting Terminology Bulletins*,
- Akal, Z., (2005), İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri, *Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları* No:473.
- Arnold, B., de Lange, P. (2004), Enron: An Examination of Agency Problems, *Critical Perspectives on Accounting Issue*:15 pp.751–765
- Aydın, G. (2009), *Marka Değeri ve Finansal Performans, Kısaltılmış Doktora Tezi*, İstanbul Sanayi Odası İstanbul Teknik Üniversitesi Doktora / Yüksek Lisans Tezlerine Sanayi Desteğı Projesi.
- Başat, H. (2009), *Örgütsel Performansın Ölçülmesinde Çok Boyutlu Ölçüm Yaklaşımları ve Performans Prizmasına İlişkin Bir Uygulama*, Doktora Tezi, erişim adresi: <http://acikerisim.aku.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11630/1707/TEZ%20TAMAMI.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Bezirci M., Karasioğlu, F. (2011), Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişim, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:11, Sayı:21 s.571-592
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A. Platts, K. (2000), Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 20 Issue.7 pp.754 – 771
- Bülbül, S. Köse, A. (2011), Türk Gıda Şirketlerinin Finansal Performansının Çok Amaçlı Karar Verme Yöntemleriyle Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:25, Özel Sayı, s.71-97
- Cengiz, S., Dinç, Y., Güngör, S. (2017), Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:19, s.171-197.
- Chen, S., Hwang, C. (1992), Fuzzy Multiple Attribute Decision Making Methods and Application, *Springer Verlag Berlin*, ss. 2-41.
- Corder, W. G., Foreman, I. D. (2009), Nonparametric Statistics, *A John Wiley & Sons, Inc. Publication*. New Jersey, ABD.
- Çelik, Ü. (2012), *Eski Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, erişim adresi: <https://katalog.marmara.edu.tr/eyayin/tez/eTez023058.pdf>
- Çonkar, M.K., Elitaş, C., Atar, G. (2011), İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’ndeki (XKURY) Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi ile Ölçümü ve Kurumsal Yönetim Notu ile Analizi, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt:61, Sayı:1, s. 81-115
- Dal, S., Çalış, Y.E. (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, *Mali Çözüm*, Sayı:118, s.87-106.
- Davidson, L. (1975), The Role and Responsibilities of The Auditor: Perspectives, Expectations And Analysis. Unpublished Background Paper for The Commission on Auditors’ Responsibilities.
- DeAngelo, E. L. (1981), “Auditors Size And Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol:3, No: 3, (183-199).
- Demir, M., Çiçekay, H., Arslan, Ö., Arslan, E. (2016), Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkındaki Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1 s.37-56.
- Dezoort, F.T., Hermanson, D. R., Houston R. W. (2003), Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision, *Journal of Accounting Public Policy*, (22), 175–199.
- Dinçer, H., Görener, A. (2011), Analitik Hiyerarşi Süreci ve Vikor Tekniği İle Dinamik Performans Analizi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:19 s.109-127

- Dölen, T. (2015), Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, Yıl: 2015, Sayfa: 175-189.
- Dönmez, A., Ersoy, A. (2006), Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, *Bilgi*, Kış/2006, sayı 36, s.69-91.
- Dumanoğlu, S. Ergül, N. (2010), İMKB'de İşlem Gören Teknoloji Şirketlerinin Mali Performans Ölçümü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 48 s.101-110
- Ecer, F., Günay, F. (2014), Borsa İstanbul'da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Finansal Performanslarının Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Ölçülmesi, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt:25, Sayı:1, Bahar, s.35-48
- Erdoğan, N. (2006), Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:31, s. 112-119
- Erdoğan, N., Azgın, N. (2019), Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:56, s.49-62.
- Esendemirli, E. (2013), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:15, Sayı:2 s.111-143.
- Healy, M. P., Wahlen, M. J. (1999), A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standart Setting, *Accounting Horizons*, Cilt:13, Sayı:4, s.365-383.
- Huguet, D., Gandia, L. J. (2016), Audit and Earnings Management in Spanish SMEs, *Business Research Quarterly* Sayı: (2016) 19, s.171-187.
- Hwang, C., Yoon, K. (1981), Multiple Attribute Decision Making Methods and Applications A State-of-the-Art Survey, *Springer-Verlag Berlin*, ss. 128-140.
- Inaam, Z., Khamoussi, H. (2016) "Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earnings Management: A Meta-Analysis", *International Journal of Law and Management*, Cilt: 58 Sayı: 2, s.179-196
- Kandemir, T., Akbulut, H. (2013), Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, s.37-55
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992), The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Issue January-February, pp.71-79.
- Karacaer, S., Özek, P. (2010), Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma, *Journal of Accounting and Finance*, Sayı:48, s.60-74.
- Karaman, R. (2008), İşletmelerde Performans Ölçümünün Önemi ve Modern Bir Performans Ölçme Aracı Olarak Balanced Scorecard, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* Cilt: 9, Sayı: 16, s.411-427
- Karataş, M. (2014). Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı. 43 s.123-140.

- Kaya, U., Yazan, Ö. (2017), Kurumsal Sosyal Sorumluluk - Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı:51 s.15-40.
- Kaya, P., Uzay, Ş. (2014), Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimine İlişkin Tespit, Değerlendirme ve Öneriler, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 16 Sayı: 4 s. 99-120
- Kennerley, M., Neely, A. (2002), "A Framework of The Factors Affecting The Evolution Of Performance Measurement Systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22 Issue. 11 pp.1222 – 1245
- Köse, Y., Erdoğan, S. (2015), The Audit Expectations Gap in Turkey, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz/2015 s.193-213.
- Krejcie, V. R., Morgan, W. D. (1970), Determining Sample Size for Research Activities, *Educational and Psychological Measurement*, Sayı:30, s.607-610.
- Likert, R. (1932), A Technique for The Measurement of Attitudes, *Archives of Psychology*, Vol.22 s.5-55
- Lin, W. J., Li, F. J., Yang, S. J. (2006), "The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 9, pp. 921-933
- Lin, Z.M., Liu, J. (2009) The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence From China, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Issue: 18 pp.44-59
- Medori, D., Steple, D. (2000), A Framework for Auditing and Enhancing Performance Measurement Systems. *International Journal of Operations and Production Management* Vol.20, Issue.5 pp.520-533
- Memiş, M.Ü., Güner, M.F., (2011), Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, s.149-164
- Monroe, S. G., Woodliff, R. D. (1994), An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence’, *Accounting and Finance*, Vol. 34, No. 1, pp. 47–74.
- Neely, A. (1999), The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.19 Issue.2 pp.205-228
- Neely, A., Adams, A., Crowe, P. (2001), The Performance Prism in Practice, *Measuring Business Excellence*, Vol.5 Issue.2 pp. 6-13
- Neuman W. L. (2013), *Toplumsal Araştırma Yöntemleri, Nitel ve Nicel Yaklaşımlar* 1, 6. Basım, Yayınodası Toplumbilim Dizisi, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2015), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Sekizinci Baskı.
- Özbek, A. (2016), BİM Mağazalar Zincirinin 2008-2015 Dönemi Finansal Performansının Electre III Yöntemi İle Ölçümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, s.273-290

- Öztek, M.Y. (2005), Performans Ölçümünde Esas Alınan Ölçütler, *Öneri (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi)*, Cilt: 6, Sayı: 23, 19-22.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, No: 7, s. 119-139
- Porter, B. (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49–68.
- Quick, R., Schenk, N., Schmidt, F., Towara, T., (2018), The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence From Germany, *Journal of Management and Governance*, Volume 22, Issue 2, pp 251–283
- Sanlı, N., Özbirecikli, M. (2012), Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s. 1-27
- Sekaran, U., Bougie, R. (2016) *Methods for Business, A Skill Building Approach*, Seventh Edition, John Wiley & Sons Ltd.
- Senal, S. (2013), Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 41, Ocak-Haziran 2013 s. 137-164
- Seyrek, İ. H., Ata, H.A. (2010), Veri Zarflama Analizi ve Veri Madenciliği İle Mevduat Bankalarında Etkinlik Ölçümü, *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 2, s.67-84
- Tangen, S. (2004), Performance Measurement: From Philosophy To Practice, *International Journal of Productivity and Performance Management* Vol.53 No. 8 pp.726-737
- Türker, M. (2006), Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelisimi, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi*, Sayı:89, Şubat, s.5-7.
- Uluslan, H., Eren, E., Köylü, Ç. (2012), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2012, s.11-33.
- Uluslan, Hikmet (2013), Kapsamlı Kâr (Zarar): Raporlama Yöntemi Tercihleri ve Finansal Performansın Raporlanmasına Etkisi Üzerine Bir Araştırma, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:14, Sayı:2, s45-72.
- Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M. (2008), Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişim, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinde sunulan bildiri. Erişim adresi: http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/06/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf
- Yalkın, Y.K. (1995), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartlarının Geliştirilmesi, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:50, Sayı:1, s.259-270.

- Yıldız, S. (2010), İşletme Performansının Ölçümü Üzerine Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:36, s.179-193
- Young, D. (1997), Economic Value Added: A Primer for European Managers, *European Management Journal*, Vol.15, No.4, pp.335-343.
- Yükçü, S., Atağan, G. (2010), TOPSIS Yöntemine Göre Performans Değerleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:45 s.28-35
- Yüreğir, H. O., Nakıboğlu, G. (2007), Performans Ölçümü ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Sayı:2, s.545-562.





EKLER

EK-1: Analize İlişkin Temel Bilgiler

Ek 4.1.1. Eğitim Düzeyine İlişkin Betimsel İstatistikler

Önerme			Statistic	Std. Error
Ö.1	Lisans	Mean	4,135	,0991
		Median	4,000	
		Variance	,511	
		Std. Deviation	,7148	
	Lisansüstü	Mean	4,111	,1594
		Median	4,000	
		Variance	,458	
		Std. Deviation	,6764	
Ö.2	Lisans	Mean	3,885	,1248
		Median	4,000	
		Variance	,810	
		Std. Deviation	,9000	
	Lisansüstü	Mean	3,556	,2318
		Median	4,000	
		Variance	,967	
		Std. Deviation	,9835	
Ö.3	Lisans	Mean	3,769	,1417
		Median	4,000	
		Variance	1,044	
		Std. Deviation	1,0216	
	Lisansüstü	Mean	3,722	,1577
		Median	4,000	
		Variance	,448	
		Std. Deviation	,6691	
Ö.4	Lisans	Mean	4,058	,0968
		Median	4,000	
		Variance	,487	
		Std. Deviation	,6977	
	Lisansüstü	Mean	3,944	,1506
		Median	4,000	
		Variance	,408	
		Std. Deviation	,6391	
Ö.5	Lisans	Mean	4,000	,1165
		Median	4,000	
		Variance	,706	
		Std. Deviation	,8402	
	Lisansüstü	Mean	3,889	,1594
		Median	4,000	
		Variance	,458	
		Std. Deviation	,6764	

Ö.6	Lisans	Mean	4,000	,1028
		Median	4,000	
		Variance	,549	
		Std. Deviation	,7410	
	Lisansüstü	Mean	3,556	,2585
		Median	4,000	
		Variance	1,203	
		Std. Deviation	1,0966	
Ö.7	Lisans	Mean	3,981	,1115
		Median	4,000	
		Variance	,647	
		Std. Deviation	,8042	
	Lisansüstü	Mean	3,611	,2003
		Median	3,500	
		Variance	,722	
		Std. Deviation	,8498	
Ö.8	Lisans	Mean	4,115	,1087
		Median	4,000	
		Variance	,614	
		Std. Deviation	,7835	
	Lisansüstü	Mean	3,778	,1726
		Median	4,000	
		Variance	,536	
		Std. Deviation	,7321	
Ö.9	Lisans	Mean	4,135	,1166
		Median	4,000	
		Variance	,707	
		Std. Deviation	,8408	
	Lisansüstü	Mean	4,222	,1524
		Median	4,000	
		Variance	,418	
		Std. Deviation	,6468	
Ö.10	Lisans	Mean	4,231	,1335
		Median	4,000	
		Variance	,926	
		Std. Deviation	,9623	
	Lisansüstü	Mean	4,222	,1524
		Median	4,000	
		Variance	,418	
		Std. Deviation	,6468	

Ek 4.1.2. Denetçilerin Eğitim Düzeyine Göre Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	Df	Sig.
Ö.1	Lisans	,271	52	,000
	Lisansüstü	,287	18	,000
Ö.2	Lisans	,224	52	,000
	Lisansüstü	,230	18	,013
Ö.3	Lisans	,186	52	,000
	Lisansüstü	,272	18	,001
Ö.4	Lisans	,294	52	,000
	Lisansüstü	,312	18	,000
Ö.5	Lisans	,250	52	,000
	Lisansüstü	,287	18	,000
Ö.6	Lisans	,308	52	,000
	Lisansüstü	,268	18	,001
Ö.7	Lisans	,298	52	,000
	Lisansüstü	,264	18	,002
Ö.8	Lisans	,288	52	,000
	Lisansüstü	,245	18	,006
Ö.9	Lisans	,283	52	,000
	Lisansüstü	,301	18	,000
Ö.10	Lisans	,269	52	,000
	Lisansüstü	,301	18	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Ek 4.2.1. Bağımsız Denetçinin Yaşına Göre Betimsel İstatistiksel

Önerme		Statistic	Std. Error	
Ö.1	22-27	Mean	4,000	,1715
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
	28-33	Mean	4,000	,1907
		Median	4,000	
		Variance	,400	
		Std. Deviation	,6325	
	34-39	Mean	4,474	,1404
		Median	5,000	
		Variance	,374	
		Std. Deviation	,6118	
40+	Mean	4,000	,1540	
	Median	4,000		
	Variance	,545		
	Std. Deviation	,7385		
Ö.2	22-27	Mean	4,000	,1485
		Median	4,000	
		Variance	,375	
		Std. Deviation	,6124	
	28-33	Mean	3,636	,3096
		Median	4,000	
		Variance	1,055	
		Std. Deviation	1,0269	
	34-39	Mean	4,053	,2091
		Median	4,000	
		Variance	,830	
		Std. Deviation	,9113	
40+	Mean	3,522	,2166	
	Median	4,000		
	Variance	1,079		
	Std. Deviation	1,0388		
Ö.3	22-27	Mean	3,941	,2181
		Median	4,000	
		Variance	,809	
		Std. Deviation	,8993	
	28-33	Mean	3,818	,2960
		Median	4,000	
		Variance	,964	
		Std. Deviation	,9816	
	34-39	Mean	3,947	,1946
		Median	4,000	
		Variance	,719	
		Std. Deviation	,8481	
40+	Mean	3,435	,2069	
	Median	3,000		
	Variance	,984		
	Std. Deviation	,9921		

Ö.4	22-27	Mean	4,059	,1597
		Median	4,000	
		Variance	,434	
		Std. Deviation	,6587	
	28-33	Mean	4,273	,1408
		Median	4,000	
		Variance	,218	
		Std. Deviation	,4671	
	34-39	Mean	4,211	,1447
		Median	4,000	
		Variance	,398	
		Std. Deviation	,6306	
	40+	Mean	3,739	,1568
		Median	4,000	
		Variance	,565	
		Std. Deviation	,7518	
Ö.5	22-27	Mean	3,941	,1813
		Median	4,000	
		Variance	,559	
		Std. Deviation	,7475	
	28-33	Mean	4,273	,1950
		Median	4,000	
		Variance	,418	
		Std. Deviation	,6467	
	34-39	Mean	4,000	,2294
		Median	4,000	
		Variance	1,000	
		Std. Deviation	1,0000	
	40+	Mean	3,826	,1495
		Median	4,000	
		Variance	,514	
		Std. Deviation	,7168	
Ö.6	22-27	Mean	3,941	,1813
		Median	4,000	
		Variance	,559	
		Std. Deviation	,7475	
	28-33	Mean	4,182	,2635
		Median	4,000	
		Variance	,764	
		Std. Deviation	,8739	
	34-39	Mean	4,053	,1617
		Median	4,000	
		Variance	,497	
		Std. Deviation	,7050	
	40+	Mean	3,565	,2069
		Median	4,000	
		Variance	,984	
		Std. Deviation	,9921	

Ö.7	22-27	Mean	4,000	,1917
		Median	4,000	
		Variance	,625	
		Std. Deviation	,7906	
	28-33	Mean	4,000	,3015
		Median	4,000	
		Variance	1,000	
		Std. Deviation	1,0000	
	34-39	Mean	3,895	,1692
		Median	4,000	
		Variance	,544	
		Std. Deviation	,7375	
	40+	Mean	3,739	,1802
		Median	4,000	
		Variance	,747	
		Std. Deviation	,8643	
Ö.8	22-27	Mean	4,000	,1715
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
	28-33	Mean	4,364	,2033
		Median	4,000	
		Variance	,455	
		Std. Deviation	,6742	
	34-39	Mean	4,105	,1692
		Median	4,000	
		Variance	,544	
		Std. Deviation	,7375	
	40+	Mean	3,826	,1849
		Median	4,000	
		Variance	,787	
		Std. Deviation	,8869	
Ö.9	22-27	Mean	4,059	,1597
		Median	4,000	
		Variance	,434	
		Std. Deviation	,6587	
	28-33	Mean	4,091	,2506
		Median	4,000	
		Variance	,691	
		Std. Deviation	,8312	
	34-39	Mean	4,474	,1598
		Median	5,000	
		Variance	,485	
		Std. Deviation	,6967	
	40+	Mean	4,000	,1886
		Median	4,000	
		Variance	,818	
		Std. Deviation	,9045	

Ö.10	22-27	Mean	4,176	,1765
		Median	4,000	
		Variance	,529	
		Std. Deviation	,7276	
	28-33	Mean	4,545	,2073
		Median	5,000	
		Variance	,473	
		Std. Deviation	,6876	
	34-39	Mean	4,474	,1598
		Median	5,000	
		Variance	,485	
		Std. Deviation	,6967	
	40+	Mean	3,913	,2345
		Median	4,000	
		Variance	1,265	
		Std. Deviation	1,1246	

Ek 4.2.2. Bağımsız Denetçilerin Yaş Grubuna Göre Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
Ö.1	22-27	,265	17	,003
	28-33	,318	11	,003
	34-39	,332	19	,000
	40+	,326	23	,000
Ö.2	22-27	,324	17	,000
	28-33	,275	11	,020
	34-39	,272	19	,001
	40+	,199	23	,019
Ö.3	22-27	,232	17	,016
	28-33	,210	11	,191
	34-39	,236	19	,006
	40+	,200	23	,018
Ö.4	22-27	,300	17	,000
	28-33	,448	11	,000
	34-39	,315	19	,000
	40+	,288	23	,000
Ö.5	22-27	,237	17	,012
	28-33	,300	11	,007
	34-39	,289	19	,000
	40+	,248	23	,001
Ö.6	22-27	,355	17	,000
	28-33	,327	11	,002
	34-39	,267	19	,001
	40+	,278	23	,000
Ö.7	22-27	,324	17	,000
	28-33	,227	11	,117
	34-39	,241	19	,005
	40+	,271	23	,000
Ö.8	22-27	,265	17	,003
	28-33	,282	11	,015
	34-39	,241	19	,005
	40+	,317	23	,000
Ö.9	22-27	,300	17	,000
	28-33	,366	11	,000
	34-39	,354	19	,000
	40+	,326	23	,000
Ö.10	22-27	,243	17	,009
	28-33	,382	11	,000
	34-39	,354	19	,000
	40+	,313	23	,000
a. Lilliefors Significance Correction				

Ek 4.3.1. Denetçinin Görev Durumuna Göre Betimsel İstatistikleri

Önerme		Statistic	Std. Error	
Ö.1	Denetçi	Mean	4,220	,0917
		Median	4,000	
		Variance	,420	
		Std. Deviation	,6481	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,900	,1762
		Median	4,000	
		Variance	,621	
		Std. Deviation	,7881	
Ö.2	Denetçi	Mean	3,940	,1157
		Median	4,000	
		Variance	,670	
		Std. Deviation	,8184	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,450	,2458
		Median	3,000	
		Variance	1,208	
		Std. Deviation	1,0990	
Ö.3	Denetçi	Mean	3,900	,1317
		Median	4,000	
		Variance	,867	
		Std. Deviation	,9313	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,400	,1974
		Median	3,500	
		Variance	,779	
		Std. Deviation	,8826	
Ö.4	Denetçi	Mean	4,120	,0887
		Median	4,000	
		Variance	,393	
		Std. Deviation	,6273	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,800	,1717
		Median	4,000	
		Variance	,589	
		Std. Deviation	,7678	
Ö.5	Denetçi	Mean	4,080	,1063
		Median	4,000	
		Variance	,565	
		Std. Deviation	,7516	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,700	,1933
		Median	4,000	
		Variance	,747	
		Std. Deviation	,8645	

Ö.6	Denetçi	Mean	4,020	,1088
		Median	4,000	
		Variance	,591	
		Std. Deviation	,7690	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,550	,2233
		Median	4,000	
		Variance	,997	
		Std. Deviation	,9987	
Ö.7	Denetçi	Mean	4,000	,1143
		Median	4,000	
		Variance	,653	
		Std. Deviation	,8081	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,600	,1835
		Median	4,000	
		Variance	,674	
		Std. Deviation	,8208	
Ö.8	Denetçi	Mean	4,100	,1000
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,850	,2087
		Median	4,000	
		Variance	,871	
		Std. Deviation	,9333	
Ö.9	Denetçi	Mean	4,220	,1042
		Median	4,000	
		Variance	,542	
		Std. Deviation	,7365	
	Sorumlu Denetçi	Mean	4,000	,2052
		Median	4,000	
		Variance	,842	
		Std. Deviation	,9177	
Ö.10	Denetçi	Mean	4,380	,0985
		Median	4,500	
		Variance	,485	
		Std. Deviation	,6966	
	Sorumlu Denetçi	Mean	3,850	,2643
		Median	4,000	
		Variance	1,397	
		Std. Deviation	1,1821	

Ek 4.3.2. Denetçinin Görev Durumuna Göre Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
Ö.1	Denetçi	,293	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,300	20	,000
Ö.2	Denetçi	,249	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,209	20	,022
Ö.3	Denetçi	,201	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,252	20	,002
Ö.4	Denetçi	,316	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,303	20	,000
Ö.5	Denetçi	,222	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,336	20	,000
Ö.6	Denetçi	,290	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,324	20	,000
Ö.7	Denetçi	,260	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,287	20	,000
Ö.8	Denetçi	,256	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,314	20	,000
Ö.9	Denetçi	,243	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,350	20	,000
Ö.10	Denetçi	,313	50	,000
	Sorumlu Denetçi	,300	20	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Ek 4.4.1. Bağılı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehre Göre Betimsel İstatistikler

Önerme		Statistic	Std. Error	
Ö.1	Ankara	Mean	4,095	,1528
		Median	4,000	
		Variance	,490	
		Std. Deviation	,7003	
	İstanbul	Mean	4,143	,1010
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
Ö.2	Ankara	Mean	3,810	,1905
		Median	4,000	
		Variance	,762	
		Std. Deviation	,8729	
	İstanbul	Mean	3,796	,1367
		Median	4,000	
		Variance	,916	
		Std. Deviation	,9570	
Ö.3	Ankara	Mean	3,571	,1769
		Median	4,000	
		Variance	,657	
		Std. Deviation	,8106	
	İstanbul	Mean	3,837	,1409
		Median	4,000	
		Variance	,973	
		Std. Deviation	,9863	
Ö.4	Ankara	Mean	3,952	,1460
		Median	4,000	
		Variance	,448	
		Std. Deviation	,6690	
	İstanbul	Mean	4,061	,0985
		Median	4,000	
		Variance	,475	
		Std. Deviation	,6894	
Ö.5	Ankara	Mean	3,667	,2108
		Median	4,000	
		Variance	,933	
		Std. Deviation	,9661	
	İstanbul	Mean	4,102	,0978
		Median	4,000	
		Variance	,469	
		Std. Deviation	,6845	

Ö.6	Ankara	Mean	3,857	,1587
		Median	4,000	
		Variance	,529	
		Std. Deviation	,7270	
	İstanbul	Mean	3,898	,1312
		Median	4,000	
		Variance	,844	
		Std. Deviation	,9184	
Ö.7	Ankara	Mean	3,857	,1587
		Median	4,000	
		Variance	,529	
		Std. Deviation	,7270	
	İstanbul	Mean	3,898	,1246
		Median	4,000	
		Variance	,760	
		Std. Deviation	,8719	
Ö.8	Ankara	Mean	3,952	,1460
		Median	4,000	
		Variance	,448	
		Std. Deviation	,6690	
	İstanbul	Mean	4,061	,1181
		Median	4,000	
		Variance	,684	
		Std. Deviation	,8268	
Ö.9	Ankara	Mean	4,095	,1677
		Median	4,000	
		Variance	,590	
		Std. Deviation	,7684	
	İstanbul	Mean	4,184	,1154
		Median	4,000	
		Variance	,653	
		Std. Deviation	,8081	
Ö.10	Ankara	Mean	4,238	,1364
		Median	4,000	
		Variance	,390	
		Std. Deviation	,6249	
	İstanbul	Mean	4,224	,1407
		Median	4,000	
		Variance	,969	
		Std. Deviation	,9846	

Ek 4.4.2. Bağılı Olunan Denetim Firmasının Merkezinin Bulunduğu Şehre Göre Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
Ö.1	Ankara	,268	21	,000
	İstanbul	,277	49	,000
Ö.2	Ankara	,205	21	,021
	İstanbul	,237	49	,000
Ö.3	Ankara	,273	21	,000
	İstanbul	,190	49	,000
Ö.4	Ankara	,290	21	,000
	İstanbul	,301	49	,000
Ö.5	Ankara	,206	21	,020
	İstanbul	,274	49	,000
Ö.6	Ankara	,340	21	,000
	İstanbul	,299	49	,000
Ö.7	Ankara	,340	21	,000
	İstanbul	,240	49	,000
Ö.8	Ankara	,290	21	,000
	İstanbul	,266	49	,000
Ö.9	Ankara	,308	21	,000
	İstanbul	,267	49	,000
Ö.10	Ankara	,315	21	,000
	İstanbul	,274	49	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Ek 4.5.1. Denetlenen Farklı İşletme Sayısına Göre Betimsel İstatistiksel

Önerme			Statistic	Std. Error
Ö.1	1-20 işletme	Mean	4,000	,1193
		Median	4,000	
		Variance	,541	
		Std. Deviation	,7352	
	21+ işletme	Mean	4,281	,1121
		Median	4,000	
		Variance	,402	
		Std. Deviation	,6342	
Ö.2	1-20 işletme	Mean	3,711	,1551
		Median	4,000	
		Variance	,914	
		Std. Deviation	,9560	
	21+ işletme	Mean	3,906	,1579
		Median	4,000	
		Variance	,797	
		Std. Deviation	,8930	
Ö.3	1-20 işletme	Mean	3,474	,1588
		Median	3,000	
		Variance	,959	
		Std. Deviation	,9792	
	21+ işletme	Mean	4,094	,1374
		Median	4,000	
		Variance	,604	
		Std. Deviation	,7771	
Ö.4	1-20 işletme	Mean	3,921	,1155
		Median	4,000	
		Variance	,507	
		Std. Deviation	,7121	
	21+ işletme	Mean	4,156	,1110
		Median	4,000	
		Variance	,394	
		Std. Deviation	,6278	
Ö.5	1-20 işletme	Mean	3,842	,1387
		Median	4,000	
		Variance	,731	
		Std. Deviation	,8551	
	21+ işletme	Mean	4,125	,1250
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	

Ö.6	1-20 işletme	Mean	3,816	,1352
		Median	4,000	
		Variance	,695	
		Std. Deviation	,8336	
	21+ işletme	Mean	3,969	,1587
		Median	4,000	
		Variance	,805	
		Std. Deviation	,8975	
Ö.7	1-20 işletme	Mean	3,711	,1301
		Median	4,000	
		Variance	,644	
		Std. Deviation	,8023	
	21+ işletme	Mean	4,094	,1445
		Median	4,000	
		Variance	,668	
		Std. Deviation	,8175	
Ö.8	1-20 işletme	Mean	3,895	,1349
		Median	4,000	
		Variance	,691	
		Std. Deviation	,8315	
	21+ işletme	Mean	4,188	,1225
		Median	4,000	
		Variance	,480	
		Std. Deviation	,6927	
Ö.9	1-20 işletme	Mean	3,974	,1436
		Median	4,000	
		Variance	,783	
		Std. Deviation	,8849	
	21+ işletme	Mean	4,375	,1077
		Median	4,000	
		Variance	,371	
		Std. Deviation	,6091	
Ö.10	1-20 işletme	Mean	4,105	,1401
		Median	4,000	
		Variance	,745	
		Std. Deviation	,8634	
	21+ işletme	Mean	4,375	,1603
		Median	5,000	
		Variance	,823	
		Std. Deviation	,9070	

Ek 4.5.2. Denetlenen Farklı İşletme Sayısına Göre Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
Ö.1	1-20 işletme	,289	38	,000
	21+ işletme	,296	32	,000
Ö.2	1-20 işletme	,224	38	,000
	21+ işletme	,229	32	,000
Ö.3	1-20 işletme	,212	38	,000
	21+ işletme	,222	32	,000
Ö.4	1-20 işletme	,307	38	,000
	21+ işletme	,317	32	,000
Ö.5	1-20 işletme	,257	38	,000
	21+ işletme	,258	32	,000
Ö.6	1-20 işletme	,298	38	,000
	21+ işletme	,326	32	,000
Ö.7	1-20 işletme	,299	38	,000
	21+ işletme	,236	32	,000
Ö.8	1-20 işletme	,287	38	,000
	21+ işletme	,263	32	,000
Ö.9	1-20 işletme	,301	38	,000
	21+ işletme	,293	32	,000
Ö.10	1-20 işletme	,267	38	,000
	21+ işletme	,317	32	,000

Ek 4.6.1. Yabancı Sermayeli İşletme Denetleme Durumuna Göre Betimsel İstatistikler

Önerme			Statistic	Std. Error
Ö.1	Evet	Mean	4,214	,1052
		Median	4,000	
		Variance	,465	
		Std. Deviation	,6820	
	Hayır	Mean	4,000	,1361
		Median	4,000	
		Variance	,519	
		Std. Deviation	,7201	
Ö.2	Evet	Mean	3,786	,1582
		Median	4,000	
		Variance	1,051	
		Std. Deviation	1,0250	
	Hayır	Mean	3,821	,1460
		Median	4,000	
		Variance	,597	
		Std. Deviation	,7724	
Ö.3	Evet	Mean	3,929	,1462
		Median	4,000	
		Variance	,897	
		Std. Deviation	,9472	
	Hayır	Mean	3,500	,1667
		Median	3,000	
		Variance	,778	
		Std. Deviation	,8819	
Ö.4	Evet	Mean	4,119	,1141
		Median	4,000	
		Variance	,546	
		Std. Deviation	,7392	
	Hayır	Mean	3,893	,1071
		Median	4,000	
		Variance	,321	
		Std. Deviation	,5669	
Ö.5	Evet	Mean	4,000	,1320
		Median	4,000	
		Variance	,732	
		Std. Deviation	,8554	
	Hayır	Mean	3,929	,1354
		Median	4,000	
		Variance	,513	
		Std. Deviation	,7164	

Ö.6	Evet	Mean	3,881	,1454
		Median	4,000	
		Variance	,888	
		Std. Deviation	,9423	
	Hayır	Mean	3,893	,1393
		Median	4,000	
		Variance	,544	
		Std. Deviation	,7373	
Ö.7	Evet	Mean	3,905	,1312
		Median	4,000	
		Variance	,722	
		Std. Deviation	,8500	
	Hayır	Mean	3,857	,1518
		Median	4,000	
		Variance	,646	
		Std. Deviation	,8034	
Ö.8	Evet	Mean	4,095	,1355
		Median	4,000	
		Variance	,771	
		Std. Deviation	,8782	
	Hayır	Mean	3,929	,1142
		Median	4,000	
		Variance	,365	
		Std. Deviation	,6042	
Ö.9	Evet	Mean	4,238	,1067
		Median	4,000	
		Variance	,479	
		Std. Deviation	,6917	
	Hayır	Mean	4,036	,1743
		Median	4,000	
		Variance	,851	
		Std. Deviation	,9222	
Ö.10	Evet	Mean	4,286	,1375
		Median	4,500	
		Variance	,794	
		Std. Deviation	,8913	
	Hayır	Mean	4,143	,1684
		Median	4,000	
		Variance	,794	
		Std. Deviation	,8909	

Ek 4.6.2. Yabancı Sermayeli İşletme Denetleme Durumuna Verilen Yanıtların Normallik Testi

Önerme		Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
Ö.1	Evet	,266	42	,000
	Hayır	,321	28	,000
Ö.2	Evet	,202	42	,000
	Hayır	,270	28	,000
Ö.3	Evet	,221	42	,000
	Hayır	,250	28	,000
Ö.4	Evet	,269	42	,000
	Hayır	,361	28	,000
Ö.5	Evet	,262	42	,000
	Hayır	,254	28	,000
Ö.6	Evet	,312	42	,000
	Hayır	,308	28	,000
Ö.7	Evet	,235	42	,000
	Hayır	,321	28	,000
Ö.8	Evet	,243	42	,000
	Hayır	,333	28	,000
Ö.9	Evet	,254	42	,000
	Hayır	,342	28	,000
Ö.10	Evet	,289	42	,000
	Hayır	,293	28	,000
a. Lilliefors Significance Correction				

EK-2 Yanıtların Frekans Dağılımı

Ek 2.1. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin işletmeyi tanımına katkı sağlar.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde*	Toplam Yüzde
Değer 2,0	1	1,4	1,4	1,4
3,0	10	14,3	14,3	15,7
4,0	38	54,3	54,3	70,0
5,0	21	30,0	30,0	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

* Eksik veri olmadığı için yüzde ile geçerli yüzde değerleri aynıdır. Diğer tablolarda da benzer durum bulunmakta olup mükerrerlikten kaçınmak adına aynı açıklama diğer tablolar için yapılmamıştır.

Ek 2.2. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
2,0	4	5,7	5,7	7,1
3,0	20	28,6	28,6	35,7
4,0	28	40,0	40,0	75,7
5,0	17	24,3	24,3	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.3. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
2,0	4	5,7	5,7	7,1
3,0	23	32,9	32,9	40,0
4,0	25	35,7	35,7	75,7
5,0	17	24,3	24,3	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.4. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 2,0	1	1,4	1,4	1,4
3,0	12	17,1	17,1	18,6
4,0	41	58,6	58,6	77,1
5,0	16	22,9	22,9	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.5. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
3,0	17	24,3	24,3	25,7
4,0	34	48,6	48,6	74,3
5,0	18	25,7	25,7	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.6. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
2,0	4	5,7	5,7	7,1
3,0	12	17,1	17,1	24,3
4,0	38	54,3	54,3	78,6
5,0	15	21,4	21,4	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.7. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 2,0	4	5,7	5,7	5,7
3,0	16	22,9	22,9	28,6
4,0	34	48,6	48,6	77,1
5,0	16	22,9	22,9	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.8. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
3,0	14	20,0	20,0	21,4
4,0	36	51,4	51,4	72,9
5,0	19	27,1	27,1	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.9. İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	1	1,4	1,4	1,4
2,0	1	1,4	1,4	2,9
3,0	8	11,4	11,4	14,3
4,0	36	51,4	51,4	65,7
5,0	24	34,3	34,3	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	

Ek 2.10. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer 1,0	2	2,9	2,9	2,9
3,0	9	12,9	12,9	15,7
4,0	28	40,0	40,0	55,7
5,0	31	44,3	44,3	100,0
Toplam	70	100,0	100,0	



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : ANIÇ, Aykut
Uyruğu : TC
Doğum tarihi ve yeri : 06/10/1983 - Aksaray
Medeni hali : Evli
Telefon : 0532 204 97 99
Faks : -
e-mail : aykutanic@gmail.com



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans
Lisans	Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF - İşletme	2007
Lise	Ankara İncirli Lisesi	2000

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2009-2011	Maliye Bakanlığı	Devlet Muhasebe Uzm.Yard.
2011-2018	Kalkınma Bakanlığı (DPT)	Planlama Uzmanı
2018 - .	Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Sanayi ve Teknoloji Uzmanı

Yabancı Dil

İngilizce

Yayımlar

Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kalkınma Ajanslarında Uygulanması, Kalkınma Bakanlığı Yayınları, Planlama Uzmanlığı Tezi, ISBN 978-605-9041-69-0,

Finansal Performans Değerlendirmesi İle Bağımsız Dış Denetim İlişkisi-Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, (2019), Sayıştay Dergisi



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..

Belgian

