

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA
(ISA's) GÖRE TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI VE
KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI**

Ender GÜLER

DOKTORA TEZİ

Danışman
Prof. Dr. Naim Ata ATABEY

Konya- 2010



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin

Adı Soyadı	ENDER GÜLER
Numarası	054127001016
Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE FİNANSMAN
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
Tezin Adı	ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARINA (ISA's) GÖRE TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI VE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Ender GÜLER



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



DOKTORA TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Ender GÜLER
	Numarası	054127001016
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME – MUHASEBE –FİNANSMAN
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Naim Ata ATABEY
Tezin Adı	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA (ISA's) GÖRE TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI VE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA (ISA's) GÖRE TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI VE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI başlıklı bu çalışma 28 /12 /2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı Danışman ve Üyeler

Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Reif PARLAKVAYA
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL
Yrd. Doç. Dr. Baki YILMAZ

İmza

(Handwritten signatures of the advisors and the student)

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırların kalktığı günümüzde, ekonomi ve ticaret alanında daha rekabetçi bir anlayış ön plana çıkmaktadır. Bu rekabetçi ortamın doğurduğu piyasada ki uluslararası sermaye hareketlerinden pay almak isteyen şirketlerin kurumsal yönetimi uyguluyor olması önemli bir avantaj olarak görülebilir.

Dünyada yaşanan uluslararası finansal kriz ve skandalların arkasında yatan önemli sebeplerden birisi uygulanan kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği ve şirket finansal tablolarında görülen yolsuzluklardır. Krizlerin ve skandalların önlenmesi adına iki önemli kavram “kurumsal yönetim” ve “denetim” kavramı ön plana çıkmıştır.

Bu anlamda bu tez, kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) hakkında genel bilgiler vermek ve Türkiye uygulamaları hakkında değerlendirmelerde bulunmak adına hazırlanmıştır.

Bu tezin hazırlanmasındaki değerli görüş ve katkılarından ötürü danışman hocam Prof. Dr. Naim Ata ATABEY’e şükranlarımı sunar, ayrıca tez komitemde yer alan ve çalışmalarım süresince yardımlarını esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL’e, bu çalışmanın taslak metnini defalarca okuyarak gerekli düzeltmeler konusunda fikir beyan eden sevgili çalışma arkadaşım Yrd. Doç. Dr. Baki YILMAZ’a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Son olarak, bugünlere ulaşmamda üzerimdeki emeklerini hiç bir zaman ödeyemeyeceğim ailem ve çalışmam süresince bana gösterdikleri sabır, destek ve hoşgörüden dolayı değerli eşim ve oğluma minnettarım.

Ender GÜLER



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	ENDER GÜLER
Numarası	054127001016
Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE FİNANSMAN
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
Tez Danışmanı	PROF. DR. NAİM ATA ATABEY
Tezin Adı	ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARINA (ISA's) GÖRE TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI VE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

ÖZET

Uluslararası finansal kriz ve skandalların arkasında yatan önemli sebeplerden birisi uygulanan kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği ve şirket finansal tablolarında görülen yolsuzluklardır. Şirketlerin yönetim ve denetimi konusunda şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik gibi kavramların tümünü içine alacak şekilde ifade edilen kurumsal yönetim politikalarının doğru ve güvenilir bir şekilde uygulanması tek başına mümkün değildir. Bu ilkelerin yerine getirilmesinde denetim uygulamalarının başarısı da önemli bir faktördür. Kurumsal yönetim ve denetim arasında yapılan bu işbirliği ile birlikte yaşanabilecek finansal kriz ve muhasebe skandallarının da önüne geçebilmenin en etkin yolu sağlanmış olacaktır.

Bu çalışmadaki amaç, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak Türkiye'de yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi, Türkiye'deki denetim ortamının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması açısından ele alınması ve iki uygulamanın birbirleriyle olan ilişkileri üzerine değerlendirmelerde bulunmaktır.



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	ENDER GÜLER
	Numarası	054127001016
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE FİNANSMAN
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF. DR. NAİM ATA ATABEY
Tezin İngilizce Adı	AUDİTİNG ENVİRONMENT AND CORPORATE GOVERNANCE IMPLEMENTATION IN TURKEY ACCORDİNG TO INTERNATIONAL STANDARTS ON AUDİTİNG (ISA's)	

SUMMARY

One of the important reasons of international financial crisis and scandals is inadequate corporate governance policies and improprieties in the company's financial tables. Corporate governance policies which includes the terms of transparency, accountability, responsibility and fairness about the implemented on their own. The success of auditing practices is an important factor in the implementation of these principles. By the cooperation of corporate governance and auditing, possible financial crisis and accounting scandals can be prevented efficiently.

The objectives of this study are to evaluate the regulations about ISA's and the principles of corporate governance in Turkey, investigate the auditing environment in Turkey in terms of ISA's and assess the relations of these two practices.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
Bilimsel Etik Sayfası	ii
Tez Kabul Formu	iii
Önsöz / Teşekkür	iv
Özet	v
Summary	vi
İçindekiler	vii
Kısaltmalar ve Simgeler Sayfası	viii
Tablolar Listesi	ix
Şekiller Listesi	x
Giriş	1

BİRİNCİ BÖLÜM – KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI VE KURUMSAL YÖNETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI	5
1.2. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ GELİŞİMİ VE ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER	7
1.2.1. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi.....	7
1.2.1.1. Cadbury Komite Raporu	9
1.2.1.2. Greenbury Komite Raporu.....	11
1.2.1.3. Hampel Raporu	12
1.2.1.4. Halka Açık Şirketler Gözetim Raporu (Public Oversight Board) 12	
1.2.1.5. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	13
1.2.1.6. Enron Olayı ve Sarbanes – Oxley Yasası	14
1.2.2. Kurumsal Yönetimi Ortaya Çıkaran Nedenler	17
1.2.2.1. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Artması	17
1.2.2.2. Hisse Senedi Sahipliğinin Artması	18
1.2.2.3. Sermaye Piyasaları Arasındaki Rekabetin Artması.....	18
1.2.2.4. Teknolojik Gelişmeler	19
1.3. KURUMSAL YÖNETİMİN ÖNEMİ	19

1.4. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI.....	22
1.5. EVRENSEL KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ	23
1.5.1. Şeffaflık İlkesi.....	24
1.5.2. Hesap Verebilirlik İlkesi.....	26
1.5.3. Sorumluluk İlkesi.....	27
1.5.4. Adillik (Eşitlik) İlkesi	29
1.6. KURUMSAL YÖNETİM PLANLAMALARINDA TEMEL YAKLAŞIMLAR VE UYGULAMALARI	31
1.6.1. Kurumsal Yönetim Planlamalarında Temel Yaklaşımlar.....	31
1.6.1.1. Anglo-Sakson Sistemi.....	32
1.6.1.2. Kıta Avrupası Sistemi.....	33
1.6.2. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları ve OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri	35
1.6.2.1. ABD’de Kurumsal Yönetim Uygulamaları	35
1.6.2.2. İngiltere’de Kurumsal Yönetim Uygulamaları	38
1.6.2.3. Almanya’da Kurumsal Yönetim Uygulamaları	39
1.6.2.4. Fransa’da Kurumsal Yönetim Uygulamaları	39
1.6.2.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri	40
1.6.3. Türkiye’deki Kurumsal Yönetim Uygulamaları.....	44
1.6.3.1. TÜSİAD - Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi.....	46
1.6.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	47
1.6.3.2.1. Pay Sahipleri	51
1.6.3.2.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık	52
1.6.3.2.3. Menfaat Sahipleri.....	53
1.6.3.2.4. Yönetim Kurulu	55
1.6.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim Uyum Raporu	57
1.6.3.4. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi	58
1.6.3.5. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)	61

İKİNCİ BÖLÜM – DENETİM KAVRAMI VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA’s)

2.1. DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ.....	64
2.1.1. Denetim Kavramı.....	64
2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	67
2.2. DENETİM TÜRLERİ	69
2.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	69
2.2.1.1.Finansal Denetim	70
2.2.1.2.Uygunluk Denetimi.....	71
2.2.1.3.Faaliyet Denetimi.....	71
2.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	72
2.2.2.1.İç Denetim.....	73
2.2.2.2.Dış Denetim	75
2.2.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	75
2.2.2.2.2. Kamu Denetimi.....	76
2.3. DENETÇİ KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	77
2.3.1. Denetçi Kavramı	78
2.3.2. Denetçi Türleri.....	78
2.3.2.1.İç Denetçiler.....	79
2.3.2.2.Bağımsız Denetçiler.....	80
2.3.2.3.Kamu Denetçisi.....	82
2.4. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER	82
2.4.1. Dünya’da Denetimin Gelişimi ve Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	83
2.4.1.1.ABD’de Denetime İlişkin Gelişmeler ve Yasal Düzenlemeler	83
2.4.1.2.AB’de Denetime İlişkin Gelişmeler ve Yasal Düzenlemeler	86
2.4.2. Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	88
2.4.2.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri	90
2.4.2.2.Bankacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler.....	91
2.4.2.3.Meslek Yasası Alanında Yapılan Düzenlemeler	93

2.4.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri	94
2.4.2.5. Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Yapılan Diğer	
Düzenlemeler.....	95
2.4.2.5.1. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	95
2.4.2.5.2. TÜDESK Tarafından Yapılan Düzenlemeler	96
2.4.2.5.3. TMSK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	96
2.4.2.6. Sigortacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler	97
2.4.2.7. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Düzenlemeler.....	98
2.5. DENETİM STANDARTLARI.....	99
2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	100
2.5.1.1. Genel Standartlar	101
2.5.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	102
2.5.1.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	102
2.5.1.1.3. Mesleki Dikkat ve �zen Standardı	104
2.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	104
2.5.1.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı.....	105
2.5.1.2.2. İç kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi	
Standardı.....	106
2.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı	107
2.5.1.3. Raporlama Standartları	107
2.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk	
Standardı.....	108
2.5.1.3.2. Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı	109
2.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı	109
2.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	110
2.6. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) KAVRAMI VE	
GELİŞİMİ.....	111
2.6.1. Tarihsel Gelişimi.....	111
2.6.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International	
Auditing and Assurance Board - IAASB)	112
2.6.3. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's).....	114

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM – ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE KURUMSAL YÖNETİMLE İLİŞKİSİ

3.1.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) TÜRKİYE UYGULAMASI.....	116
3.1.1. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve Bu Standartlara Uyumlu Olarak Hazırlanmış Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in Bir Arada Değerlendirilmesi	116
3.1.1.1.Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC 1).....	118
3.1.1.2. ISA – 100 Güvence Sağlama Sözleşmeleri	119
3.1.1.3. ISA – 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi	120
3.1.1.4. ISA – 210 Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi.....	122
3.1.1.5. ISA – 220 Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol	122
3.1.1.6. ISA – 230 Denetimin Belgelendirilmesi.....	124
3.1.1.7. ISA – 240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu.....	125
3.1.1.8. ISA – 250 Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması	127
3.1.1.9. ISA – 260 Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi	128
3.1.1.10. ISA – 265 İç kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi	129
3.1.1.11. ISA – 300 Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması	130
3.1.1.12. ISA – 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	131
3.1.1.13. ISA – 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	134
3.1.1.14. ISA – 330 Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler	135

3.1.1.15. ISA – 402 Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı	137
3.1.1.16. ISA – 450 Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi.....	137
3.1.1.17. ISA – 500 Denetim Kanıtı	138
3.1.1.18. ISA – 501 Denetim Kanıtı – İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar	139
3.1.1.19. ISA – 505 Dış Kaynaktan Doğrulamalar	141
3.1.1.20. ISA – 510 İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri	142
3.1.1.21. ISA – 520 Analitik İnceleme Teknikleri.....	142
3.1.1.22. ISA – 530 Denetim Örneklemesi.....	143
3.1.1.23. ISA –540 Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	144
3.1.1.24. ISA – 550 İlişkili Taraflar.....	145
3.1.1.25. ISA – 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	145
3.1.1.26. ISA – 570 İşletmenin Sürekliliği	146
3.1.1.27. ISA – 580 Yazılı Teyitler.....	146
3.1.1.28. ISA – 600 Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi.....	147
3.1.1.29. ISA – 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması	147
3.1.1.30. ISA – 620 Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması .	149
3.1.1.31. ISA –700 Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama	149
3.1.1.32. ISA – 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması	150
3.1.1.33. ISA – 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar	151
3.1.1.34. ISA – 710 Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar.....	152
3.1.1.35. ISA – 720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu	153

3.1.1.36. ISA – 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi	153
3.1.1.37. ISA – 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem Veya Unsurun Denetimi.....	154
3.1.1.38. ISA – 810 Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları	154
3.2.DENETİM KOMİTESİ KAVRAMI VE GENEL NİTELİKLERİ	155
3.2.1.Denetim Komitesi Kavramı ve Fonksiyonları	155
3.2.2.Denetim Komitesinin Örgütsel Yapısı, Görev ve Sorumlulukları.....	156
3.2.2.1.Örgüt Yapısı.....	156
3.2.2.2.Görevleri ve Sorumlulukları	158
3.3.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA’s), BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE DENETİM KOMİTESİ UYGULAMALARININ BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ	160
3.3.1. Bağımsız Denetim ve Denetim Komitesi İlişkisi	160
3.3.2. Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve Kurumsal Yönetim İlişkisi.....	163

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM – TÜRKİYE’DE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDA ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA’s) KULLANIM DÜZEYİ VE KURUMSAL YÖNETİME BAKIŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR ARASTIRMA

4.1 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ, AMAÇLARI VE HİPOTEZLERİ	166
4.1.1. Araştırmanın Önemi	167
4.1.2. Araştırmanın Amaçları	167
4.1.3. Araştırmanın Hipotezleri	168
4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	170
4.2.1. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi.....	172
4.2.2. Anket Formunun Hazırlanması.....	175
4.2.3. Araştırmaya Dahil Edilen Örnek Kütle Seçimi ve Büyüklüğünün Belirlenmesi	176

4.2.4. Verilerin Kodlanması, Düzenlenmesi ve Analizi	177
4.3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	178
4.3.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmaları ve Cevaplayıcıları Hakkında Genel Bilgiler	178
4.3.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Kullanımı, Genel Değerlendirme ve Görüşleri	183
4.3.3. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Kurumsal Yönetim Uygulamasına İlişkin Değerlendirme ve Görüşleri	194
Sonuç, Değerlendirme ve Öneriler	203
Kaynakça	208
Ekler	
Ek-2.1 Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları (ISA's)	225
Ek-3.1 Tebliğ Kısımları, Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve Türkiye Denetim Standartları (TÜDESK)	228
Ek-4.1 Anket Formu.....	232
Ek-4.2 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetime Yetkili Firmaların Listesi	238

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: The American Accounting Association
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFEP	: Association Of French Private- Sector Companies
AGREF	: Association Of Majör French Corporations
AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants
AMEX	: The American Stock Exchange
BCG	: Boston Consulting Group
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CEO	: Chief Executive Officer
CFO	: Chief Financial Officer
COSO	: Committee of Sponsoring Organization
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act
FEE	: The Federation Of European Accountants
FEI	: Financial Executives Institute
GCCG	: German Code Of Corporate Governance
IAASB	: International Auditing and Assurance Board
IAG	: İnternational Auditing Guidelines
IAPC	: International Auditing Practices Committee
IAPS	: İnternational Auditing Practice Statements
IAPS	: İnternational Auditing Practice Statements
IAS's	: İnternational Auditing Standarts
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England & Wales
IFAC	: International Federation of Accountants

IIA	: Institute of internal Auditors
IMA	: Institute of Management Accountants
ISQC 1	: International Standard on Quality Control
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KİT	: Kamu İktisadi İşletmeleri
NACD	: National Association Corporate Directors
NASD	: The National Association of Securities Dealers
NASDAQ	: National Association of Securities Dealers Automated Quotations
NYSE	: New York Stock Exchange
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	: Organisation for European Economic Co-operation
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
POB	: Public Oversight Board
SAS	: Statement on Auditing Standards
SEC	: Securities and Exchange Commission
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes – Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	: Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetime Yönelik Yapılan Düzenlemeler	9
Tablo 1.2. Sarbanes – Oxley Yasası (SOX) Ana Başlıkları	16
Tablo 1.3. Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Sistemini Uygulayan Ülkeler	32
Tablo 1.4 SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri	50
Tablo 1.5 Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar.....	60
Tablo 2. 1. Denetimin Tarihsel Süreci	69
Tablo 2.2. Denetime Yönelik Olarak AB’nce Getirilen Düzenlemeler.....	86
Tablo 2.3 Türkiye’de Denetim Uygulamaları ve Uygulayıcıları.....	90
Tablo 2.4 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Bildirilerin Yapısı	113
Tablo 4.1 Anket Formu İçeriği	175
Tablo 4.2. Araştırmaya Katılanların Firmadaki Görevi.....	178
Tablo 4.3. Araştırmaya Katılan Firmalarının Türleri	179
Tablo 4.4. Araştırmaya Katılan Firmalarının Çalışan Sayısı.....	181
Tablo 4.5. Araştırmaya Katılan Firmaların Faaliyet Süreleri	180

Tablo 4.6. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Denetim Faaliyetini Sürdürürken Karşılaştıkları Zorluklar	180
Tablo 4.7. Araştırmaya Katılanların Denetimde Ölçü Aldıkları Standartlar	181
Tablo 4.8. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kullandıkları Standartları Belirleme Şekli	182
Tablo 4.9. Araştırmaya Katılanların Firmalarında Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) Uygulanma Durumları	182
Tablo 4.10. Araştırmaya Katılanların Denetlemiş Oldukları Şirketlerde Ölçü Aldıkları Standartlara Uyum Düzeyinin Geçmişi ve Bugünü	183
Tablo 4.11. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Kullanmış Oldukları Standartların Bağımsız Denetime Olan Olumlu Katkı Düzeyi.....	185
Tablo 4.12. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Uygulama Düzeyi.....	186
Tablo 4.13. Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşleri	188
Tablo 4.14 Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre, Katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşleri	190
Tablo 4.15 Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Yönelik Hipotezler.....	192
Tablo 4.16 Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Uygulamalarına İlişkin Değerlendirmeler.....	193
Tablo 4.17. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Kurumsal Yönetim Uygulaması Hakkındaki Bilgi Düzeyleri.....	195

Tablo 4.18. Bağımsız Denetim Firmalarının Denetledikleri Şirketlerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulama Derecesine İlişkin Görüşleri	196
Tablo 4.19. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulaması Arasındaki İlişkiye İlişkin Değerlendirmeler	198
Tablo 4.20. Faaliyet Alanlarına Göre Katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulamalarına İlişkin Görüşleri	200
Tablo 4.21 Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Yönelik Hipotezler	201

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Araştırmanın Kapsamı	3
Şekil 1.1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri.....	24
Şekil 2.1. Denetim Tanımı Unsurları.....	67
Şekil 2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	73
Şekil 2.3. Denetçi Türleri.....	79
Şekil 2.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	101
Şekil 3.1. Denetim Komitesinin Kurumsal Yönetim Örgütündeki Yeri.....	158
Şekil 3.2. Denetim Komitesi – Bağımsız Denetim.....	161
Şekil 4.1. Araştırmada İzlenen Yöntem.....	171
Şekil 4.2. Veri Toplama Yöntemi.....	173
Şekil 4.3. Anket Türlerinin Sınıflandırılması	174

Giriş

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle birlikte artık ülke sınırları giderek önemini yitirmektedir. Sermaye piyasalarında ve teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmeler dünyayı tek bir pazar haline getirmiştir. Bu gelişmeye bağlı olarak işletmeler finansman gereksinimlerini sağlamada iç piyasa ile sınırlı kalmamakta ve uluslararası sermaye hareketlerinden de pay almaya çalışmaktadır. Uluslararası sermaye hareketlerinden pay alabilmek için şirket yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik gibi temel özelliklerin aranması önemli hale gelmiştir.

Dünyada yaşanan uluslararası finansal kriz ve skandalların arkasında yatan önemli sebeplerden birisi uygulanan kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği ve şirket finansal tablolarında görülen yolsuzluklardır. Bu gelişmelere paralel olarak şirketlerin yönetim ve denetimi konusunda şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik gibi kavramların tümünü içine alacak şekilde ifade edilen kurumsal yönetim politikalarının doğru ve güvenilir bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyaç her geçen gün daha da önemli hale gelmiştir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin işletmelerce tam ve doğru bir şekilde yerine getirilebilmesi uygulama açısından tek başına mümkün değildir. Bu ilkelerin yerine getirilmesinde denetim uygulamalarının başarısı da önemli bir faktördür. Kurumsal yönetim ve denetim arasında yapılan bu işbirliği ile birlikte yaşanabilecek finansal kriz ve muhasebe skandallarının da önüne geçebilmenin en etkin yolu sağlanmış olacaktır.

Finansal krizler, muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları, şirketlerin itibar zedelenmelerinden sonra Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile getirilen düzenlemeler ile bu olumsuzluklar giderilmeye çalışılmıştır. Tüm ülkeler tarafından

izlenebilecek olan bir standart geliştirme amacı güden bu çalışmalardan, söz konusu ülkeler standartları kendi dillerine çevirmek suretiyle yararlanmaktadır.

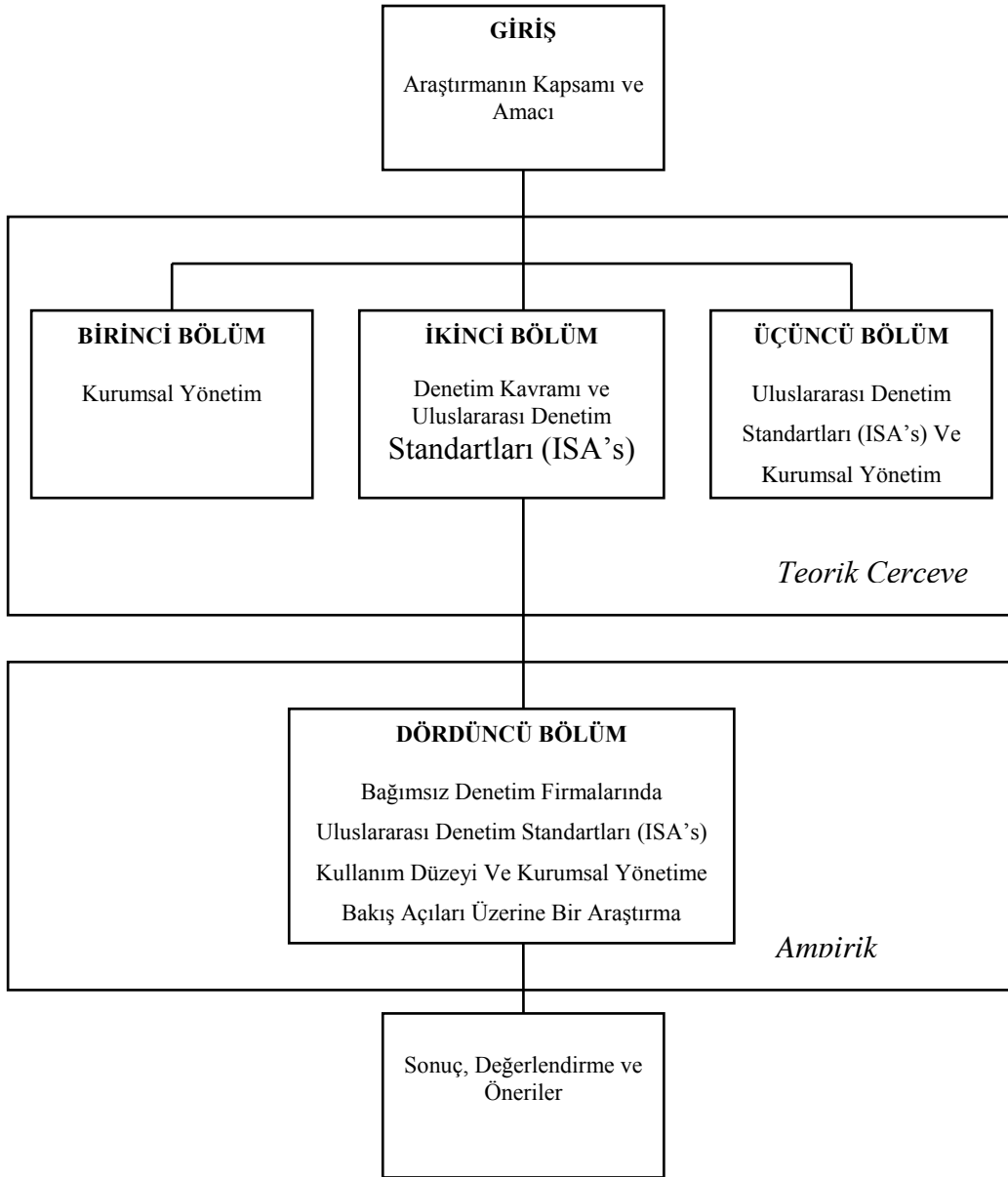
Türkiye’de kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) anlayışına ilişkin yapılan çalışmalar şu şekilde özetlenebilir. Kurumsal yönetim konusunda TÜSİAD “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” adlı çalışmayı Aralık 2002’de, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) da “Kurumsal Yönetim İlkeleri” adlı çalışmayı Temmuz 2003’de yayımlamıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), Kurumsal Yönetim Endeksini oluşturmuş, SPK Kurumsal Yönetim Uyum Raporu zorunluluğu getirmiştir. Ayrıca Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, kayıtlı işletmeleri için bir kurumsal yönetim ilkeleri taslağı oluşturmuştur.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile ilgili ise, 2008 yılında TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından bir başlangıç olmuştur. Ancak uygulama açısından yasal bir zorunluluğu olmayan bu standartların yasal bir yapıya kavuşması adına SPK, tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X No: 22) Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın ülkemizde uygulanması açısından atılan ilk adım olarak değerlendirilebilir.

Bu çalışmadaki amaç, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi, Türkiye deki denetim ortamının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulaması açısından ele alınması ve iki uygulamanın birbirleriyle olan ilişkileri üzerine değerlendirmeler yapmaktır.

Araştırmanın kapsamı, SPK’ndan bağımsız denetim faaliyeti yapmak için yetki almış firmalar olarak belirlenmiştir. SPK’ na bağlı bağımsız denetim firmalarının seçilmesindeki amaç Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmeye yetkili kurumlar olmasıdır.

Kuramsal inceleme ve ampirik araştırmaya dayanan bu tez “Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları” başlığı altında dört bölümden meydana gelmekte olup, Tezin kapsamı Sekil-1’deki gibi özetlenebilir.



Şekil – 1 Araştırmanın Kapsamı

Sekil-1’de görüldüğü gibi araştırmanın amacının ve kapsamının açıklandığı giriş bölümünü takip eden birinci bölümde, kurumsal yönetim kavramı, kurumsal yönetimin gelişimi, ilkeleri, amaçları, uygulamaları ele alınacaktır.

İkinci bölümde denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, denetim türleri, denetim standartları ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ele alınacaktır.

Uluslararası denetim standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim Türkiye uygulamasının birlikte değerlendirilmesi adlı üçüncü bölümde; Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Türkiye uygulaması ayrıntılı olarak incelenecek kurumsal yönetimle olan ilişkileri üzerinde durulacaktır.

Son bölümde, SPK tarafından yetkili kılınan bağımsız denetim firmalarından elde edilen veriler ışığında, araştırmanın bulguları değerlendirilip, araştırmanın hipotezleri istatistiksel olarak test edilecektir.

Araştırmanın sonuç kısmında, elde edilen bulgulara göre bağımsız denetim firmalarında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulama esasları, kurumsal yönetim ile olan ilişkileri hakkında gerekli değerlendirmeler ve öneriler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI VE KURUMSAL YÖNETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

20. yüzyılda yaşanmaya başlanan küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler arası sınırlar giderek önemini kaybetmiş, piyasalardaki fon transferleri sınırsız bir hareket özgürlüğü kazanmıştır. Bu yüzyılda yaşanan Enron, WorldCom(ABD),Parmalat (İtalya) v.b gibi şirket skandalları “Kurumsal Yönetim” kavramını ülkelerin ve iş dünyasının en önemli gündem maddelerinden birisi durumuna getirmiştir.

Türkiye’de “Corporate Governance” kavramı dilimize bazen kurumsal yönetim bazen de kurumsal yönetişim olarak çevrilmiştir. Yönetişim kavramı governance kavramını daha iyi vurgulamasına rağmen çoğu düzenleme ve çalışmalarda kurumsal yönetim kavramı daha çok kullanılmaktadır. Bu yüzden bu çalışmada da kurumsal yönetim kavramı kullanılacaktır.

1.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI

Kurumsal yönetim (corporate governance) kavramı, 1990’lı yıllardan itibaren kullanılmaya başlanmış ve gelişmiş; gelişmekte olan ülkeler, iş dünyası ve akademik çevreler tarafından kabul ve onay görmüş bir yönetim sistemidir. Yeni bir yönetim sistemi olmasından dolayı herkes tarafından kabul edilen tek bir tanımı vermek doğru değildir.

Bu yüzden, farklı kurumlar ve araştırmacılar tarafından kurumsal yönetime ilişkin olarak geliştirilen çok sayıda tanım birbiri ile örtüşse de, kurumsal yönetimin somut tanımının gelecekte şekillenmeye devam edeceği düşünülmektedir (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 5).

Konunun Avrupa'daki öncüsü ve İngiliz uzmanlarından Adrian Cadbury'nin tanımlaması şöyledir: “*Kurumsal Yönetim*” sistemi, işletmelerde, bir yandan ekonomik ile sosyal hedefler arasında, öte yandan işletme topluluğunun hedefleri ile içinde çalışan kişilerin (özellikle yöneticilerin) hedefleri arasında, dengenin kurulmasını sağlamak amacıyla alınabilecek önlemlerden ve bu önlemlerin, kullanılmasını zorunlu kıldığı, insan kaynakları, cihazlar, yöntem ve prosedürlerin tümünden oluşur” (Aysan, 2007: 82).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ise kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamaktadır “*Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro ekonomik politikalarından, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar firmaların faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir ekonomik çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetimin çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır*” (OECD: 2004).

Ülkemizde yapılan kurumsal yönetim tanımlarından bir kaçına bakılırsa:

“*Kurumsal yönetimi bir şirketin, hak sahiplerine ve kamusal menfaatlere zarar vermeyecek şekilde, finansal kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç elde ederek refah artışı sağlamasını mümkün kılan zorunlu ve gönüllü uygulamalarının bileşimi olarak tanımlayabiliriz*” (Doğan, 2007: 3).

TÜSİAD tarafından yapılan tanıma göre ise, “*Kurumsal yönetim (Corporate Governance), en geniş anlamda modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Daha dar anlamda ise, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir*” (TÜSİAD, 2002: 9).

Kurumsal yönetim sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve adil olmak gibi etik kavramları öne çıkaran bir yönetim biçimidir. Tüm çıkar gruplarına eşit muamele yapılması, tüm bilgilerin hissedarlarla ve ortaklarla eşit olarak paylaşılması, yürütülen faaliyetlerin hesabının verilebilmesi ve toplum değerlerini yansıtan kurallara saygılı olunması kurumsal yönetimin temel prensipleri olarak

sıralanmaktadır. Bu özellikleri ile kurumsal yönetim anlayışı, şirketlerin sermaye maliyetinin düşmesini, finansman olanaklarının ve likiditelerinin artmasını sağlarken bir yandan da şirketlerin ve finansal piyasaların yeniden yapılanmasında, gelişiminde ve denetiminde önemli bir rol üstlenmektedir (Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 397).

Sonuç olarak kurumsal yönetim;

- Bir şirketin yönetim kurulu, ortakları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve adil olmak gibi etik kavramları da içersine alacak şekilde belirleyen,

- Şirket ile ilgili kararların alınmasında tarafların şirket üzerindeki hak ve yükümlülüklerini de gözetererek kullanılacak genel kural ve prosedürleri belirlemeyi hedefleyen,

- Şirketin ulaşmak istediği hedefleri, bu hedeflere ulaşmada izlenecek yol ve yöntemleri araştıran,

- Bu hedef sonucunda ulaşılan sonucun performans değerlendirmesi ve denetimini gerçekleştirmeyi hedefleyen bir yönetim biçimidir diyebiliriz.

1.2. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ GELİŞİMİ VE ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

Çalışmamızın bu bölümünde kurumsal yönetimin geçmişten günümüze kadar olan tarihsel gelişimi ve kurumsal yönetimi ortaya çıkaran nedenler, yayınlanmış çeşitli raporlar ve yaşanan olaylardan yola çıkılarak kısaca değerlendirilecektir.

1.2.1. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi

Ulusal ekonomilerin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akışkanlığının artması, şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içinde murahhas yönetici (CEO) unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenler, kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur (Koçel, 2003: 465).

Her ne kadar kurumsal yönetim kavramı yeni bir kavrammış gibi görünse de gelişimi yüzyıllar öncesine kadar dayanmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışının tarihi özellikle ekonomik krizler ve büyük işletme skandalları ile çakışmaktadır.

Örneğin bilinen ilk yönetim hatası olarak tarihe geçen ve 1700'lerde yaşanan "South Sea Bubble" , İngiltere'de yeni yasa ve düzenlemelerin yapılmasını zemin oluşturmuştur (Demirbaş ve Uyar, 2006: 30).

Kurumsal yönetime yönelik ilgi,1929 yılında Amerikan borsasındaki hisse senetleri fiyatlarının birden düşmesi sonucu bunun uzantısı olarak 1930'lu yıllarda yaşanan ekonomik kriz sonrasında artmaya başlamıştır. Ancak özellikle " Bank of Credit and Commercial" ve " Baring Bank"ın çöküşleri bu konudaki gelişmeleri daha da hızlandırmıştır (Yücaoğlu, 2000: 6).

1932 tarihli Berle ve Means tarafından yazılan " The Modern Corporation and Private Property" adlı kitap, "kurumsal yönetim" terimine değinen ilk eser olarak kabul edilmektedir.

1970'li yıllarda petrol krizi ve ardından ABD'de ortaya çıkarılan yolsuzluklar, kurumsal yönetimin bir kez daha güncel hale gelmesini sağlamıştır. Jensen ve Meckling tarafından 1976 yılında yazılan "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" adlı makale, kurumsal yönetim alanındaki çalışmalarda en fazla atıf yapılan eser durumundadır (Doğan, 2007: 55).

1980'li yılların başından itibaren şirket yapısı içerisindeki suiistimallerin artmasıyla beraber, 1990'ların başında İngiltere'de başlayan devamında ABD'de de Enron ve WorldCom, İtalya'da Parmalat, Hollanda'da da Ahold ve Çin'de de Yanguangxia adıyla görülen şirket skandalları gözleri yeniden kurumsal yönetim ve denetim konusuna çevirmiştir. Bunun sonucunda İngiltere de 1 Aralık 1992 yılında kurumsal yönetim alanında bir kilometre taşı olarak kabul edilen Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanmış olan Cadbury raporu yayınlanmıştır.

1991'den 1997'ye kadar, on adet kanun bu çalışmaya paralel olarak AB üyesi ülkelerde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunların yarısından fazlası (altı) İngiltere'de yayımlanmıştır. 1998 yılında ise, kanunların yayımlanmasına olan ilgi AB üyesi ülkelerde artış göstermiş ve sadece o sene içerisinde yedi adet kanun yayımlanmıştır. Diğer kalan yedi kanun ise 1999 yılında, altı kanun ise 2000 yılında yayımlanmıştır. 5 yeni kanun (bir tanesi hala taslak) 2001 yılında yayımlanmıştır (Weil, 2002: 8).

Son yıllarda mevzuatını, kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde yeniden gözden geçirmeyen ülke yok denecek kadar azdır. Gelişmiş ekonomiler de dâhil

olmak üzere pek çok ülke, mevcut düzenlemelerini gözden geçirmiş veya geçirmektedir. ABD’de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ve bu yasa çerçevesinde SEC ve borsalar tarafından yapılan düzenlemeler, esas itibariyle, ortaya çıkarılan finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarından edinilen tecrübeler ışığında şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmeye yöneliktir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 83).

Aşağıda yer alan tabloda farklı ülkelerde yayımlanmış kurumsal yönetim anlayışına yönelik düzenlemeler gösterilmiştir.

Tablo 1.1. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetime Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Yayımlanan Rapor	Yayımlanan Ülke
Treadway Komisyonu, 1987	ABD
Cadbury Raporu, 1992	İngiltere
Halka Açık Şirketler Gözetim Raporu, 1993	İngiltere
Hilmer Raporu, 1993	Avustralya
Dey Raporu, 1994	Kanada
Vient Raporu, 1995	Fransa
Greenbury Raporu, 1995	İngiltere
Peters Raporu, 1998	Hollanda
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	Konsey
Hampel Raporu, 1998	İngiltere
Bajaj Komite Raporu	Hindistan
Birla Komite Raporu, 2000	Hindistan
Sarbanes – Oxley Yasası, 2002	ABD

Kurumsal yönetimin kısa bir tarihsel gelişimi ele alındıktan sonra yukarıda ki tablo da yer alan bu gelişmelerde öne çıkan raporlara ve yasalara kısaca değinmekte konunun anlaşılabilirliği açısından önemlidir. Aşağıda bu gelişime katkısı olan önemli rapor ve yasalar ele alınacaktır.

1.2.1.1. Cadbury Raporu

İngiltere’de 1992 yılında Adrian Cadbury başkanlığında toplanan komite tarafından işletmelerde kurumsal şeffaflığın sağlanması amacıyla “*Kurumsal*

Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu” adıyla bir rapor yayınlanmıştır.

Finansal raporlama standartlarının güçsüz olması, yöneticilerin görevleri, değerlendirilmeleri ve çalışma usullerine ilişkin açık bir uygulama çerçevesinin eksikliği, denetim şirketleri arasındaki rekabet dolayısıyla kendilerinden beklenen kalitede hizmet üretememeleri ve büyük şirketlerde beklenmedik başarısızlıkların görülmesi gibi nedenlerin, Komitenin kurulmasında etkili olduğu ifade edilmektedir (Doğan, 2007: 56–57).

Cadbury raporu, hissedarların oy kullanmasıyla birlikte, yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu üyesi olmayan yönetici, ödül komitesi, aday komitesi rollerini ayırması vb. yönetim kurulu çalışma biçimine yönelik çeşitli değişiklikler tavsiye etmiş ve bunları şirketlerin uymaları gereken standartlar olarak belirlemiştir. Bunun ardında yatan düşünce, çoğunlukla halk ortağın davranış biçimidir. Söz gelişi, yönetim kurulu üyesi olmayan yöneticiler, bağımsız hareket edebilmeleri nedeniyle anahtar bir role sahiptir. Adı geçen rapor günümüzde standart uygulama haline gelmiş ve halka açık şirketlere ait-hisse senedi dahil- menkul kıymetlerin borsalarda işlem görebilmesi için şirketlerin kurumsal yönetimle ilgili politikalarına açıklama zorunluluğu getirilmiştir (Gürbüz ve Engincan, 2004: 17).

Komite raporunda,

1. Yönetim kurullarının yapısını ve sorumluluklarını gözden geçirmiş ve İngiltere deki listesi verilen tüm şirketlerin yönetim kurullarına tavsiyeyi amaçlayan En İyi Uygulama Kodlarını özetlemiştir.

a) Kurulda, hiç bir grubun karar almada üstün olamayacağı ve yetkili olmayan yöneticilerin kurulun en az üçte birini oluşturacağı şekilde, yetkili olan ve yetkili olmayan yöneticilerle ilgili bir denge olması gerekir;

b) Yetkili olmayan yöneticilerin yönetimden bağımsız olup, herhangi bir işten veya şirketle ve onun yönetimiyle ilgili başka bir işten arınmış olmaları gerekir;

c) Yetkili olmayan yöneticilerin özel bir amaçla atanmaları gerekir;

d) Onların hizmet sözleşmelerinin üç yılı aşmaması gerekir;

e) Yetkin olmayı reddetmenin karşılığı, tamamen veya çoğunlukla yetkili olmayan yöneticilerden oluşan ret komitesine tabi olması gerekir;

2. Denetçilerin rolünü gözden geçirmiş ve en az üç yetkili bulunmayan bir denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiş ve denetim mesleğine ilişkin bir dizi ayrı tavsiyelerde bulunmuştur ve

3. Hissedarların haklarını ve sorumluluklarını gözden geçirmiştir (Calder, 2005: 13).

Cadbury raporu ile sunulan öneriler, dünya çapında kabul edilebilir bir kurumsal yönetim modeli halini almıştır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yayınlanmış olan Kurumsal Yönetim İlkelerinin hazırlanmasında raporda yer alan bu öneriler dikkate alınmıştır.

1.2.1.2. Greenbury Raporu

Kurumsal yönetim alanında yapılan ikinci temel çalışma olan Greenbury raporu yöneticilere sağlanan mali haklar ve ödüllendirme konuları üzerine yoğunlaşmıştır.

“Yöneticilere Yapılan Ödemeler Çalışma Grubu” (The Study Group on Directors’ Remuneration) adıyla Ocak 1995 tarihinde Sir Richard Greenbury başkanlığında toplanan komite, İngiltere deki şirket yöneticilerine ödenen maaş ve sağlanan diğer menfaatler konusunda düzenlemeler yapmak üzere kurulmuştur. Komite’nin yaptığı çalışmalar, 17 Temmuz 1995 tarihinde yayımlanan “Directors’ Remuneration” başlığını taşıyan bir rapor halinde sunulmuştur (Doğan, 2007: 60).

Bu raporda özellikle öne çıkan konulardan birisi, yöneticilere yapılacak ücret ödemelerinin nasıl olması gerektiği tavsiyesi niteliği taşımasıdır. Raporda yöneticilerin ücretlerinin belirlenmesinde, aynı şartlarda ve çalışma koşullarında diğer şirket yöneticilerine sağlanmış olan ücret miktarının, yöneticilerin bilgi ve deneyimlerinin, diğer çalışanlarla olan iletişiminin göz önünde bulundurulması gereği tavsiye edilmiştir.

Raporda yer alan başka bir tavsiye ise, yöneticilere yapılacak ücret ödemelerinin şeffaf bir şekilde denetiminin sağlanabilmesi amacıyla şirket dışından güvenilir kişilerden oluşan bir komiteye yetki verilmesi, bu yetkilerin kullanımı konusunda komiteden ayrıntılı bir rapor hazırlanmasının istenmesi hazırlanan bu raporda ayrıntıda boğulmadan herkesin anlayabileceği şekilde sunulması istenmektedir.

1.2.1.3. Hampel Raporu

Hampel raporu Ocak 1998 yılında yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını genişletmek amacıyla “Committee on Corporate Governance-Final Report” adıyla daha önce yayınlanmış olan Cadbury ve Greenbury raporlarında yer almayan bazı düzenlemeleri de ele almak suretiyle yayımlanmıştır.

“Hampel Raporu”, esas itibariyle “Cadbury Raporu’nun tüm ana hatlarını ve orada geliştirilen “ Code of Best Practice” ilkelerini daha da kuvvetlendirmiştir. Bu raporun ana hatları şunlardır:

- Anonim şirket yönetim sistemlerinden, tek organlı yönetim sistemi “yönetim kurulu” kabul edilmiştir.
- Ancak yönetim, tek organdan ibaret olmakla beraber, görev itibariyle iki farklı tip yönetim kurulu üyesinden oluşmaktadır.
- Yönetim kurulu üyeleri, “görevi tam olarak yapabilecek” adaylar arasından profesyonel bir biçimle belirlenmelidir.
- Yönetim kurulu üyeleri, icra yetkisine sahip yöneticiden (Management) nisbi bir bağımsızlığa sahip olmalıdır.
- Yönetim kurulu geniş kapsamlı bilgilere ulaşma ve haklı olarak bizzat araştırma ve inceleme yapma yetkisine sahip olmalıdır.
- Yönetim kurulu, şirketin çok önemli işleri için onay vermesine ilişkin bir “saklı bir yetki alanı” na sahip olmalıdır.
- Yönetim kurulunun bizzat değerlendirilmesine ilişkin periyodik bir “performans değerlendirme” sistemi olmalıdır.
- Yönetim kurulu şirketin iç kontrolüne ilişkin yıllık bir rapor vermelidir.
- Yönetim kurulunun altında aşağıdaki üç komite oluşturulmalıdır.
- Denetim komitesi
- Ödüllendirme komitesi
- Aday gösterme komitesi (Pulaşlı, 2003: 19–20).

1.2.1.4. Halka Açık Şirketler Gözetim Raporu (POB)

Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (POB) 1993 yılında “ In The Public Interest – A Special Report (Kamu Yararına –Özel Rapor)” ve 1995 yılında da

“Directors, Management and Auditors – Allies in Protecting Shareholder Interest (Hissedar Menfaatini Korumak için Yönetici, Yönetim ve Denetçi İşbirliği)” adıyla anılan iki adet rapor yayımlanmıştır. Yayımlanan bu raporlarda Cadbury raporunda yayımlanmış konulara paralellik gösteren tavsiyelerde yer almaktadır.

Her iki raporda yapılan öneriler şunlardır: Raporlarda dikkati çeken birinci nokta denetçi-işletme yönetimi ilişkisinin değişmiş olmasıdır. Buna göre denetçiler işletme yönetimini değil komiteyi müşteri olarak görmelidir. Rapor denetim komitesine; denetim ücretinin saptanması, finansal raporlama ve denetim sürecinin denetçilerle birlikte gözetilmesi, işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarının değerlendirilmesi, finansal tabloların yıllara göre karşılaştırılabilir olup olmadığının ve kamuya sunulan bilgilerin güvenilir olup olmadığının incelenmesi, yönetim ve denetçilerle iyi bir iletişim ağının kurulması ve denetçilerin istedikleri bilgilere kolayca ulaşmasını sağlayacak ortamın oluşturulması konularında görevler yüklemiştir (Aktaran: Demirbaş ve Uyar, 2006: 42).

1.2.1.5. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri

14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulan Teşkilat, savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) yerini almıştır. Önceleri Avrupa İktisadi İşbirliği Örgütü (OEEC) adı altında, Marshall Planı'nın uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla kurulan bu örgütün adı 30 Eylül 1961' de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) şeklinde değiştirilmiştir (<http://www.deik.org.tr> ,06.08.2009).

28 Nisan 1998'de bakanlar düzeyinde toplanan OECD Konseyi, hükümetler, diğer ilgili uluslar arası örgütler ve özel sektör ile birlikte, OECD'yi kurumsal yönetim standartlarını ve buna ilişkin çerçeve ilkeleri dizisini geliştirmeye çağırmıştır. OECD bunu gerçekleştirmek amacıyla, üye ülkelerin görüşlerini şekillendiren zorunlu olmayan ilkeleri geliştirmek üzere bir Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu oluşturmuştur (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 17).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünü bu çalışmaya iten yol 1997’de Asya da görülen krizdir. Yaşanan bu krizin hemen ardından Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen “Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets” (Kurumsal Yönetim: Rekabeti Geliştirme ve Global Piyasalarda Sermayeye Giriş) adlı rapor yayımlanması ile başlamıştır.

Bu gelişmeyi takiben 1999 yılında yayımlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, OECD’ye üye 29 ülke tarafından da benimsenmiş ve “ OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” adı altında kabul edilmiştir (Baraz, 2004: 764).

OECD Kurumsal İlkeleri iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sunulan ilkeler beş alanı kapsamaktadır:

- I. Hissedarların hakları,
- II. Hissedarların adil muamele görmesi,
- III. Doğrudan menfaat sahibi olan kesimlerin rolü,
- IV. Kamuoyuna açıklama yapma ve şeffaflık,
- V. Yönetim kurulunun sorumlulukları (Doğan, 2007: 70).

İkinci bölümde ise koyu harflerle yazılan ilkelerin altında okuyucunun, ilkelerin genel mantığını anlamasına yardımcı olma amacı güden açıklayıcı notlar eklenmiştir. Notlar kurumsal yönetim ilkelerini daha işlevsel kılmak için yararlı olabilecek temel eğilimlere ilişkin açıklamaları içermekte, seçenekler ve örnekler sunmaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 49).

Bu ilkeler bağlayıcı olmamakla birlikte hükümet ve şirketlerin kendi yönetim anlayışlarını gözden geçirmeleri ve belirlenen standartları hayata geçirmeleri konusunda önemli bir rehberdir (<http://www.tkyd.org> , 19.10.2008).

Bu ilkeler 2004 yılında yaşanan gelişmelerde dikkate alınmak suretiyle revize edilmiştir. Çalışmamızın diğer bir bölümünde kabul edilen ilkeler geniş olarak ele alınacaktır.

1.2.1.6. Enron Olayı ve Sarbanes – Oxley Yasası (SOX)

Dünyanın en büyük 7’inci şirketi, ABD’nin en büyük enerji üretim ve dağıtım şirketi Enron’ un 2 Aralık 2001 günü iflasını istemesi, dünya ekonomilerinde ve finansal pazarlarında önce şaşkınlığa sonra büyük tartışmaların patlak vermesine

neden oldu. Bu şirket, ABD'nin en büyük doğal gaz üreticisi, satıcısı ve en uzun boru hattının ve 63 milyar dolarlık varlık toplamının sahibiydi. Birkaç gün içinde şirketin, borsadaki Pazar değeri 60 milyar dolar azaldı. İflasın derin şoku içinde, bu olayın, işletme yönetimi kuram ve uygulamaları ile muhasebe mesleğinde bu kadar büyük değişiklikler yaratacağı henüz bilinmiyordu (Aysan, 2007: 36).

Dünyanın en büyük şirket iflası olan Enron olayı, sadece hissedarlarını ve çalışanlarını değil, işletme çevresinin (stakeholders) tamamını etkiledi. Bu olayda başta mevcut sistem olmak üzere, denetim süreci, işletme çalışanları ve bu hisselerle yatırım yapanlar olmak üzere pek çok kesim eleştirilmektedir (Toraman, 2002: 84). Enron olayında, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesi ve özellikle bu gösterimde de denetim şirketinden yardım alması söz konusudur (Süer, 2003: <http://ismmmo.org.tr>, 15.07.2009). Bu nedenle eleştirilerden en büyük payı denetim hizmetini gerçekleştirenler almıştır. Bunun sonucu olarak da en büyük etkileri muhasebe mesleği üzerinde olmuştur.

Enron olayından sonra toplumlarda, şirketlerle ilgili dış denetim ve kontrollerin artırılmasının, sermaye piyasalarına daha fazla bilgi aktarılmasının ve yetkinin ortaklara kaydırılmasının, yönetim yetki alanının kısıtlanmasının sağlanması yönünde çözüm bulunması için toplum baskıları başlamıştır (Aysan, 2007: 38). Bu baskıları gidermek, sisteme olan güveni yeniden kazandırmak ve böyle olayların tekrarını önlemek amacıyla şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrolü artırmak ve etkin bir kurumsal yönetimi sağlamak adına 30 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes – Oxley (SOX) Yasası” onaylanmıştır.

Sarbanes – Oxley Kanunu, ABD’de Sermaye Piyasası Kurumunun dengi olan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konmuştur (Gökalp 2005: 108). Sarbanes – Oxley yasası ile yasanın aydınlatılması, denetçi bağımsızlığının sağlanması ve kurumsal yönetim konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanun SEC, şirket CEO ve CFO’ları ve denetçilere yükümlülükler getirerek şirketin durumu ile ilgili olarak yatırımcılara eksik ya da yanlış bilgi verilmesini önlemeyi amaçlamakta ve görevini yapmayan yönetici ve çalışanlara ciddi cezalar getirmektedir (Parlakkaya, 2004: 111). Sarbanes – Oxley yasası 11 ana başlıktan oluşmaktadır. Her bir ana başlık altında da açıklayıcı alt bölümlere yer verilmiştir. Yasada yer alan 11 ana başlık Tablo 1.2’ de gösterilmiştir.

Tablo 1.2. Sarbanes – Oxley Yasası (SOX) Ana Başlıkları

1. Bölüm: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)
2. Bölüm: Denetçi Bağımsızlığı (Auditor Independence)
3. Bölüm: Kurumsal Sorumluluk (Corporate Responsibility)
4. Bölüm: Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler (Enhanced Financial Disclosures)
5. Bölüm: Analist Çıkarlarının Çatışması (Analyst Conflicts Of Interest)
6. Bölüm: Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri (Commission Resources And Authority)
7. Bölüm: Çalışmalar ve Raporlar (Studies And Reports)
8. Bölüm: Kurumsal ve Kriminall Suistimal Sorumluluğu (Corporate And Criminal Fraud Accountability)
9. Bölüm: Büro Elamanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması (White-Collar Crime Penalty Enhancements)
10. Bölüm: Kurumsal Vergi Beyanı (Corporate Tax Returns)
11. Bölüm: Kurumsal Suistimal ve Sorumluluğu (Corporate Fraud And Accountability)

Kaynak: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>

Sarbanes – Oxley yasası ile kurumsal yönetime getirilen yeni düzenlemeleri aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlemek mümkündür (Sarbanes-Oxley Act,2002,12.08.2009; Parlakkaya, 2004:107-111; Doğan, 2007: 61; Süer, 2003 : <http://ismmmo.org.tr>; Monks ve Minow, 2004: 248).

- SEC bünyesinde Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) adı verilen bir kurul oluşturulacaktır. Bu kurul SEC'in altında görev yapacak, üyelerinin en az üçü bu mesleğin dışından olan inceleme yapma ve denetim elemanlarını cezalandırma yetkisiyle donatılmış 5 kişiden oluşacaktır.

- Üst düzey yöneticilerin denetim fonksiyonuna daha fazla önem vermeleri sağlanacaktır.

- İcra kurulu başkanı (CEO) ve finans bölümü başkanı (CFO) şirketin hazırlamış olduğu finansal raporların mevzuata uygun olarak hazırlandığı konusunda kişisel onay vermek zorundadır.

- CEO ve CFO'lara, denetçilere yönetim tarafından uygulanan iç kontrol değerlendirmeleri hakkında görüş bildirecek bir rapor hazırlama zorunluluğu getirilmiştir.

- Şirket avukatlarına, mevzuat dışı uygulamaları şirket CEO'suna veya Baş Hukuk Müşavirine (Chief Legal Council) bildirme zorunluluğu getirilmiştir.

- Mali tabloları önemli ölçüde yanıltıcı gösteren, bağımsız denetmeni yanıltmak amacıyla hareket eden şirket görevlilerinin cezalandırılmalarının istenmesi ve önemli olayların gerçek zamanlı olarak açıklanması,

- Şirketin ayrı bir denetim komitesi olmaması durumunda, yönetim kuruluna bir denetim komitesi oluşturma zorunluluğu getirilmesi,

- Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçiler için etkili bir bağımsızlık standardı belirlenmesi,

- Bağımsız denetçi ortağın düzenli olarak periyodik rotasyona tabi tutulması zorunluluğu getirilmesi,

- Yapılan ihlallere karşı artan cezai ve yasal sorumluluklar. Şeklindeki düzenlemeleri sayabiliriz.

Bu uygulamalarla birlikte ABD şirketleri, kurumsal yönetim ilkelerini uygulama konusunda oldukça önemli mesafe kat etmiş ve uluslararası alanda uygulama konusunda ilk defa İngiltere ve Kanada şirketlerinin önüne geçmişlerdir.

1.2.2. Kurumsal Yönetimi Ortaya Çıkaran Nedenler

Kurumsal yönetim kavramının önemli bir olgu haline gelmesi dünya üzerinde yaşanan hızlı küreselleşme çabalarıyla başlamıştır. Özel sektörün rolünün artması, ülkeler arası ekonomik bağların güçlenmesi, yeni rekabet şartları ve teknolojik gelişmeler bu gelişmeyi hızlandırmıştır. Bunun yanında son yüzyıl içerisinde yaşanan büyük çaplı şirket iflasları ve bu şirketlerin hisse senetlerine sahip halk kitlelerini de yakından etkilemesi sonucu şirket yönetimlerinin önemi bir kat daha artmıştır.

Kurumsal yönetim anlayışındaki gelişmenin nedenleri çok olmakla birlikte aşağıda en başta gelen nedenler kısaca ele alınacaktır.

1.2.2.1. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Artması

Uluslararası sermaye hareketi bir ülkede yerleşik bir kişi veya kuruluşun bir başka ülkedeki kişi veya kuruluşu fon aktarması ya da ondan bir aktif satın almak üzere fon göndermesi ile gerçekleşen bir olaydır.

Uluslararası şirketler hemen tüm ulusal ekonomilerde gerek yerli şirketlerle oluşturdukları ortaklıklar gerekse de birleşmeler yolu ile giderek ulusal ekonomilerde

birer oyuncu haline gelmektedirler. Bu gelişimi en karlısından başlamak üzere tüm sektörlerde gözlemlemek mümkündür (Kayacan, 2005: 1).

Günümüzde yatırımcılar hisse senedi yatırımı yaparken sadece kendi ülkelerinin ortaklıkları ile sınırlı kalmamakta, yerkürenin her köşesindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler. Bu durumun gelişen piyasalara etkisi ise, verimliliğin, yatırımların, gelirin ve ihracatın artması ile finans piyasalarının derinleşmesi, gelişen piyasalara uluslararası sermaye akışının hızlanması olmaktadır. Diğer taraftan artan uluslararası ekonomik bağımlılık geliştirmekte olan piyasaların uluslararası fon kaynakları ve portföy yatırımları ile piyasalardaki dalgalanmalara karşı hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla ortaklıklar, uzun vadeli ve yatırımın karşılığını almak konusunda sabırlı olan sermayeyi kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemeleri yapmak durumundadırlar (Şehirli, 1999 : <http://www.econturk.org/spk2.pdf>, 15.08.2009).

Bu nedenle gerek kamu sektörü gerekse özel sektör, sermayeyi çekebilmek amacıyla kurumsal yönetim anlayışını geliştirmek ve şirketlerinde uygulamak durumunda kalmıştır.

1.2.2.2. Hisse Senedi Sahipliğinin Artması

Sermaye piyasalarında meydana gelen gelişme ile birlikte hisse senedine sahip insanların sayısı da hızlı bir şekilde artış göstermiştir. Bu artış ile birlikte şirketlerin mülkiyet haklarının tabana yayılması da söz konusu olmuştur. Bunun sonucu olarak halka açık işletmelerin şeffaf bir yönetim sergilemeleri daha da önem kazanmıştır.

Yatırımcıların korunması amacıyla sermaye piyasalarını düzenlemek ile sorumlu kuruluşlar kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler yapmaya başlamışlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 36).

1.2.2.3. Sermaye Piyasaları Arasındaki Rekabetin Artması

Küreselleşme ile birlikte, dünyadaki tüm ekonomik sınırlar ortadan kalkmış ve başarının en önemli koşullarından olan rekabet ön plana çıkmıştır. Bu yüzden birçok ülke ve sermaye merkezi uluslararası yatırımcıları kendisine çekmeye çalışma gayreti içersindedir. Bunun yanında yatırımcı haklarının korunmasının da gösterilecek çabalar

rekabet ortamındaki bu ülke ve sermaye merkezlerine önemli avantajlar kazandıracaktır.

Yatırımcılar, hisse senedi sahipleri ve finansal tablo kullanıcıları açısından uluslararası finansal tabloları analiz etme ve kıyaslama yapma ihtiyaçları da giderek artmaktadır.

Kurumsal yönetim düzenlemeleri ile bu alanda yapılacak uygulamalar rekabet halindeki sermaye merkezleri arasında güvence ve şeffaflık açısından bir itibar sağlayacaktır.

1.2.2.4. Teknolojik Gelişmeler

Teknolojik gelişmelerin özellikle son yıllarda en fazla etkili olduğu alanlardan biriside finansal sistemlerdir. Şirketler artan bu teknoloji ile birlikte pek çok işleri fiziksel mekânlardan ziyade internet üzerinden sanal ortamda gerçekleştirmeye başlamıştır. İnternet teknolojisi sayesinde mal, para ve sermaye piyasası hareketleri sürekli olarak takip edilebilmektedir. Gelecekte de, şirketler arasındaki farklılığı belirleyen en güçlü faktörlerden birisi, bu bilgi akışına kolay ve doğru ulaşma faktörü olacaktır. Bu sayede coğrafi ve zaman sınırlaması da ortadan kalkmaktadır.

Bütün bu gelişmelerden en çok faydalanacak olan yatırımcılardır. Yatırımcılar bu sayede yatırım araçlarına ilişkin daha çok sayıda ve nitelikte seçeneğe sahip olacaklardır. Doğal olarak kurumsal yönetim ilkelerini uygulamakta olan şirketlerin yatırım araçlarına olan talep daha fazla olacaktır. Son yıllarda yaşanan şirket iflasları ile birlikte yatırımcılar açısından bu durum daha da önem kazanmıştır.

1.3. KURUMSAL YÖNETİMİN ÖNEMİ

Kapsamlı ve son derece hızlı bir değişim sürecine tanık olduğumuz günümüz dünyasında, ekonomik ve sosyal alanlarda ortaya çıkan sorunlar, yaşanan uluslararası finansal krizler, finansal bilgi hazırlayıcılarının güvenilirliklerine gölge düşürmektedir. Farklı gruplara bilgi üreten muhasebe mesleğinin uygulanmasında kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersiz olduğu görüşü, yüksek profilli başarısızlıklar, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan

bağılıklarının artması ve yeni rekabet şartları kurumsal yönetim kavramının önemini artırmıştır (Atabey vd., 2005: 240).

Özel sektörün, özellikle anonim şirketlerin, ekonomik faaliyetler içerisinde önemi gittikçe artan ve toplumun refahını arttırıcı rolü vardır. Şirketlerden tasarrufları bir araya getirerek büyük yatırımlar yapmaları, istihdam sağlamaları vergi vermeleri ve mal ve hizmet piyasalarının temel aktörü olmaları beklenmektedir (Doğan, 2007: 44). Özel sektöre güvenin artmasıyla birlikte kurumsal yönetim kalitesi konusu yasalara uygunluk ve kamu güveninin oluşturulması açısından giderek daha da önemli hale gelmektedir (Uyar, 2004a:158). Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları sadece kaynakların boşa harcanmasını önleyen iyi bir koruyucu olarak değil, bunun yanında birçok ülkede talep edilen finansal şeffaflığın, şirketlerin faaliyetlerinin kontrol edilmesi ve yatırımcıların korunmasında da önemli bir yöntem olarak görülmektedir (Shelton, 1998: 2). Bu sebeple kamu ve özel sektör temsilcileri, yatırımcılara güven ve kontrol imkânı sağlayabilmek adına kurumsal yönetim anlayışını uygulama ve geliştirme çabası içerisinde olmalıdırlar.

Hukuki altyapı ne kadar gelişmiş olursa olsun, düzenleme süreci ne kadar esnek ve gelişmelere duyarlı olursa olsun, zaman içerisinde mevzuat ile uygulamalar arasında bir boşluk oluşması kaçınılmaz olmaktadır. Bu boşluk yeni yasal düzenlemelerle giderilmeye çalışılmakta, ancak bu da zaman almaktadır. Özellikle köklü ve radikal değişikliklerin söz konusu olduğu durumlarda, bu süreç daha da uzayabilmektedir. Kurumsal yönetim düzenlemelerinin bu boşluğun giderilmesinde önemli işlevi olduğu kabul edilmektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 30).

Kurumsal yönetim anlayışı hissedarlar, çalışanlar ve borç verenler için mümkün olduğu ölçüde doğru ve şeffaf bilgi sağlamaktadır. Eğer kurumsal yönetim ilkelerini daha önce uygulama imkânı olsa idi birçok ekonomik krizin doğmadan önlenmesi mümkün olabilecekti.

Kurumsal yönetim uygulamalarının ülkeler ve şirketler için sağlayacağı faydaları şu şekilde özetleyebiliriz (<http://www.kurumsalsistem.com>, 20.08.2009):

- Ülkenin rekabet gücünün artmasını sağlar,
- Ekonomik krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur,

- Finansal derinliğin artmasına imkân sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa finansal sistemin derinliği o kadar fazla olur. Bu açıdan kurumsal yönetimin bankacılık ve mali sektörün gelişmesine olumlu katkıları söz konusudur.

- Sermaye piyasalarının gelişmesine imkân sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa sermaye piyasaları o kadar gelişmiş olur. Hissedar haklarının iyi korunması ile borsa kapitalizasyonu arasında doğrusal bir ilişki vardır.

- Yurtiçi tasarrufların artmasına ve halka açık şirketlere kaymasına imkân sağlar,

- Makro ekonomik performansın artmasına katkı sağlar. Daha kolay finansman imkânlarına erişim kolaylıkları, şirketin sermaye maliyetini azaltarak toplam yatırımlarını arttırır, yatırımlarda artış ise yeni iş olanakları yaratır ve ekonomideki istihdam kapasitesini genişletir.

- Şirketin finans piyasalarından daha kolay finansman teminine imkân sağlar; bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyeti o ölçüde azalır. Bu bakımdan kurumsal yönetimin şirkete sağlayacağı en önemli yarar sermaye maliyetini azaltmasıdır.

- Yerli ve yabancı yatırımcıların güveni tesis edilir ve böylece uzun vadeli sermaye girişi hızlanır.

- Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına imkân sağlar,

- Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi o kadar yüksek olur. Dolayısıyla, kurumsal yönetim şirketin değerini arttırır.

- Şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu dolayısıyla yolsuzluklar azalır,

- Şirkette güç ve yetki istismarını engeller ve keyfi yönetimi ortadan kaldırır.

- Tüm paydaşların çıkarlarına hizmet edeceği için şirket ile paydaşlar arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar,

- Şirket faaliyetlerine uzun dönemli istikrar sağlar,

- Şirketin rekabet gücünü arttırır,

- Şirket karlılığında artış sağlar (Doğu, 2003a: 4),

- Kurumsal yönetim anlayışı ve bu konuda yapılan düzenlemeler kurumsal yönetim ile ilgili konuların tartışılmasını teşvik etmektedir.

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gibi standartlar başta olmak üzere çeşitli standartlar ve yönetim alanında kabul edilen standartların da şirketler tarafından uygulanmasını cesaretlendirmektedir,

- Hem yönetim ile ilgili yasal yükümlülüklerin hem de ortak kurumsal yönetim uygulamalarının yatırımcılara daha kolay anlatılmasını sağlamaktadır,

- Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin performanslarını değerlendirmeyi kolaylaştırmaktadır,

- Sermaye piyasası mevzuatında ve şirketler hukukunda yapılması gerekli değişiklikler için zemin hazırlamaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamaları günümüzde oldukça hızlı bir gelişme göstermekte ve yukarıda özetlenen faydalara yenileri eklenmektedir.

1.4. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI

Kurumsal yönetiminde; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşları arasındaki ortak amaç şirketin hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya koymak ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin ve performansın nasıl denetleneceğinin yollarını çizmektir. Dolayısıyla kurumsal yönetim uygulaması; üst yönetimin, yönetim kurulunun faaliyetleri ile yakından ilgilidir.

Kurumsal yönetim, modern şirketin ortaya çıkarmış olduğu sahiplik ve kontrolün ayrışması gerçeği ve bu ayrışmanın yarattığı yöneticiler, yatırımcılar ve kreditorler arasındaki çıkar farklılaşması ve enformasyon asimetrisi (information asymmetries) neticesinde oluşan ortak hareket problemini ve bu problemin yaratmış olduğu maliyetleri (işlem ve enformasyon maliyetleri) azaltmayı amaçlamaktadır (Kıyılar ve Belen, 2005: 91).

Bu ayrışmanın kurumsal yönetim ilkelerinin tam ve doğru olarak uygulanması ile sağlanması, yönetim konusunda karşılaşılan birçok engel ve yaşanan birçok şirket iflasının da önüne geçilmesine yardımcı olacaktır.

Kurumsal yönetim uygulamasının başlıca amaçlarını şöyle özetleyebiliriz (Aktan, 2006: 10):

- Şirket üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi kullanılmasının engellenmesi; başka bir ifadeyle üst düzey yöneticilerin güç ve yetkilerini kötüye kullanarak kendilerine özel çıkarlar sağlamalarının ortadan kaldırılması,

- Yatırımcı haklarının korunması,
- Şirket hissedarlarının eşit muameleye tabi tutulmasının sağlanması,
- Şirketle doğrudan ilişki içerisinde olan paydaş gruplarının haklarının korunması ve güvence altına alınması,

- Şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması, bu çerçevede hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin şeffaf olmaları ve kurumsal yatırımcılar ve diğer paydaş grupları için önem taşıyan bilgiyi zamanında ve tam olarak kamuoyuna açıklamaları,

- Yönetim kurulunun sorumluluklarının açık olarak belirlenmesi,
- Şirket üst yönetiminin karar ve eylemleri dolayısıyla hissedarlara ve diğer paydaş gruplarına hesap verme yükümlülüğünün temin edilmesi,

- Vekâlet maliyetlerinin (agency cost) azaltılması,

- Şirket kazancının pay sahiplerine ve daha genel olarak tüm paydaş gruplarına hakları oranında geri dönüşümünün sağlanması,

- Büyük hissedarların azınlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi,

- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven tesis edilmesi ve sermaye maliyetinin düşürülmesi, şirket hisse senedi ihracı yoluyla finansman kaynaklarına kolay erişim olanaklarının artırılması,

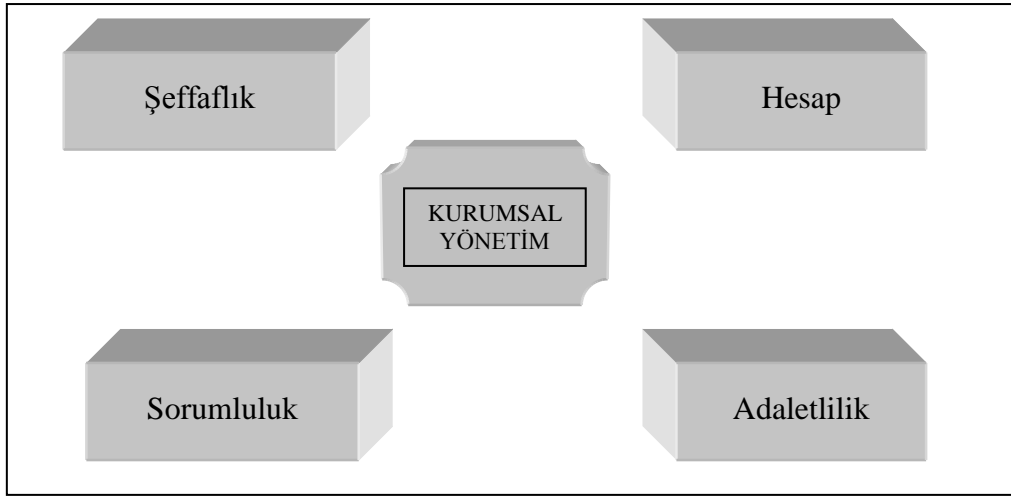
- Risk alan sermayedar ile karar veren profesyonelin çıkar çatışmalarının kurallara bağlanarak kontrol altına alınmaya çalışılması,

1.5. EVRENSEL KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Güven sürekli gelişimin temelidir. Kurumların başarı elde edebilmeleri için ürün ve hizmetleri kullanan müşterilerinin, faaliyetlerde verimliliği sağlayan çalışanlarının ve etkileşimde olduğu paydaşlarının güvenini kazanması gerekir (Argüden vd., 2007: 7).

Küreselleşme ile birlikte sınırların kalktığı dünyamızda artık başkalarının da kaynaklarını harekete geçirme isteği doğmuştur. Bu ortamda şirketler hem yurtiçi yatırımcıları hem de uluslararası yatırımcıları kendilerine çekebilmek amacıyla, sunmuş oldukları finansal göstergelerinin gerçek durumlarını yansıttığı güvenini ve bu göstergelerden yararlanacak yatırımcıların da haklarını en iyi şekilde koruyacaklarına dair güveni de tam olarak vermek zorundadırlar.

Şekil 1.1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri



Tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetim anlayışı için de şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik temel ilkeler olarak kabul edilmektedir.

Bu temel kurumsal yönetim ilkelerini kısaca açıklamaya çalışalım.

1.5.1 Şeffaflık İlkesi

Kurumsal yönetimin en önemli temel ilkelerinden birisi olan şeffaflık ilkesi açıklık kavramı ile birlikte düşünülmelidir. Yönetimde açıklık, idarenin karar alma sürecinin gözlem ve katılıma açık olduğu, kamu yönetiminin elindeki bütün bilgi ve belgelere ulaşma imkânının bulunduğu, ilgililerin karar alma sürecine yetki ile donatılmış bir biçimde katılmaları ile o mekanizmanın başlangıcından son aşamasına kadar izleyeceği yol ve yöntemin önceden yasalarla belirlenmiş bulunduğu düzeni ifade etmektedir (Özay, 1996: 6).

Yönetimde açıklık kavramı “saydam yönetim”, “şeffaf yönetim”, “gün ışığında yönetim” ve “demokratik yönetim” gibi kavramlarla da ifade edilebilmektedir (Fındıklı, 1996: 103-110). Yönetimde açıklık konusu, yönetimlerin denetim başarısı

açısından büyük bir önem taşımaktadır. Yönetimler, yaptıkları faaliyetleri kamuoyuna açıkça aksettirdikleri, vatandaşları bilgilendirdikleri ölçüde halkın takdirini ve desteğini kazanabilmektedirler. Bu nedenle, yönetimde açıklık ve aydınlık, kişiler için olduğu kadar yönetimler için de bir hedef olmak zorundadır (İnanç ve Ünal, 2007: 41–63).

Bu açıklamalardan hareketle şeffaflık; mevcut durum ve olaylar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olması sürecini ifade etmektedir. Şeffaflık, piyasa katılımcılarının bir firma veya bir ülkeyi diğerinden ayırmak ve riskleri tanımak için gereken bilgiyi elde etmelerini sağlayarak, kaynakların etkin dağılımına katkıda bulunmaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 1999: 7).

Bir başka deyişle şeffaflık; ticari sır niteliğinde ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

Şeffaflık, kamuoyunun bilme hakkı ile şirketin gizleme hakkının kesiştiği noktada yer almaktadır. Kamuoyunun bilme hakkı, menfaat sahiplerinin şirketin yönetimi, faaliyetleri ve stratejileri ile ilgili bilgi sahibi olma hakkını ifade etmektedir.. Şirketin gizleme hakkı ise, şirket ile ilgili tüm bilgilerin toplanmasının, kullanımının ve açıklanmasının kontrolünü elinde tutma hakkını ifade etmektedir (Borgia, 2005: <http://policy-traccc.gmu.edu>, 25.08.2009).

Kamuoyunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz, güvenilir, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, açıklanan bilgilere kolay ve mümkün olan en düşük maliyetle erişimin sağlanması son derece önemlidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde kamuoyuna açıklanacak bilgilerin şu özelliklerde olması gerekir:

- Bilgi açık ve anlaşılır olmalıdır,
- Açıklanan bilgi doğru olmalıdır,
- Bilginin tam bir tarafsızlık içerisinde sunulması ve bu bilgileri kullanacakları yanılmaması gerekir,
- Bilgi eksiksiz sunulmalıdır,
- Bilgi kullanıcılar tarafından analizler yapmaya imkân sağlamalıdır,

- Bilgi, düşük bir maliyetle sunulmalıdır,
- Bilgiye erişim kolay olmalıdır,
- Bilgiye zamanında erişim imkânları olmalıdır (Aktan, 2006: 15–16).

Şeffaflık ilkesi, yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesine yönelik düzenlemeleri teşvik etmektedir (Deloitte, 2006: 5).

Kurumsal şeffaflık kavramında oluşan gelişmeler finansal raporlama süreçlerine de etkide bulunmaktadır. 1998 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) tarafından yayınlanan “21. Yüzyıl Yıllık Raporu” kurumsal şeffaflık anlayışı çerçevesinde, daha geniş ölçüde finansal performans göstergelerinin raporlanmasını ve menfaat sahiplerinin bilgi ihtiyaçlarına daha çok önem verilmesini hedefleyerek, bilginin daha hızlı ve doğru olarak iletilmesi için bilgi teknolojilerinin ve web tabanlı teknolojilerin kullanımını savunmaktadır (Arsoy, 2008: 21-22).

Şeffaflık kavramı, doğası gereği hesap verebilirlik kavramı ile de yakından ilişkilidir. Şeffaflığın amacı, kişi, kurum ve kuruluşların hatalı politikaları ve uygulamalarının ilgililerce fark edilerek, sorumlu tutulabilmelerinin sağlanmasıdır. Şeffaflığın sağlanamaması durumunda hesap verebilirlik kavramının anlamını büyük ölçüde yitireceği, ilgililerin faaliyetlerinin bir kısmından haberdar olunamayacağı bir gerçektir (Doğan, 2007: 53).

1.5.2. Hesap Verebilirlik İlkesi

Kurumsal yönetimin dayandığı bir diğer önemli temel ilke hesap verebilirlik ilkesidir. Literatürde güdü uyumlu sözleşmeler şeklinde de isimlendirilen hesap verebilirlik için şeffaflık gerekli bir koşuldur, ancak yeterli değildir. Çünkü şeffaflık sadece bilginin açıklanmasını ifade ederken, hesap verebilirlik yapılan uygulamalar için sorumluluk taşımayı ve söz konusu uygulamalar eleştirildiğinde, eksik ve yetersiz bulunduğu farklı tepkilerle karşılaşmayı kapsamaktadır (Kanalcı, 2007: 36).

Hesap verebilirlik ilkesi; şirket yönetimine ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, yönetim ile hissedar çıkarları arasındaki paralelliğin yönetim kurulu tarafından gözetilmesi olarak tanımlanmaktadır (TÜSİAD, 2002: 36).

Hesap verebilirlik, bir kurumun faaliyetlerinin işletmenin dış çevresinden etkilendiğini ve bu nedenle bu faaliyetlerin etkilerinden sorumlu olunması gerektiğini öngörür. Bu çerçevede, hem içsel hem de dışsal çevrede, bu faaliyetlerin etkilerinin ölçülmesi gerekmektedir. Bu kavram daha açık bir anlatımla, bu faaliyetlerden etkilenen tüm birimlerin performans ölçümlerinin raporlanmasını içermektedir. İşletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının ve bu faaliyetlerin etkilerinin, işletme dışı paydaşlara raporlanmasını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu kavram kurumun geniş bir sosyal ağına parçası olduğunu ve işletme sahibi olmaktan çok bu ağına tamamına karşı sorumlulukları olduğunu ifade eder (Aras, 2007: 26).

Bilindiği gibi şirketlerde pay sahibi olma neticesinde pay sahibi ile şirket arasında bir ilişki doğmaktadır. Bu ilişki sebebi ile şirketlerin, pay sahiplerine hesap vermeleri yasal zorunluluktur. Ancak hesap verebilirlik ilkesi, şirketlerin yönetim kurullarının, sadece pay sahiplerine değil, şirketle ilişkisi olan tüm taraflara da hesap verebilirliği anlamına gelmektedir. Özellikle gerek hisse satın almak isteyen tasarruf sahipleri ve gerekse de kredi veren kurumlar, işletmenin finansal başarımı ile birlikte yönetim başarımını da dikkate alırlar (Dinler, 2009: <http://www.paradoks.org>, 27.08.2009).

1.5.3. Sorumluluk İlkesi

Kurumsal yönetimde söz sahibi olanlar bilindiği gibi yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticilerdir.

Sorumluluk. Şirketin tüzel kişiliğinin, şirket yönetim kurulunun ve yöneticilerinin karar ve eylemlerinin ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygunluğunun sağlanması anlamına gelmektedir.

Şirket faaliyetlerinden, karar ve tercihlerinden birinci derecede yönetim kurulu sorumludur. Bu bakımdan, iyi bir şirket yönetimi için yönetim kurulunun sorumluluklarının doğru şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır. (Aktan, 2006: 12)

Sorumluluk ilkesi SPK tarafından; “şirket yönetiminin şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini içerir” şeklinde tanımlanmıştır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

Şirketle ilgili olarak alınan kararlar ve gerçekleştirilen uygulamalar hakkında şeffaf olunması, bu düzenlemelere ilişkin uygulamalar hakkında kamunun aydınlatılması kadar, yapılanların sorumluluğunun da üstlenilmesi gerekmektedir. Yaptıklarından dolayı sorumlu tutulamayacak bir şirket yönetiminin tüm kişi ve grupların beklentilerini dengeleyecek bir biçimde davranması beklenemez (Tuzcu, 2004: 25).

Yönetim kurulunun başlıca sorumluluklarını şu şekilde özetlemek mümkündür (TÜSİAD, 2005: 15):

- Şirketin kısa ve uzun vadeli hedeflerini belirlemek;
- Hedeflere ulaştıracak stratejileri irdelemek, geliştirilmesine katkıda bulunmak ve uygulanmasını sağlamak;
- Şirketin stratejik ve mali performansını irdelemek ve iyileştirici önlemler almak;
- İcra başkanını seçmek, belirli performans kriterlerine göre değerlendirmek ve ücretlendirilmesini belirlemek; diğer üst düzey yöneticiler için icra başkanının önerilerini değerlendirmek ve onaylamak;
- Şirketin idari ve mali denetimini sağlamak;
- Yönetim kurulunun, yönetim kurulu alt komitelerinin ve üst düzey yöneticilerin etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacak yapı ve işleyişte olmasını sağlamak ve bunların performans kriterlerini belirlemek;
- Şirketin, hissedarlara ve dış mercilere yönelik iletişim ve ilişki yaklaşımını belirlemek;
- Şirket ve çalışanları için iş ahlakı kurallarını belirlemek ve uygulanmasını sağlamak;
- Şirketin dahili ve harici tasarruflarının, faaliyet ve davranışlarının ilgili mevzuata uygunluğunu sağlamak,

1.5.4. Adillik (Eşitlik) İlkesi

Şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder. Şirketle ilgili menfaat sahipleri; pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini içerir (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

Adillik ilkesi, sonuçta bireysel pay sahipliği haklarının ve azınlık pay sahipliği haklarının hakkıyla yerine getirilmesini ilgilendirir. Bu noktada yönetim kurulu, ortaklığın somut gerçekliğinden hareketle menfaat sahipleri çevresini belirlemeli, bu çevrenin kompozisyonu üzerinde durmalı, bu noktadan hareketle muhtemel menfaat çatışmalarının çıkabileceği alanlar belirlenmelidir. Pay sahiplerinin bir kesimini bayilerin oluşturduğu anonim ortaklıklarla, sürekli sermaye piyasasından finansman sağlayan ve çok sayıda yatırımcı ortağa sahip olan anonim ortaklığın dinamikleri birbirinden farklıdır.

Bu da göstermektedir ki, her anonim ortaklığa biçilebilecek tektip bir kurumsal yönetim, tektip bir adalet standardı mevcut değildir (Deloitte, 2008: 14).

Adillik ilkesi her şeyden önce hissedarların belirli bazı haklarının kabulü anlamına gelmektedir. Şirket hissedarlarının haklarını uluslararası ana başlıkta toplamak mümkündür: (Aktan, (2006): 17; SPK, (2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

Temel Ortaklık Hakları

- Genel kurullara katılım ve oy kullanma,
- Azınlık haklarını kullanma,
- Kar payı alma,
- Ortaklık hakkında düzenli ve zamanında bilgi alma,
- Hissedar bilgilerinin sağlıklı olarak tutulması,
- Hisselerin herhangi bir sınırlama olmaksızın devri,

Bilgi Alma Hakkı

- Kamuyu aydınlatmanın bilgilendirme politikası çerçevesinde yapılması,
- Hissedarlar arasında ayırım yapılmaması,

- Hisse senedi değerini etkileyen bilginin kamuya açıklanması,
- Açıklamaların zamanında, doğru, anlaşılabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir ve eşit bir biçimde kamunun kullanımına sunulması.

Temel Yatırımcı Hakları

- Zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme,
- Genel Kurul toplantılarına etkin katılma ve oy kullanma,
- Yönetim Kurulu Üyelerinin seçiminde etkinlik (birikimli oy, vb.)
- Şirketin karlarından pay alma,
- Şirket yapısındaki önemli değişikliklere ilişkin kararlara katılma ve yeterli şekilde bilgilendirilme vs.

Açıklanan bu temel ilkenin yanında Kurumsal Yönetim Merkezi tarafından “ABD Halka Açık Şirketler için 21. Yüzyıl Yönetim İlkeleri” isimli raporda şirketler için 10 adet yönetim ilkesi belirlenmiştir. Bu ilkelerle kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi amaçlanmıştır. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 24-25).

1. **Etkileşim (Interaction):** Yönetim kurulu, denetim komitesi, yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında etkili bir iletişim bulunmalıdır.

2. **Yönetim Kurulunun Amacı (Board Purpose):** Yönetim kurulu, işletme hissedarlarının haklarını gereği gibi korumak amacıyla kurulun görevlerini en iyi şekilde anlamalıdır. Kurul üçüncü kişi yatırımcıların haklarını da göz önünde bulundurmalıdır.

3. **Yönetim Kurulunun Sorumluluğu (Board Responsibility):** Yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin güvenilir şekilde yerine getirilmesinden başta hissedarlar olmak üzere tüm ilgili kesimlere karşı sorumludur. Ancak yönetim kurulunun temel sorumluluk alanı işletmenin icra direktörünün (CEO) denetlenmesi, işletme stratejisinin izlenmesi, işletmenin kontrol sistemleri ve risklerinin gözetilmesi ve değerlendirilmesidir.

4. **Bağımsızlık (Independence):** Bağımsızlık herhangi bir yöneticinin işletme ile veya yönetimle mesleki veya kişisel bir bağının olmamasıdır. Bu bağlamda yönetim kurulu ve denetim komitesi üyeleri işletme yönetiminden bağımsız olmalıdırlar.

5. **Uzmanlık (Expertise)**: Yöneticiler ve kurul üyelerinin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ve işletme faaliyetleri konusunda yönetsel uzmanlığa sahip olmaları gerekir.

6. **Toplantı ve Bilgi (Meeting and Information)**: Yönetim kurulu belirli aralıklarla olmak üzere sık sık toplanmalıdır. Ayrıca kurul görevlerini yerine getirecek personel bilgiye ulaşabilmelidir.

7. **Liderlik (Leadership)**: Yönetim kurulu makamı ile icra direktörünün (CEO) rolleri birbirinden ayrılmalıdır.

8. **Kamuyu Aydınlatma (Disclosure)**: İşletmenin finansal tabloları yönetim tarafından zamanında ve şeffaf olarak kamuya açıklanmalıdır.

9. **Komiteler(Committee)**: Başta denetim komitesi olmak üzere yönetim kuruluna bağlı tüm komiteler bağımsız üyelerden oluşmalıdır.

10. **İç Denetim (Internal Audit)**: Tüm işletmelerin etkin, devamlı çalışan ve doğrudan komiteye raporlama yapan bir iç denetim fonksiyonuna sahip olması ve bunu devam ettirmesi gerekir.

İngiltere ve İrlanda'da İç Denetçiler Enstitüsü tarafından kurumsal yönetim ilkelerinde reform çalışmalarından sonra yukarıdaki ilkelerin kurumsal yönetim anlayışını tam olarak gerçekleştirmediğini kabul etmiştir. Bu ilkelere ek olarak; bağımsız denetçinin bağımsızlığının artırılması, yetkisiz bağımsız yöneticiler ve denetim komitesinin rolü, risk yönetimi ve iç denetime ilişkin ek düzenlemeler yapılmıştır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 25-26).

1.6 KURUMSAL YÖNETİM PLANLAMALARINDA TEMEL YAKLAŞIMLAR VE UYGULAMALARI

1.6.1. Kurumsal Yönetim Planlamalarında Temel Yaklaşımlar

Kurumsal yönetim model ve planlamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ülkelerin sahip olduğu farklı kültürler kurumsal yönetim planlamalarının çeşitlenmesinde etkili olmuşlardır. Her ülkedeki kurumsal yönetim uygulamaları söz konusu ülkenin yönetim biçimine, kültürel yapısına, hukuksal altyapısına, şirket yapılanmalarına ve insan faktörüne bağlı olarak farklılıklar göstermektedir. Bir ülkenin kurumsal yönetim düzeyini, ülkenin içinde bulunduğu genel şartlar, finansal piyasalarının gelişmişlik düzeyi ve şirketlerin uygulamaları

belirlemektedir (Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 397). Ülkelerdeki mülkiyet hakları, finansal sistem, işgücünün temsil hakkı, sendikal haklar, yönetim anlayışı gibi konular ülkelerdeki farklı yönetim model ve uygulamalarında etkili olabilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004:434).

Dünyada kurumsal yönetime yönelik iki temel sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hisse senedi kültürünün yoğun olarak gelişmiş olduğu Amerikan veya daha geniş tanımıyla Anglo-Sakson sistemi olarak bilinen sistem, diğeri ise esas olarak bankaların hakimiyetinde olan ve ortaklıkların gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı Alman sistemi olarak da bilinen Kıta Avrupası sistemidir. Söz konusu iki kurumsal yönetim sisteminin de kurumsallaşmanın sağlanması bakımından başarılı olduğu, ancak en etkin ve gelişmiş sermaye piyasalarının sadece Anglo-Sakson sistemine sahip olan Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi devletlerde görüldüğü, bu durumun ise Anglo-Sakson hukuk sistemi ve Kara Avrupası hukuk sistemindeki farklılıklardan kaynaklandığıdır. Bu konu birçok uzmanın hemfikir olduğu bir görüştür (Şehirli, 1999:8-9). Anglo-Sakson sisteminde “hissedar yaklaşımı” (shareolder approach), Kıta Avrupası sisteminde ise “paydaş yaklaşımı” (stakeholder approach) modelleri benimsenmiştir.

Söz konusu iki sistemi uygulayan ülkeler Tablo 1.3’ de gösterilmektedir.

Tablo 1.3. Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Sistemini Uygulayan Ülkeler

KURUMSAL YÖNETİM SİSTEMİ	UYGULAYAN ÜLKELER
ANGLO – SAKSON	ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya
KITA AVRUPASI	Fransa, İspanya, İtalya, Belçika

1.6.1.1. Anglo – Sakson Sistemi

Dünyada kurumsal yönetime yönelik uygulamaya geçen ilk sistemlerden birisi, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyinden dolayı Amerika ve İngiltere de şekillenen “Anglo-Sakson ” sistemidir. Bu sistem, kurumsal yönetimde hissedar temelli bir bakış açısını benimsemekte ve yönetimin hissedarların çıkarlarına ve amaçlarına hizmet etmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu modelin şekillenmesinde piyasalar önemli roller üstlenmekte ve yöneticiler, kararlarında piyasaların baskısını hissetmektedir. Bu nedenle bu model rekabet ve piyasa koşullarının, şirket

yöneticilerini hissedarların çıkarları doğrultusunda hareket etmeye zorlayacağı varsayımına dayanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004:435).

Bu sistem temel olarak şirket üst yönetimi ile hissedarlar arasındaki ilişkilere dayalıdır. Hissedarların temsilcileri olarak yönetim kurulları, üst yönetimin, şirketi hissedarların talep ve beklentileri doğrultusunda idare edip etmediğini denetlemekle sorumludur. Bu kurumsal yönetim modelinde; yönetim kurulunun özellikleri, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve hissedarlara tanınan haklar anahtar role sahip konulardır. Bu modelde karlılık, hissedarların en önemli beklentisi olarak kabul edildiği için yönetimin temel amacı hisse başına karları artırmaktır. (Tuzcu, 2005: 3)

Anglo-Sakson Sisteminin özelliklerini birkaç başlık altında toplayacak olursak:

(Tuna, 2008 : <http://www.iubam.org/bky.pdf>, 03.09.2009)

- Dışarıdan kontrol ve geniş tabanlı sahiplik yapısı ile “dışarıdakiler sistemi” (outsider system) olarak tanımlanmaktadır. Bu durum birçok küçük hisse sahibinin bulunduğu yayılmış hissedarlık yapısını ortaya çıkarmaktadır.

- Şirketlerin kuruluş aşamasında sermaye riskini üstlenen hissedarların beklentilerine birinci dereceden odaklanılmaktadır.

- Hissedar odaklı yaklaşımın geliştiği ülkeler incelendiğinde başta ABD ve İngiltere olmak üzere Anglo Sakson ülkeler olduğu görülmektedir.

- Yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin faaliyetlerinin denetleyicisi konumunda bulunan küçük hissedarlar, şirketin faaliyetlerini yeterli ölçüde denetleme ve gözetim yapma konusunda yetersiz kalabilmektedir.

- Bu modelde yönetim kurulları hissedarlara karşı hesap verme sorumluluğu konusunda yetersiz kalabilmektedir. Bu yapı “ güçlü yönetici, zayıf sahiplik” durumunu ortaya çıkarmaktadır.

1.6.1.2. Kıta Avrupası Sistemi

Kurumsal yönetime yönelik uygulamaya geçen ikinci sistem, esas olarak bankaların hâkimiyetinde olan ve ortakların gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı “Kıta Avrupası Sistemi”dir. Kıta Avrupası’nın çoğunda olduğu gibi Japonya’da da geçerli olan bu sistem kurumsal yönetimin paydaş modeli üzerinde durmaktadır. Paydaşlar, en geniş anlamda: şirketin ana sahip ve yöneticileri,

yönetim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devleti kapsamaktadır. Paydaşlar, kavramına, şirketin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetiminden ise zarar görecektir tüm kişi ve gruplar dahildir (Aktan, 2006:3).

Kıta Avrupası şirketlerinin halka açıklık oranı ve hissedarlarının sayısı Anglo-Sakson sistemi uygulayan şirketlere oranla daha azdır. Hissedarlarla şirket yöneticilerinin doğrudan ilişkilerine sık rastlanır. Hissedarların gücü fazladır. Hisse senetlerinin yoğunluğu fazladır ve büyük kısmı az sayıda hissedarın elinde toplanmıştır ve düşmanca ele geçirmeler nadiren görülür (Doğan, 2007: 85).

Bu sistem, anonim şirketlerin idaresi ve faaliyetinden kar elde etme ve elde edilen bu karın pay sahiplerine dağıtımını ana unsuru ve amacı taşımaktadır (Millstein, 1998: 27). Bu yaklaşımda, kısa dönemde pay sahiplerinin tatmin olmasını hedefleyen fırsatçı şirket uygulamalarının aksine firmanın refahı için gerekli uzun dönemli şirket stratejilerinin hayata geçirilmesi daha büyük önem taşımaktadır. Bu bakış açısı hissedarlar kadar firma için uzun dönemde değer yaratan diğer tüm paydaşların katkısını göz önüne almayı gerektirmektedir. Hissedarlar kadar şirketin hem iç hem de dış çevresindeki paydaşların dikkate alınması, beraberinde şirketlerin topluma karşı bir takım sosyal sorumlulukları yerine getirmesi gerektiği görüşünü desteklemektedir (Tuzcu, 2005:3).

Kıta Avrupası sisteminin özelliklerini birkaç başlık altında toplayacak olursak (Tuna, 2008 : <http://www.iubam.org/bky.pdf>, 03.09.2009):

- Şirketlerin varlık nedeninin doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkide bulunduğu paydaşların beklentilerinin birinci dereceden karşılanması gerektiğini savunmaktadır.
- Sahiplik ya da kontrolün birkaç kişide toplandığı yoğunlaşmış hissedarlık yapısından oluşmaktadır. Bu kişiler ya da gruplar, yönetimde kontrole sahip oldukları ve etkileri güçlü oldukları için “içerdekiler sistemi”(insider system system) olarak tanımlanmaktadır.
- Kıta Avrupa’sına dâhil ülkeler içinde bulunan Fransa, Almanya, Belçika ve İtalya gibi ülkelerde şirketlerin mülkiyet yapılarında ağırlıklı olarak büyük hissedar ile birlikte küçük hissedarlar bulunmaktadır.

- Böyle bir yapıda hâkim hissedarın bulunması bazen şirket yönetiminin başarıya ulaşmasında katkı sağlarken bazen de bu durum azınlık hissedarlarının aleyhine dönüşebilmektedir.

1.6.2. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları ve OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

Yaşanan uluslararası finansal krizler ve şirket skandallarının sebeplerinden biri olarak gösterilen yönetim politikalarının yetersizliği, kurumsal yönetim kavramının dünyada yakın zamanda önemli bir olgu haline gelmesine sebep olmuştur.

Bu çerçeveden bakıldığında dünyada kurumsal yönetim alanında uygulanan tek bir modelin olmadığı göze çarpmaktadır. Bu bölümde dünyada kurumsal yönetim alanında önemli çalışmaların ve gelişmelerin yaşandığı bazı ülkeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) nün belirlemiş olduğu kurumsal yönetim ilkeleri ele alınmıştır.

1.6.2.1. ABD’de Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Gelişmiş ekonomiye ve sermaye piyasalarına sahip olan Amerika Birleşik Devletleri kurumsal yönetim uygulamaları konusunda önde gelen temsilcilerden birisidir. ABD’de yapılan başlıca düzenlemeler Treadway Raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu Raporu, Blue Ribbon Komitesi Önerileri, Sarbanes-Oxley yasasıdır.

Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) in ortak sponsorluğunda kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Treadway Komisyonunun 1987’de yayımlanan raporu, kamu kurumlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesiyle uğraşan kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisini

haiz kurumlara iç kontrole ilişkin çeşitli tavsiyeler içermektedir (Saltık, 2007: 10, <http://www.bumko.gov.tr>, 07.09.2009).

ABD’nde Denetim Komitelerinin etkinliğinin artırılması amacıyla 1997 yılında çeşitli kuruluşlardan temsilcilerin oluşturduğu 11 kişiden oluşan bir komite kurulmuştur. Bu komiteye Blue Ribbon Committee denmektedir. Komite NYSE, SEC, NASD ve diğer kuruluşların da tavsiyelerini alarak 1998 yılında Denetim Komitesi’nin etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak 10 adet tavsiye kararı yayımlamıştır. Bu tavsiyelerde işletmelerin iç kontrol sisteminin güvenilirliğini arttıracak, işletmedeki denetim sürecinden sorumlu bağımsız bir denetim komitesinin(Audit Committee) oluşturulmasını istemiştir (Uyar, 2003: 137).

ABD sermaye piyasalarında ortaya çıkan Enron, WorldCom, Qwest, Global Crossing, Tyco International ve Adelphia Communications gibi dev şirketlerde yaşanan skandallardan sonra ülkede kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik bir dizi daha önlem alınmıştır. Halka açık olan bu şirketlerin iflasları, piyasaları derinden sarsmış; hisse senetlerinin fiyatlarında (%99’a varan oranlarda) yaşanan düşüşler, o ana kadar her şeyin yolunda gittiğini sanan yatırımcıları ciddi zararlara uğratmıştır. Meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında güven kaybına uğrayan yalnızca hisseleri borsalarda işlem gören şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız denetim şirketleri de olmuştur (Özkul,2003:1) Bir dizi alınan önlemlerin en önemlisi 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes – Oxley Act (SOX) isimli yasadır.

Bu yasa ile halka açıklanacak olan mali tablolar ve bu tabloların denetimi ile ilgili olarak bir dizi düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri de, yatırımcı haklarının ve halka açık şirketler için gerçeği dürüst bir biçimde yansıtan bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında ve yayınlanmasında mevcut olan kamu yararının korunması amacıyla, “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)”nun kurulmasıdır. PCAOB, bağımsız bir kamu (bazılarına göre yarı kamusal) kuruluşu olup, ABD’de meslek mensupları tarafından 1978 yılından beri yapılan denetçilerin ve denetim firmalarının denetimi görevini önemli ölçüde üstlenmiştir (Uzay, 2006: 177).

ABD’de kurumsal yönetime ilişkin yapılmış olan çalışmaların kronolojisi aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Ulusal Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri Birliği tarafından oluşturulan komisyonun Yönetim Kurulu Üyeleri'nin Profesyonelliği hakkındaki raporu- 1996 (Report of the NACD Blue Ribbon Commission on Director Professionalism, NACD 1996)
- Kamu Politikalarının Geliştirilmesi Amacıyla Kurulan Üst Düzey Yöneticiler Birliği'nin Kurumsal Yönetime İlişkin Beyanata – 1997 (Statement on Corporate Governance, Business Roundtable- 1997)
- Kaliforniya Kamu Çalışanları Emeklilik Sistemi tarafından oluşturulan komisyonun “Denetim Komiteleri'nin Etkinliğinin Geliştirilmesi” hakkındaki raporu – 1998 (Report of the NACD Blue Ribbon Commission on Improving the Effectiveness of Audit Committees)
- Kamu Politikalarının Geliştirilmesi Amacıyla Kurulan Üst Düzey Yöneticiler Birliğinin (Business Roundtable) Kurumsal Yönetim İlkeleri – Mayıs 2002 (Principles of Corporate Governance – May 2002)
- New York Menkul Kıymetler Borsası Kurumsal Hesap Verebilirlik ve Kote Olma Standartları Komisyonu'nun yayınladığı Kurumsal Yönetim Kuralları Teklifleri – 1 Ağustos 2002 (Corporate Governance Rule Proposal – 1 August 2002, NYSE Corporate Accountability and Listing Standards Committee)
- Kamu Güveni ve Özel Teşebbüsler Komisyonu Tespit ve Önerileri: İkinci Bölüm Kurumsal Yönetim – 9 Temmuz 2003 (Commission on Public Trust and Private Enterprise Findings and Recommendations: Part 2: Corporate Governance – 9 Temmuz 2003)
- Güvenin Yeniden Kazanılması MCI Inc.'in Geleceği için Kurumsal Yönetim Hakkında 37ort h Raporu – Ağustos-2003 (Restoring Trust-The Breden Report on Corporate Governance 37ort he future of MCI, Inc. – August 2003)
- New York Menkul Kıymetler Borsası En Son Kurumsal Yönetim Kuralları – 3 Kasım 2003 (Final NYSE Corporate Governance Rules – 3 November 2003)
- Varlık Yöneticisi Profesyonel Davranış Kuralları – Kasım 2004 (Asset Manager Code of Professional Conduct – November 2004)

1.6.2.2. İngiltere’de Kurumsal Yönetim Uygulamaları

İngiltere’de kurumsal yönetim ile ilgili gelişmeler 1980’lerin sonunda 1990’ların başında Maxwell, Polly Peck, BCCI gibi pek çok şirkette meydana gelen çöküşle birlikte önem kazanmıştır. İngiltere’de kurumsal yönetimle ilgili yapılan temel çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Sir Adrian Cadbury’nin başkanlığını yaptığı “Cadbury Komitesi” tarafından 1992 yılında “*Kurumsal Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu*” adıyla bir rapor yayınlanmıştır.

- 1995 yılında yöneticilere sağlanan mali haklar ve ödüllendirme sistemi üzerinde duran Greenbury Raporu yayımlanmıştır.

- 1998 yılında yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını genişletmek amacıyla “Committee on Corporate Governance-Final Report” adıyla yayımlanan Hampel Raporu yayımlanmıştır.

- 1998 yılında Londra borsasında işlem gören firmaların uyum göstermesi gereken kuralları ele alan Combined Code (Birleştirilmiş İlkeler) adlı bir yasa yürürlüğe girmiş ve yasa 2003 yılında güncellenmiştir (<http://www.fsa.gov.uk>, 08.09.2009). Bu yasada öne çıkan uygulamalar şöyledir.

- “Uygula, uygulamıyorsan açıkla (comply or explain)” yaklaşımı
- Şirket Yönetim Kurulu üyelerinin yarısının bağımsızlığı
- Yönetim Kurulunun kendi öz değerlendirmesi
- Ayrıntılı ücret politikası belirlenmesi,

- 1999 yılında “ İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber”(Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code) adıyla Turnbull raporu yayımlanmıştır.

- 2003 yılında “Yönetimde görev almayan yönetim kurulu üyelerinin etkinliği ve rolleri üzerine yeniden inceleme” (Higgs Report – Review of the role and effectiveness of non-executive directors) adlı Higgs Raporu yayımlanmıştır.

- 2003 yılında dış denetçi ile şirket arasındaki ilişkileri ve denetim komitesinin sorumluluğu ile ilgili konuları ele alan Smith raporu yayımlanmıştır.

1.6.2.3. Almanya’da Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Kıta Avrupası sistemine dayalı, kurumsal yönetim uygulamalarının temel özelliğini içersinde barındıran bir yapı görülmektedir.

Almanya’da kurumsal yönetime ilişkin yapılan ilk temel düzenleme 1998 yılında Federal Parlamento tarafından kabul edilip uygulamaya konulan “ İşletmelerde Şeffaflık ve Kontrolün İyileştirilmesine İlişkin Kanun” (Gesetz zur Verbesserung von Kontrolle und Transparenz im Unternehmenbereich- KonTraG) çıkarıldı. Bu kanun aslında başlı başına bir kanun olmayıp, sadece Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu’ndaki (AktG) bir çok maddeleri, terim ve kavramları değiştiren ve onlara cümle, bent veya fıkra ekleyen bir düzenleme niteliğindedir (Pulaşlı, 2003 : 25).

Bu kanun temel hedefleri, yönetim kurulunun çalışmalarının iyileştirilmesi, şeffaflığın artırılması, kontrol ve gözetimin güçlendirilmesi, oy hakkı farklılıklarının azaltılması, geri ödeme ve finansman araçlarını geliştirmek, denetim kalitesinin artırılması, denetçi ve denetim kurulu arasındaki işbirliğini geliştirmek olarak sayılabilir.

Kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalar Haziran 2000 yılında Almanya Kurumsal Yönetim Kodu (GCCG) ile devam etmiş ve 2001 yılında Alman Kurumsal Yönetim Kuralları (German Corporate Governance Code isimli kanun 26 Şubat 2002 tarihinde yürürlüğe girmiş, 2003 ve 2005 yıllarında revize edilerek yayımlanmıştır.

1.6.2.4. Fransa’da Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Fransa’da kurumsal yönetime ilişkin yapılan çalışmalara; 1. Vienot Raporu (1995), 2. Vienot Raporu (1999) ve 2002’de özel sektördeki önemli işletmelerin oluşturduğu AFEP-AGREF tarafından yapılan çalışmalar örnek verilebilir. Özel sektör ve önemli işletmelerin oluşturduğu AFEP-AGREF çalışma grubu 2002 yılında kurumsal yönetim anlayışına ilişkin çalışmalar yapmıştır.

Aynı kurum Ekim 2003’te kayıtlı işletmeler için kurumsal yönetim (The Corporate Governance of Listed Corporations) ve Mart 2004’te de “recommandations sur le gouvernement d’entreprise” adlı başka çalışmalar yapmıştır

(Demirbaş ve Uyar 2006: 47). 18 Ağustos 2008 yılında (Recommandations sur le gouvernement d'entreprise de l'AFG) revize edilmiştir.

1.6.2.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD'nin kurumsal yönetim ile ilgili çalışmaları 1990 yılında başlamış ve ilk olarak 1998 yılında Kurumsal Yönetim Özel Sektör Tavsiye Grubu (The Business Sector Advisory Group on Corporate Governance) tarafından hazırlanan Millstein raporu yayımlanmak suretiyle kurumsal yönetim alanındaki çalışmalara bir adım atılmıştır.

Bu belgedeki ilkeler, üye ülkelerdeki ulusal inisiyatifler, deneyimler ve kurumsal yönetim konusunda OECD İş Dünyası Danışma Grubu'nun çalışmalarını içeren ve OECD içinde gerçekleştirilen önceki çalışmalar çerçevesinde geliştirilmiştir. Bu ilkelerin hazırlanması sırasında aşağıda sıralanan birkaç OECD Komitesi faaliyette bulunmaktadır:

- Mali Piyasalar Komitesi
- Uluslararası Yatırım ve Çokuluslu İşletmeler Komitesi
- Sektör Komitesi
- Çevre Politikası Komitesi

Bu komiteler, ayrıca OECD üyesi olmayan ülkeler, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, iş dünyası, yatırımcılar, ticaret odaları ve diğer ilgili taraflarla bilgi alışverişinde bulunmaktadır (Gürbüz ve Engincan, 2004: 17-18).

Bu çalışmalar sonucunda 1999 yılında OECD tarafından "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" seti yayımlanmıştır. Bu ilkeler Kurumsal Yönetim Yönlendirme Grubu tarafından gelişmelere bağlı olarak güncellenmektedir. En son 2004 yılında yenilenmiştir.

OECD tarafından 2004 yılında kabul edilen çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sunulan ilkeler şu alanları kapsamaktadır: I) Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi; II) Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri; III) Hissedarların Adil Muamele Görmesi; IV) Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü; V) Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık ve VI) Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.

Kitapçığın ikinci bölümünde, ilkelerin hemen altında, okuyucunun, ‘İlkelerin genel mantığını anlamasına yardımcı olma amacı güden açıklayıcı notlar bulunmaktadır. Notlar, Kurumsal Yönetim İlkelerini daha işlevsel kılmak açısından yararlı olabilecek temel eğilimlere ilişkin açıklamaları içermekte ve alternatif uygulama yöntemleri ve örnekler sunmaktadır (TKYD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2005: 11, www.tkyd.org, 12.09.2009).

I. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi

Kurumsal yönetim çerçevesi, şeffaf ve etkin piyasaları teşvik etmeli, kanunlara uygun olmalı ve farklı denetim, düzenleme ve yürütme erkleri arasında sorumluluk dağılımını açıkça yapmalıdır.

A. Kurumsal yönetim çerçevesi, ekonominin genel performansı, piyasaların güvenilirliği, piyasa katılımcılarına yönelik motivasyon ve şeffaf ve etkin piyasaların teşviki üzerindeki etkisi dikkate alınarak geliştirilmelidir.

B. Herhangi bir ülkedeki kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen yasal ve düzenleyici şartlar, kanunlara uygun, şeffaf ve uygulanabilir olmalıdır.

C. Herhangi bir ülkedeki farklı erkler arasındaki sorumluluk dağılımı, açık bir şekilde yapılmalı ve bu dağılımın kamu yararına olması sağlanmalıdır.

D. Denetim, düzenleme ve yürütme erkleri, profesyonel ve nesnel bir şekilde görevlerini yerine getirebilmelerini sağlayacak yetki, güvenilirlik ve kaynaklara sahip olmalıdır. Aynı zamanda, getirdikleri kurallar yerinde, şeffaf ve tamamen açıklanmış olmalıdır.

II. Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri

Kurumsal yönetim çerçevesi, hissedarlık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırmalıdır.

A. Temel hissedarlık hakları: 1) mülkiyet tescil yöntemlerini güvence altına alma; 2) hisseleri devir ve temlik etme; 3) şirket hakkında zamanında ve düzenli olarak açıklayıcı bilgi edinme; 4) genel kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma; 5) yönetim kurulu üyelerini seçme ve azletme ve 6) şirketin kârından pay alma haklarını kapsamalıdır.

B. Hissedarlar; 1) şirket tüzüğünde ya da kuruluş sözleşmesinde veya şirketin benzeri temel belgelerinde yapılan değişiklikler; 2) ek hisse çıkarma yetkisi ve 3) varlıkların tümünün veya önemli bir kısmının devri de dahil olmak üzere şirketin

satışı ile sonuçlanabilecek olağanüstü işlemler gibi, şirketle ilgili köklü değişiklikleri ilgilendiren kararlara katılma ve bu kararlar hakkında yeterince bilgilendirilme hakkına sahip olmalıdır.

C. Hissedarlar, genel kurul toplantısına etkin bir şekilde katılma ve oy kullanma fırsatına sahip olmalı ve oy kullanma usulleri de dahil olmak üzere, genel kurul toplantılarına hakim olan kurallar hakkında bilgilendirilmelidirler.

D. Bazı hissedarların sahip oldukları pay ile orantısız bir şekilde kontrol elde etmelerine olanak tanıyan sermaye yapıları ve düzenlemeleri açıklanmalıdır.

E. Şirket kontrolü ile ilgili piyasaların etkin ve şeffaf bir tarzda işlemesine olanak tanınmalıdır.

F. Mülkiyet haklarının kurumsal yatırımcılar da dahil olmak üzere tüm hissedarlara kullanımı kolaylaştırılmalıdır.

G. Kurumsal hissedarlar da dahil olmak üzere bütün hissedarların, hakkın kötüye kullanılmasına yönelik istisnalar dahilinde ve ilkelerde belirtildiği şekliyle sahip oldukları hissedarlık hakları ile ilgili konularda görüş alışverişinde bulunmalarına olanak tanınmalıdır.

III. Hissedarların Adil Muamele Görmesi

Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına almalıdır. Bütün hissedarlar haklarının ihlali halinde yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme imkanına sahip olmalıdır.

A. Aynı tertip hisse sahibi hissedarlara eşit muamele yapılmalıdır.

B. İçerden öğrenenlerin ticareti (insider trading) ve kötüye kullanılan çıkar amaçlı muameleler yasaklanmalıdır.

C. Yönetim Kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin, şirketi etkileyen işlem ve konularla ilgili doğrudan, dolaylı veya üçüncü taraflar adına maddi çıkar konusu olabilecek her türlü ilişkilerini açıklamaları gerekmektedir.

IV. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü

Kurumsal yönetim çerçevesi, menfaat sahiplerinin haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı, servet ve yeni iş alanları yaratmada şirketler ile paydaşlar arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir.

A. Paydaşların kanunlar veya ikili anlaşmalarla oluşturulmuş olan haklarına saygı gösterilmelidir.

B. Paydaşlar, çıkarları yasalarla korunduğu durumlarda, haklarının ihlali dolayısıyla yeterli telafi ya da tazminat elde etme imkanına sahip olmalıdır.

C. Çalışanların yönetime katılımı açısından performans geliştirici mekanizmaların hayata geçirilmesine izin verilmelidir.

D. Paydaşlar, kurumsal yönetim sürecine katıldıkları durumlarda, zamanında ve düzenli olarak konu ile ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilere erişebilmelidirler.

E. Çalışanlar ve onların temsil organları da dahil olmak üzere paydaşlar, kanunlara aykırı ve etik olmayan uygulamalar hakkında kaygılarını yönetim kuruluna serbestçe iletebilmeli ve bu şekilde hareket etmeleri yüzünden hakları tehlikeye girmemelidir.

F. Kurumsal yönetim çerçevesi, etkin ve etkili bir iflas çerçevesi ve alacaklı haklarının etkin şekilde icraya konulması ile tamamlanmalıdır.

V. Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık

Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve idaresi dahil olmak üzere şirketle ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını sağlamalıdır.

A. Açıklamalar aşağıdaki konular ile ilgili, ama bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla, maddi bilgileri içermelidir.

B. Bilgiler, kaliteli muhasebe standartlarına, mali ve mali olmayan bilgilendirme standartlarına uygun olarak hazırlanmalı ve açıklanmalıdır.

C. Mali tabloların, şirketin mali durumunu ve performansını her açıdan doğru bir şekilde yansıttığı güvencesinin yönetim kuruluna ve hissedarlara objektif olarak verilebilmesi amacıyla yıllık denetim; bağımsız, yetkin ve uzman bir denetçi tarafından gerçekleştirilmelidir.

D. Dış denetçiler, hissedarlara karşı sorumlu olmalı ve denetimin gerçekleştirilmesinde gerekli mesleki ihtimamı göstermekle şirkete karşı yükümlü olmalıdır.

E. Bilgi yayma kanalları, ilgili bilgiye, kullanıcıların eşit şekilde, zamanında ve masrafsız olarak erişimini sağlamalıdır.

F. Kurumsal yönetim çerçevesi, analiz veya tavsiyelerin güvenilirliğini zedeleyecek maddi çıkar çatışmalarından bağımsız bir şekilde, analizciler, brokerler, kredi derecelendirme kuruluşları ve diğer kişi veya kuruluşlarca yatırımcılar tarafından alınan kararlarla ilgili analiz veya tavsiyelerin hazırlanmasını sağlayan etkin bir yaklaşımla desteklenmelidir.

VI. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun, şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını sağlamalıdır.

A. Yönetim Kurulu üyeleri, konuyla ilgili tam bilgi sahibi olarak, iyi niyetle, gerekli dikkat ve özeni göstererek, şirketin ve hissedarların çıkarları doğrultusunda hareket etmelidir.

B. Yönetim Kurulu kararlarının farklı hissedar gruplarını farklı şekilde etkilediği durumlarda, yönetim kurulu bütün hissedarlara adil şekilde davranmalıdır.

C. Yönetim Kurulu, yüksek etik standartlar getirmeli ve paydaşların çıkarlarını dikkate almalıdır.

D. Yönetim Kurulu aşağıdaki hususları kapsayan bazı temel işlevleri yerine getirmelidir.

E. Yönetim Kurulu, şirket işlerinde objektif bağımsız muhakeme yürütebilme yeteneğine sahip olmalıdır.

F. Yönetim Kurulu üyeleri, sorumluluklarını yerine getirebilmek için gerçeğe uygun, konuyla ilgili ve geçerli bilgiye ulaşabilme olanağına sahip olmalıdır.

OECD tarafından açıklanan bu ilkeler Kurumsal Yönetim çalışmalarının özünü oluşturmaktadır. Ülkeler Kurumsal Yönetim İlkelerini uygulamada bu ilkelerden ülke kanun ve şartlarını da göze almak suretiyle yararlanmaktadır.

1.6.3. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Kurumsal yönetim 1990’lı yılların başından itibaren başta Amerika ve Avrupa olmak üzere tüm dünyada oldukça yoğun bir şekilde gündeme gelmiştir. Türkiye’de ise bu konu ile ilgili çalışmalar çok daha yenidir.

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında yapılan ilk çalışma TÜSİAD’ın Aralık 2002’de yayınlamış olduğu ‘ Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim

Kurulunun Yapısı ve İşleyişi' adlı çalışma olmuştur. Bunu Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından Temmuz 2003 yılında yayımlanan ve Şubat 2005 yılında güncellenen 'Kurumsal Yönetim İlkeleri' adlı çalışma izlemiştir.

Kurumsal yönetim alanında diğer bir gelişme İMKB tarafından Kurumsal Yönetim Endeksinin oluşturulmasıdır. Yakın zamanda da Türkiye'de kurumsal yönetim çalışmalarının yaygınlaştırılması amacıyla beklenen önemli gelişme, birçok yeni ve çağdaş kurumsal yönetim düzenlemelerini de içersine alacak şekilde Türk Ticaret Kanununun yasallaşması olacaktır.

Türkiye'deki Kurumsal Yönetim alanında yapılan çalışmaları aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür (TKYD, 2009: www.tkyd.org, 27.09.2009):

- **Aralık 2002** TÜSİAD "Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu" hazırlandı.
- **Şubat 2005** Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) "Kurumsal Yönetim İlkeleri" yayımlandı.
- **Aralık 2003** Kurumsal yönetim derecelendirmesi ile ilgili düzenleme yayımlandı.
- **Kasım 2004** SPK, İMKB'de işlem gören firmalardaki kurumsal yönetim uygulamalarını inceleyen araştırma sonuçları yayımlandı.
- **Aralık 2004** SPK, İMKB'de işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim uyum raporlarının faaliyet raporları içerisinde yer almasını ve internet sitelerinde uyum raporlarını içeren bir yatırımcı ilişkileri bölümü açılmasını zorunlu hale getirdi.
- **Şubat 2005** İMKB, kurumsal yönetim endeksi ile ilgili kuralları belirledi.
- **Şubat 2005** SPK, OECD kurumsal yönetim ilkelerinde oluşan değişikliklerin ardından Kurumsal Yönetim İlkeleri' nde düzenlemeler yaptı.
- **Mayıs 2005** TKYD ve BCG "Türkiye Kurumsal Yönetim Haritası" araştırmasını tamamladı.
- **Kasım 2005** Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Meclis'e sunuldu.
- **Kasım 2005** Kurumsal yönetim ilkelerini içeren Bankacılık Kanunu BDDK tarafından yayımlandı.
- **Ocak 2006** İyi Kurumsal Yönetim ve sürdürülebilir büyüme "GOOD" projesi bir yıl süre ile hayata geçirildi.

- **Haziran 2006** SPK bağımsız denetim standartları ile ilgili düzenlemeleri hazırladı.
- **Ekim 2006** OECD “Corporate Governance in Turkey: A Pilot Study” araştırma sonuçlarını açıkladı.
- **Temmuz 2007** SPK, “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği”ni güncelleyerek yayımladı.
- **Ağustos 2007** İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi hesaplanmaya başlandı.
- **Kasım 2008** GFK Türkiye ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği işbirliğinde “Kurumsal Yönetim Algı Araştırması Raporu” hazırlandı.
- **Şubat 2009** SPK, “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği”ni yayımladı.

1.6.3.1. TÜSİAD- Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi

Türkiye’de ilk olarak TÜSİAD tarafından Haziran 2000’de OECD tarafından yayımlanmış olan Kurumsal Yönetim ilkelerinin çevirisi yaptırılmıştır. Daha sonra TÜSİAD’ın Şirket İşleri Komisyonuna bağlı olarak faaliyet gösteren Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından hazırlanan “TÜSİAD Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” adlı çalışma Aralık 2002 yılında yayımlanmıştır.

Bu çalışma, özel sektör şirketlerinin dünya piyasalarında hak ettikleri yeri almaları amacıyla kurumsal yönetimin 4 temel ilkesi – şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk- çerçevesinde ne şekilde yapılanması gerektiği üzerinde durmaktadır. Ayrıca temel ilkeler ışığında kurumsal yönetimin bir şirkette oluşması, yerleşmesi ve iyi uygulaması açısından stratejik öneme ve en büyük sorumluluğa sahip olan yönetim kurullarının oluşumu, bağımsızlığı, gündemleri gibi konular üzerinde odaklanmaktadır (TÜSİAD, 2002: 4).

Çalışma on beş ana maddeden oluşmakta ve yönetim kurulunun yapısı, işleyişi ve sorumlulukları gibi konulara yer vermiştir. Bu maddeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TÜSİAD, 2002: 5-6).

- Yönetim Kurulu ve Sorumlulukları
- Yönetim Kurulu Üyeliği Kriterleri

- Yönetim Kurulu Üyelik Yapısı
- Yeni Yönetim Kurulu Üyelerinin Seçimi, Davet ve İntibakı
- Yönetim Kurulu Başkanı ve İcra Başkanının (CEO) Görevlerinin Ayrılması
- Yönetim Kurulu Başkanının Rolü
- Yönetim Kurulunun Üye Sayısı ve Karar Alma Mekanizması
- Yönetim Kurulunun Görev Süreleri ve Toplantıları
- Yeniden Seçilme ve Emeklilik
- Yönetim Kurulu Üyelerinin Ödüllendirilmesi
- Yönetim Kurulunun ve İcra Başkanının Performanslarının Değerlendirilmesi
- Yönetim Kurulunun Hissedarlar, Yatırımcılar, Basın ve Müşterilerle İlişkileri
- Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı
- Komitelerin Faaliyet Süresi, Toplantıların Sıklığı, Uzunluğu ve Gündemi
- Yönetim Kurulunun İşleyişi Açısından Diğer Önemli Hususlar

TÜSİAD tarafından Haziran 2005’de yayımlanan “ Sermaye Piyasaları İçin Örnek Şirket Yapısı” adlı raporun içersinde de kurumsal yönetim konusuna değinilmiştir. Bu raporda kurumsal yönetim ile ilgili yer alan başlıklar ise şöyledir (TÜSİAD, 2005: 5).

- Kurumsal Yönetim Nedir?
- Kurumsal Yönetim Esasları
- Kurumsal Yönetim Açısından Organizasyon
- Yönetim Kurulu Yapısı
- İcra Başkanı Ve Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komiteler
- Şeffaflık Ve Kamuyu Aydınlatma
- Pay Ve Menfaat Sahipleri
- Kurumsal Yönetimin Maliyetleri
- Yasal Ortam Ve Türkiye Uygulaması

1.6.3.2. Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri

Dünyadaki uygulamalara paralel olarak, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından oluşturulan komite tarafından 2003 yılında ‘Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi’(İlkeler)’ yayımlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kurulan

komiteye Sermaye Piyasası Kurulu'nun, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın ve Türkiye Kurumsal Yönetim Forumu'nun değerli uzmanları ve temsilcileri iştirak etmiş; ayrıca bir çok değerli akademisyenin, özel sektör temsilcisinin, kamu kuruluşları ile çeşitli meslek örgütlerinin görüş ve önerileri dikkate alınmış, değerlendirilerek ilkelere dahil edilmiş ve ilkelerin en üst seviyede tüm kesimlerin katkısı olan ortak bir ürün olarak ortaya çıkmasına özen gösterilmiştir (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009). Bu ilkelerin hazırlanmasında birçok ülkenin düzenlemelerinin yanında 1999 yılında yayımlanan "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" inden de yararlanılmış ve ülkemiz koşulları da dikkate alınarak son şekli verilmiştir.

SPK tarafından Temmuz 2004 yılında Türkiye'deki şirketlerin kurumsal yapısını değerlemeye yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. İMKB'ye koteli 248 şirketi kapsayacak şekilde yapılan bu çalışmada elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

Şirketlerin çoğunda kamuya açıklanmış bir kar dağıtım politikası yoktur, yönetim kuruluna aday gösterme imtiyazı ve oy hakkında imtiyaz uygulamaları vardır, yönetim kurulu tarafından hazırlanarak genel kurulda pay sahiplerinin onayına sunulan "Bilgilendirme Politikası"na sahip değildir, içeriden öğrenilen bilgilerin kullanımı ile ilgili olarak getirilen bu bilgilere ulaşılabilecek yöneticilerin ve hizmet alınan kişi ve kurumların listesinin kamuya duyurulması ilkesine uymamaktadır, şirket ve çalışanları için etik kuralları açıklanmamaktadır, yönetim kurulu üyelerinde bilgi, beceri, tecrübe ve eğitim bakımından bulunması gereken niteliklere esas sözleşmesinde yer verilmemektedir, yönetim kurulunda bağımsız üye yoktur, esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyeleri seçiminde birikimli oy sistemine imkan verecek hüküm olan şirket nerede ise yoktur (Kula, 2006:122).

OECD 1999 yılında yayımlamış olduğu Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni 2004 yılında revize etmiş buna bağlı olarak da SPK Şubat 2005'te yayımlamış olduğu ilkeleri revize ederek yeniden yayımlamıştır.

Söz konusu ilkeler incelendiğinde özetlenen başlıca hususlar aşağıdaki gibidir (Kayacan, 2006: 90):

- İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmaması şimdilik isteğe bağlıdır.

- İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığına; uygulanmadı ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu prensiplere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamaya, yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi ve ayrıca kamuya açıklanması gerekmektedir.

- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılacak düzenlemeler çerçevesinde, kurumsal yönetim derecelendirmesi yapan derecelendirme kuruluşları ilkelerin uygulanma seviyesini halka açık anonim şirketler açısından saptayacaklardır.

- İlkelerde yer alan ana prensipler “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensipleridir. Ancak bu prensiplerin bazıları tamamen tavsiye niteliğinde olup; bu prensiplere uyulmadığı takdirde herhangi bir açıklama yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- İlkeler, mevcut düzenlemelerin şu an için ilerisinde prensipler içermekte olup, mevcut mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği gidermek ve boşluğu doldurmak amacıyla hazırlanmıştır.

- İlkeler, ileride mevzuatta yapılacak düzenlemeler için de yol gösterici bir özellik arz etmektedirler.

Rehber halka açık şirketler için hazırlanmış olup, burada yer alan önerilerin uygulanıp uygulanmaması isteğe bağlıdır. Rehberde, “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensibi geçerlidir. Rehber;

- Pay sahipleri
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık
- Menfaat sahipleri ve,
- Yönetim kurulu, olmak üzere dört ana bölüm ve 27 başlıktan oluşmaktadır (Doğu, 2003b: 158).

Tablo 1.4 SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

BÖLÜM I: PAY SAHİPLERİ

1. Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması
2. Bilgi Alma ve inceleme Hakkı
3. Genel Kurula Katılım Hakkı
4. Oy Hakkı
5. Azınlık Hakları
6. Kar Payı Hakkı
7. Payların Devri
8. Pay Sahiplerine Eşit İşlem İlkesi

BÖLÜM II: KAMUYU AYDINLATMA VE SEFFAFLIK

1. Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları
2. Şirket ile Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri ile Yöneticiler Arasındaki İlişkilerin Kamuya Açıklanması
3. Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablo ve Raporlar
4. Bağımsız Denetimin İşlevi
5. Ticari Sır Kavramı ve İçeriden Öğrenenlerin Ticareti
6. Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler

BÖLÜM III: MENFAAT SAHİPLERİ

1. Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası
2. Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Benimsenmesi
3. Şirket Malvarlığının Korunması
4. Şirketin İnsan Kaynakları Politikası
5. Müşteriler ve Tedarikçilerle İlişkiler
6. Etik Kuralları
7. Sosyal Sorumluluk

BÖLÜM IV: YÖNETİM KURULU

1. Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları
2. Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları ile Görev ve Sorumlulukları
3. Yönetim Kurulunun Oluşumu ve Seçimi
4. Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar
5. Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı
6. Yöneticiler

1.6.3.2.1. Pay Sahipleri

Kurumsal yönetim açısından en önemli mefaat grubu, birikimleriyle şirketin sermayesini sağlayan hissedarlardır. Hissedarların şirket ortağı olmalarından kaynaklanan belirli hakları ve şirkete yatırdığı sermayenin miktarı ile sınırlı bir sorumluluğu vardır (Doğan, 2007:111).

Bu bölümde pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olmaları konusundaki prensipler yer almaktadır. Bu bölümde, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi ele alınmaktadır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

İlkelerin bu bölümünde yer alan prensipler ile;

- Pay sahiplerinin bilgi alma hakkının kapsamı genişletilmiş; bu hakkın daha etkin hale getirilebilmesi amacıyla esas sözleşmeye hüküm konulması tavsiye edilmiş; buna göre, bilgi alma talebinin ancak ticari sır ve şirket menfaati gerekçe gösterilerek yönetim kurulunca reddedilebilmesi, soru sorma hakkının açıkça tanınması, özel denetçi atanma talebinin bireysel hak haline getirilmesi, genel kurul toplantı gündeminin internet ortamında gösterilmesi, yönetim ile pay sahibinin sürekli iletişim halinde olması, oy kullanma prosedürüne ilişkin bilginin önceden ilan edilmesi ve benzeri konular ele alınmış,
- Genel kurulun etkinliği artırılmış ve önemli kararların ancak genel kurulda alınması yönünde düzenleme yapılması tavsiye edilmiş,
- Oy hakkının etkinliği artırılmış, oy imtiyazının sınırlandırılmasına yönelik prensiplere yer verilmiş,
- Payın serbestçe dolaşımı önündeki engelleri giderici nitelikte prensipler belirlenmiş ve son olarak,
- Pay sahipliğine ilişkin kayıtların güvenli bir şekilde tutulması ve periyodik olarak güncellenmesinin sağlanması tavsiye edilmiştir.

1.6.3.2.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözeterek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar.

Bu ilkede, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili prensipler yer almaktadır. Bu çerçevede, şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası kuralları oluşturmaları ve bu kurallar bütününe sadık kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik prensipler belirlenmiştir. Ayrıca, dünyadaki güncel gelişmeler ve ülkemiz koşulları göz önünde bulundurularak periyodik mali tablo ve raporlarda yer alacak bilgiler bir standarda bağlanmış ve işlevsellik ön planda tutularak ayrıntılandırılmıştır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr , 19.08.2009).

İlkelerin bu bölümünde yer alan prensipler ile;

- Kamunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz, güvenilir, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, açıklanan bilgilere kolay ve mümkün olan en düşük maliyetle erişimin sağlanması,
- Bu anlamda kamunun aydınlatılmasında teknolojinin sağladığı tüm imkanların (elektronik veri dağıtım kanalları, e-posta, wap gibi) kullanılması,
- Kamunun aydınlatılmasında yerli veya yabancı yatırımcı ayırımının yapılmaması,
- Şirketlerin kamuyu aydınlatmadan sorumlu çalışan ve yöneticiler belirlemesi,
- Şirketler “Bilgilendirme Politikası” oluşturarak bunları kamuya duyurulması,
- Şirketin doğrudan veya dolaylı, belirli bir oranın üzerindeki pay sahiplerinin kamuya açıklanması önerilmesi,
- Şirket ile pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkilerin (sayısal olarak bazı sınırları aşması halinde) kamuya açıklanmasına ilişkin detaylı ilkeler belirlenmesi,
- Şirketin iç kontrol sistemine ilişkin yönetim kurulu beyanı ve bağımsız denetim kuruluşunun raporunun yıllık faaliyet raporunda yer alması,
- Şirketin sorumlu yöneticileri şirketin mali durumunu tam olarak yansıttığına ve şirketin mevzuata tam olarak uyduğuna dair bir beyanda bulunması,

- Sarbanes-Oxley Yasasına (2002) paralel bir şekilde, ücretlendirme politikası ve yöneticilerin aldıkları ücretlerin ayrıntılı olarak kamuya duyurulması,
- Şeffaflık ve şirket menfaatlerinin korunması arasında denge sağlanması için “ticari sır” kavramı tanımlanması konuları ele alınmıştır (Temuçin, : www.ku.edu.tr, 30.09.2009).

1.6.3.2.3. Menfaat Sahipleri

Kurumsal yönetim anlayışında kilit kavramlardan birisi ”menfaat sahipleri” (stakeholders) dir. Menfaat sahipleri, şirket faaliyetleri ile doğrudan ve/veya dolaylı bir ilişki içerisinde olan ve şirket faaliyetlerinden pozitif ve/veya negative dışsallık elde eden kişi ve/veya kurumlardır. Menfaat sahipleri en geniş anlamda: şirketin ana sahip ve yöneticileri, yönetim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devleti kapsamaktadır. Menfaat sahipleri kavramına, şirketin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetiminden ise zarar görecektüm kişi ve gruplar dahildir.

Menfaat sahiplerini iç aktörler ve dış aktörler şeklinde ikili bir ayırma tabi tutmak mümkündür. Örneğin, şirket çalışanları “*şirket içi menfaat sahibi*”; müşteriler ise “*şirket dışı menfaat sahibi*”dir (Aktan, 2006: 3).

Menfaat sahipleri şirketin iyi bir şekilde yönetilmesinden ve sermayenin korunmasından yarar sağlarlar. Şirket faaliyetlerinin, kamuyu aydınlatma ilkeleri çerçevesinde dürüst, güvenilir ve kamuya açık olması da, menfaat sahiplerinin şirketin durumu hakkında bilgilenmelerini temin eder. Bu anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, menfaat sahipleri için önem arz etmektedir.

Şirket, menfaat sahipleri ile işbirliği içerisinde olmanın uzun dönemde kendi menfaatine olacağını dikkate alarak, menfaat sahiplerinin mevzuat, karşılıklı anlaşma ve sözleşmelerle elde ettikleri haklarına saygı duymalı ve bu hakları korumalıdır.

Bu bölümde genel olarak menfaat sahiplerine yönelik temel şirket politikası üzerinde durulmuş, menfaat sahiplerinin şirket yönetimine katılımının desteklenmesi ve şirket sermayesinin korunmasına özen gösterilmesi vurgulanmış, menfaat sahiplerinin yeterli düzeyde bilgilendirilmeleri ve şirketin menfaat sahipleri ile ilişkileri konularında tavsiyelerde bulunulmuştur (SPK, 2005: www.spk.gov.tr , 19.08.2009).

İlkelerin bu bölümünde yer alan prensipler ile;

- Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları, menfaat sahiplerinin mevzuat ve karşılıklı sözleşmelerle düzenlenen haklarını garanti altına alınması,
- Menfaat sahipleri arasında çıkar çatışmaları ortaya çıktığında veya bir menfaat sahibinin birden fazla çıkar grubuna dahil olması durumunda, sahip olunan hakların korunması açısından mümkün olduğunca dengeli bir politika izlenmesi, her bir hakkın birbirinden bağımsız olarak korunması,
- Başta şirket çalışanları olmak üzere menfaat sahiplerinin şirket yönetimine katılımını destekleyici mekanizma ve modellerin şirket faaliyetlerini aksatmayacak şekilde geliştirilmesi,
- Yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler menfaat sahiplerini zarara uğratmak kastıyla malvarlığının azalmasına yol açacak tasarruflarda bulunulmaması,
- İşe alım politikaları oluşturulurken ve kariyer planlamaları yapılırken, eşit koşullardaki kişilere eşit fırsat sağlanması ilkesinin benimsenmesi,
- Katılımcı bir yönetim ortamının oluşturulmasını teminen, şirketin finansal imkânları, ücret, kariyer, eğitim, sağlık gibi konularda çalışanlara yönelik bilgilendirme toplantıları yapılarak görüş alışverişinde bulunulması,
- Çalışanlar ile ilgili olarak alınan kararlar veya çalışanları ilgilendiren gelişmelerin çalışanlara veya temsilcilerine bildirilmesi,
- Şirket çalışanlarının görev tanımları ve dağılımı ile performans ve ödüllendirme kriterlerinin yöneticiler tarafından belirlenmesi ve çalışanlara duyurulması, çalışanlara verilen ücret ve diğer menfaatlerin belirlenmesinde verimliliğe ve diğer önemli görülen faktörlere dikkat edilmesi,
- Çalışanlar için güvenli çalışma ortamı ve koşulları sağlanması ve bu ortam ve koşullar sürekli olarak iyileştirilmesi,
- Çalışanların özlük hakları ile çalışma ortamı ve koşullarındaki değişikliklere ilişkin kararlarda ilgili sendikalardan görüş alınması,
- Çalışanlar arasında ırk, din, dil ve cinsiyet ayrımı yapılmaması, insan haklarına saygı gösterilmesi ve çalışanların şirket içi fiziksel, ruhsal ve duygusal kötü muamelelere karşı korunması için önlemler alınması.
- Şirket, mal ve hizmetlerinin pazarlamasında ve satışında müşteri memnuniyetini sağlayıcı her türlü tedbirin alınması,

- Ticari sır kapsamında, müşteri ve tedarikçiler ile ilgili bilgilerin gizliliğine özen gösterilmesi,
- Şirket ile müşteriler ve tedarikçiler arasında haksız menfaatten uzak iyi ilişkiler kurulması ve taraflar arasında yapılan anlaşma koşullarına uyum sağlanması için şirketçe gerekli önlemler alınması,
- Şirketin faaliyetleri, yönetim kurulu tarafından hazırlanan, genel kurulun bilgisine sunulan ve kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi, oluşturulan etik kuralları ile ilgili uygulamaların kamuya açıklanması,
- Şirketin, sosyal sorumluluklarına karşı duyarlı olması; çevreye, tüketiciye, kamu sağlığına ilişkin düzenlemeler ile etik kurallara uyması ve bu konulardaki politikalarını kamuya açıklanması gibi konular ele alınmıştır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr , 19.08.2009).

1.6.3.2.4. Yönetim Kurulu

Pay sahibi sayısının artması sonucunda her pay sahibi yönetimde bulunamayacağı için, işletme pay sahipleri tarafından vekalet ilişkisi ile görevlendirilen yönetim kurullarınca yönetilir (Ülgen ve Mirze, 2004: 430).

Yönetim Kurulu, yetki ve sorumluluklarını genel kurulda pay sahiplerinden alan, bu yetki ve sorumluluklarını esas sözleşme, mevzuat ve politikalar yoluyla kullanan, şirketin stratejik karar alma ve iyi bir kurumsal yönetim için gerekli olan çabayı gösteren en üst düzeydeki yürütme ve temsil organıdır.

Kurumsal yönetimin dayanağını oluşturan adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk bilincine dayalı yönetiminden, yönetim kurulu sorumludur. Yönetim teşkilatı ne denli ayrıntılı olarak yapılandırılırsa yapılandırılırsın, yönetim kurulunun bu görevi, vazgeçilemez ve devredilemez görevlerdendir. Kurumsal yönetim ilkesinin özümsemesi ve şirket kültürünün odağına yerleştirilmesi, büyük ölçüde yönetim kurulunun performansına bağlıdır. Bu noktadan hareketle kurumsal yönetim ilkesine ilişkin çalışmalarda ve bu çerçevede SPK İlkeleri'nde; yönetim kurulunun oluşumuna ilişkin düzenlemeler önemli bir yer tutmaktadır (Deloitte, 2007b: 4).

Bu bölümde yönetim kurulunun fonksiyonu, görev ve sorumlulukları, faaliyetleri, oluşumu ile yönetim kuruluna sağlanan mali haklar ve yönetim

kurulunun faaliyetlerinde yardımcı olmak üzere kurulacak komitelere ve yöneticilere ilişkin prensipler yer almaktadır.

Yönetim kurulu bölümünde yönetim kurullarının iki tip yönetim kurulu üyesinden oluşması önerilmektedir. Bunlar, icrada görevli olan (executive) ve olmayan (non-executive) üyelerdir. Eğer bir yönetim kurulu üyesi aynı zamanda, şirkette Murahhas Aza gibi idari bir görevde çalışıyor ise, bu yönetim kurulu üyesi, icrada görevli yönetim kurulu üyesi olarak tanımlanmaktadır. İcrada görevli olmayan yönetim kurulu üyesi ise, yönetim kurulu üyeliği haricinde şirkette başkaca herhangi bir idari görevi bulunmayan kişi olarak tanımlanmaktadır. İcra Başkanı da, şirketin esas sözleşmesince belirtilen, uygulamanın en üst noktasında sorumlu olan kişidir.

Bu kişi uluslararası yönetim sistemleri anlamında “Chief Executive Officer (CEO)” dır. Eğer şirket yapısında İcra Başkanı yoksa aynı işlev genel müdür tarafından yerine getirilir (SPK, 2005: www.spk.gov.tr , 19.08.2009).

İlkelerin bu bölümünde yer alan prensipler ile;

- Yönetim kurulunun şirketin en üst seviyede stratejik karar almasını, şirketin misyonunun/vizyonunun belirlenmesini ve kamuya açıklanmasını, yöneticiler tarafından oluşturulan stratejik hedeflerin onaylanmasını ve gerektiği durumda gecikmeden ve sorun ortaya çıkmadan önce önlem alınması,
- Yönetim kurulu faaliyetlerinin eşitlikçi, şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir şekilde yürütülmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin görevini basiretli biçimde ve iyi niyet kuralları çerçevesinde yerine getirmesini,
- Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini tam olarak yerine getirebilmelerini teminen her türlü bilgiye zamanında ulaşmalarının sağlanması,
- Yönetim kurulu üyelerin görevlerini kasten veya ihmalen yerine getirmemeleri halinde müteselsilen sorumlu olması,
- Yönetim kurulu üyelerinin, pay sahipleri aleyhine sonuç doğurabilecek baskılara boyun eğmemesi ve maddi menfaat kabul etmemesi,
- Yönetim kurulu üyesinin şirket dışında başka görev veya görevler almasının belli kurallara bağlanması ve sınırlandırılması,

- Yönetim kurulu üyesinin şirket ile ilgili gizli ve/veya ticari sır niteliğindeki bilgileri kamuya açıklayamaması ve bu bilgilerin şirketin diğer çalışanları tarafından da şirket dışına çıkarılmasını önlemeye yönelik gerekli tedbirlerin alınması,
- Yönetim kurulunun; periyodik mali tabloların mevcut mevzuat ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan sorumlu olduğu,
- Yönetim kurulu üyelerinin, kendisinin, eş ve üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarının menfaatini ilgilendiren yönetim kurulu toplantılarına katılmaması,
- Yönetim kurulu toplantılarında, bağımsız üyelerin muhalif kaldığı konulara ilişkin makul ve ayrıntılı karşı oy gerekçeleri kamuya açıklanması,
- Yönetim kurulunda icrada görevli olan, olmayan ve görevlerini uluslar arası etki altında kalmaksızın icra etme niteliğine ve potansiyeline sahip bağımsız üyeler bulunması,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçiminde, birikimli oy sisteminin uygulanmasına, ücretinin belirli bir oranını aşmayacak şekilde huzur hakkı verilmesine, ödüllendirmenin yönetim kurulu üyelerinin performansını yansıtacak ve şirketin performansı ile ilişkilendirilecek şekilde belirlenmesine, şirket herhangi bir yönetim kurulu üyesi ve yöneticisi ile borç, kredi ve kefalet gibi ilişki içerisinde bulunmaması gerektiği,
- Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen yeterli sayıda komite oluşturulması, komite başkanlarının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmesi,
- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde gözetilmelerini teminen denetimden sorumlu komite kurulması, şirketin kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu izlemek, bu konuda üzere kurumsal yönetim komitesi kurulması,
- Yöneticilerin görev ve sorumluluklarının geniş bir çerçevesinin çizilmesi gibi konular ele alınmıştır.

1.6.3.3. Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) Kurumsal Yönetim Uyum Raporu

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında atılan başka bir adım ise kurumsal yönetim ilkelerinin öncelikle halka açık şirketlerden başlamak üzere ve sonrasında

tüm şirketlerde yaygınlık kazanması amacıyla özendirici çalışmalar bağlamında değerlendirilerek. SPK'nun, şirketlerin faaliyet raporlarına ek olarak “Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu” hazırlama mecburiyetini 10 Aralık 2004 tarihli kurul kararı ile duyurması olmuştur (Sakarya ve Özmen, 2008: 112).

Bu rapor şirket yıllık faaliyet raporunda ayrı bir bölüm olarak yer alacaktır. Raporda, SPK kurumsal yönetim ilkelerinde yer alan prensiplerden şirketçe uyulanlar ve uyulmayanlar belirtilecek, uyulmayanlar hakkında uymama gerekçeleri ile bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarıyla ilgili bilgiler açıklanacaktır. Her bir bölüm için verilen açıklamalardaki hususlar raporda yer alacak asgari unsurlardır. Bunun dışında uyum rapor’unda şirketin kurumsal yönetim ilkeleri karşısındaki durumuna ilişkin daha fazla bilgi verilmesi mümkündür. Söz konusu açıklamalara formun hazırlanmasında yararlanmak üzere rehber niteliğinde olması amacıyla yer verilmiştir. Yıllık faaliyet raporlarında, uyum rapor’unda açıklanması istenen bazı bilgilerin kamuya açıklanması halinde, uyum rapor’unda bu bilgilere atıf yapılarak yer verilmesi mümkündür (SPK, 2004: www.spk.gov.tr, 03.10.2009).

SPK, 07.02.2005 tarihinde aldığı kararla, kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesinde, bölümler itibariyle ağırlığın “pay sahipleri bölümü için %25”, “kamuyu aydınlatma ve şeffaflık bölümü için %35”, “menfaat sahipleri bölümü için %15” ve “ yönetim kurulu bölümü için %25 olarak yapılmasına ve derecelendirme sonuçlarının bir bütün olarak tüm ilkelere uyum” ile “pay sahipleri”, “kamuyu aydınlatma ve şeffaflık”, “menfaat sahipleri” ve “ yönetim kurulu” ana bölümleri itibariyle ayrı ayrı olmak üzere ağırlıkları ile birlikte kamuya açıklanmasına karar verilmiştir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 84).

Bu raporla beklenen SPK tarafından yayımlanmış olan ilkelere ilgiyi artırmak, şirketin genel durumunu görmek ve gelecekte ilkelere uyuma hazırlıktır.

1.6.3.4. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi

Kurumsal yönetim çalışmalarını tamamlayıcı bir başka gelişmede kurumsal yönetim derecelendirmesi yapacak derecelendirme şirketlerinin kurulabilmesi için gerekli olan mali ve hukuki şartları açıklamak amacıyla, SPK tarafından hazırlanan Seri: VIII, No:40 sayılı Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve

Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği 04.12.2003 yılında yürürlüğe girmiştir.

Bu tebliğ, 12.7.2007 tarihli ve 26580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: VIII, No: 51 sayılı yeni tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu yeni tebliğdeki kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi ise, “Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi, işletmelerin kurulca yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarının derecelendirme kuruluşları tarafından bağımsız, tarafsız ve adil olarak değerlendirilmesi ve sınıflandırılması faaliyetidir” şeklinde tanımlanmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesinde bir bütün olarak tüm ilkelere uyum ile pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu ana bölümleri itibariyle ayrı ayrı olmak üzere, 1 ile 10 arasında not verilir. Bu değerler arasında kalan (iki haneye kadar) küsuratlı notlar, tama iblağ edilmeksizin kamuya açıklanır ibaresi yer almaktadır.

Yukarıda bahsi geçen kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesine yönelik özendirici siyasetin bir gereği olarak halihazırda menkul kıymetleri İMKB’de işlem görmekte olan halka açık şirketlerin dahil olacağı bir kurumsal yönetim endeksi hesaplama çalışmaları tamamlanarak sonuçlandırılmıştır. Böylece söz konusu endeksin kuralları ve nasıl çalışacağına ilişkin İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları adlı metin 23.02.2005 tarih ve 237 nolu Genelge ile kamuoyuna duyurulmuştur (Sakarya ve Özmen, 2008: 113).

İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (Endeks), İMKB pazarlarında (Gözültü Pazarı hariç) işlem gören ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri VIII, No:51 “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” kapsamında yer alan; kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 6 olan şirketlerin fiyat ve getiri performanslarının ölçülmesi amacıyla oluşturulmuştur.

Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan derecelendirme kuruluşlarınca, şirketin tüm kurumsal yönetim ilkelerine bir bütün olarak uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir. Kurumsal yönetim endeksi’nin

hesaplanmasına, kurumsal yönetim derecelendirme notu 10 üzerinden en az 6 olan 5 şirketin Borsa'ya bildirilmesini takiben 31.08.2007 tarihinde başlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda Türkiye de kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi yapmaya yetkili kuruluşlar yer almaktadır.

Tablo 1.5 Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

	Türkiye’de Kurulan ve SPK Tarafından Yetkilendirilen Derecelendirme Kuruluşları	Türkiye’de Derecelendirme Faaliyetinde Bulunması Kurulca Kabul Edilen Uluslar arası Derecelendirme Kuruluşları
Kredi Derecelendirmesi	<p>1- Fitch Ratings Finansal Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.</p> <p>2- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş.</p> <p>3- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş.</p> <p>4- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.</p>	<p>1- Standards and Poor’s Corp.</p> <p>2- Moody’s Investor Service Inc.</p> <p>3- Fitch Ratings Ltd.</p>
Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi	<p>1- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş.</p> <p>2- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.</p> <p>3- Kobirate Uluslar arası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hizmetleri A.Ş.</p>	

Kaynak: Derecelendirme Faaliyetiyle Yetkili Kuruluşlar,

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&m>

Endeksin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılır:

$$Et = \frac{\sum_{i=1}^n \text{Fit} * \text{Nit} * \text{Hit}}{Bt}$$

Et = Endeksin t zamandaki değeri

n = Endekse dahil olan hisse (şirket) sayısı

Fit = “i” nci hisse senedinin t zamandaki fiyatı

Nit = “i” nci hisse senedinin t zamandaki toplam sayısı (=Ödenmiş veya Çıkarılmış sermaye)

Hit = “i” nci hisse senedinin t zamandaki aynen saklamada bulunanlar hariç, MKK saklamasında bulunan miktarının sermayeye göre tamsayıya yuvarlanmış oranı

Bt = Bölenin (Düzeltilmiş baz piyasa değeri) t zamandaki değeri

Aşağıdaki şartların veya durumların oluşması halinde Endeks kapsamında bulunan ilgili hisse senetleri Endeks’ten çıkartılacaktır:

1. Hisse senetlerinin işlem gördüğü pazardan Gözaltı Pazarına alınması,
2. Hisse senetlerinin işlem gördüğü pazardan sürekli çıkarılması,
3. Hisse senetlerinin işlem sırasının kesintisiz 5 iş gününden fazla süre ile kapalı kalması,
4. Yeni bildirilen kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirme notunun 6’ dan düşük olması,
5. Derecelendirme notunun verildiği tarihten sonraki 1 yıllık dönem sonuna kadar yenilenmemesi veya teyit edilmemesi,
6. Derecelendirme sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona erdiğinin Borsa’ya bildirilmesi,
7. Derecelendirme kuruluşunun Sermaye Piyasası Kurulu’nun “Derecelendirme Kuruluşları Listesi”nden çıkarıldığının Borsa’ya bildirilmesi,
8. Derecelendirme kuruluşunun bağımsızlığının ortadan kalktığının Borsa’ya bildirilmesi,

Kurumsal yönetim İlkelerini uygulayan şirketleri teşvik etmek amacıyla İMKB kotasyon ücretleri tarifesi değişikliği uyarınca, kotta/kayıtta kalma ücretinin tahakkuk ettirildiği tarih itibariyle İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi” kapsamında yer alacak şirketlere “Kotta Kalma” veya “Kayıtta Kalma” ücretlerinde %50 indirim yapılacaktır.

1.6.3.4. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), kurumsal yönetim anlayışının ülkemizde tanınmasına ve gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla 2003 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Kurumsal üyeler ve sayıları 500’e ulaşan yönetim kurulu

üyesi ve üst düzey yönetici ile kurumsal yönetimin geleceğine ve buna ilişkin uygulamalara yön veren önemli bir dernektir.

TKYD'nin amacı, Türkiye'de kurumsal yönetim anlayışının özel ve kamu bütün kurumlarca ana ilkeleriyle benimsenmesi, yerleşmesi ve doğru uygulanması için önderlik ve yol göstericilik yapmak; en iyi uygulamalar ile hayata geçirilmesine katkıda bulunmak; kurumsal yönetim'in, Türkiye'de sürekli gündemde kalması, en temel sorunlardan başlayarak en güncel ve çağdaş uygulamalarının tartışılarak kurumların yönetimlerine ve paydaşlarına tanıtmak, ulusal ve uluslararası alandaki akademik çalışmaları takip etmek ve kamuoyuna açıklamaktır.

Kurumsal Yönetim Derneği, OECD tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkelerini Türkçeye çevirerek “ Kurumsal Yönetim İlkeleri” olarak yayınlamıştır. Ayrıca Kurumsal Yönetim Derneği ve uluslar arası saygın danışmanlık kuruluşu Boston Consulting Group (BCG) ortak çalışması ile Türkiye Kurumsal Yönetim Haritası araştırması yapılmış ve yayınlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's)

Bir toplumda ekonomik hayatın temelini kurumsal ve bireysel işletmeler oluşturmaktadır. İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerden dolayı toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlara karşı hukuk devletinin gereği olarak yerine getirmesi gereken çeşitli sorumlulukları vardır.

Kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi, bunun yanında işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş (Kepekçi, 1998:1) ve bu faaliyetlerinin raporlanması zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle de raporlanan bu bilgilerin yayınlanmadan önce güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından onaylanması gereği ortaya çıkmıştır bu gereği yerine getirende denetim olgusudur.

Muhasebe denetimi genel anlamıyla, bir işletmenin finansal tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini düzenleyen ve raporlayan ulusal ve uluslararası bir sistemdir (Kaval, 2008: 10).

2.1. DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson Ülkelerindeki karşılığı “Auditing” dir. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır şeklindedir (Bozkurt, 1999: 17). Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek (revizyon), murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmıştır. Denetim kavramının açıklanabilmesi için sözü geçen revizyon, teftiş ve kontrol kavramlarını da kısaca tanımlamak gerekir.

- Revizyon, kelime anlamı yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenileme, yenilenme, inceleme, kontrol etme olup Latince “revire” sözcüğünden türemiştir. Daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Bir başka deyişle, muhasebe kayıtları tamamlandıktan ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına da gelmektedir (Kaval, 2008:5).

- Teftiş, Arapça “fets” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır (Kenger, 2001:5). Teftiş denetimin daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır (Kaval, 2008:4).

- Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamında kullanılmaktadır (Kenger,2001:5). Yönetiminin belirlenen plan, hedef ve performans standartlarına uygunluğunu sağlamada kullanılan denetimin başlangıcı olarak kabul edilen sistematik prosedürlerdir.

2.1.1. Denetim Kavramı

Denetim sözcüğü genel bir kavramdır. Teori ve uygulamada denetim ile ilgili, farklı kurumlar ve araştırmacılar tarafından geliştirilen çok sayıda tanım yer

almaktadır. Bu tanımların iktisadi olay ve eylemleri ilgilendiren ve muhasebe denetimi konusuna girenlerin bazıları aşağıdaki gibidir.

“Denetim, belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir”(İSMMM, 2008: 34).

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association) denetimi şöyle tanımlamaktadır.

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir” (Walter vd., 2000: 4).

3568 sayılı SMMM Kanuna dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik’in 48 inci maddesinde denetim; *“Muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır”* şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle denetimin unsurlarını ve özellikleri şöyle sıralayabiliriz:

- **Denetim Bir süreçtir:** Denetim sistematik ve dinamik bir süreçtir. Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgililere iletilmesi aşamalarını içermektedir (İSMMM, 2008: 34).

- **İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar:** Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe

kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar (Kepekçi, 1998:1).

- **Önceden Saptanmış Ölçütler:** Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına gerek vardır. Bu ortak haberleşme lisanı “önceden saptanmış ölçütler” aracılığı ile sağlanır (Güredin, 1994: 5). Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir (Kaval, 2008: 3).

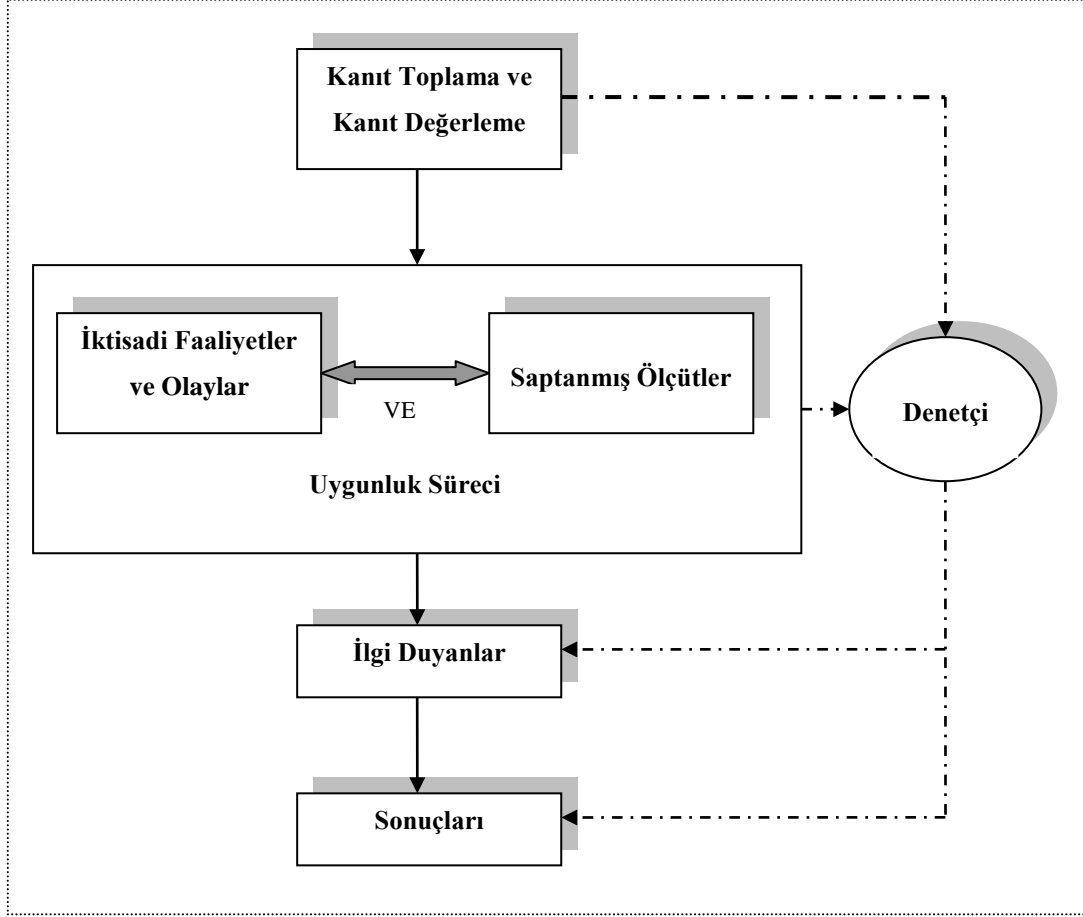
- **Uygunluk Derecesi:** Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin, saptanmış ölçütlerle ne derece uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür (Güredin, 1994: 6). Denetçi, ekonomik faaliyetlere ilişkin iddialar hakkında topladığı kanıtlarla kabul edilmiş ölçütleri karşılaştırarak, bunlar arasındaki uygunluğun derecesini belirleme çabası içine girecektir. Burada söz edilen ölçütler, yasalardan ve yönetimin koyduğu kurallar ve düzenlemelerden oluşabilir (Erdoğan, 2006:1).

- **Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerleme:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır (Bozkurt, 1999: 24). Kanıtın objektif olması ya da olmaması ile ilgili hususların yanında önemli olan kanıtın objektif bir şekilde değerlendirilmesidir (Duman, 2008: 13).

- **İlgi Duyanlar (Bilgi Kullanıcıları) :** Bilgi kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanan karar alıcılardır (Kepekçi, 1998: 2). Bunlar; ortaklar, ortak olmak isteyenler, kredi verenler, yöneticiler, kamu kurumları ve diğer karar alıcılardır.

- **Sonuçları Bildirme:** Denetim sürecinin son evresidir. Kendi bulgularına açık bir atıfta bulunarak, denetlenen bilginin doğruluk ve güvenilirlik derecesi hakkındaki denetçi görüşünün özet olarak ifadesidir. Denetim sonuçlarında denetçi, gözlenen zayıflıkların etkisini, bunların arz edebileceği riskleri ve bu risklerin etkilerini değerlendirir (Yörüker, 1999: www.sayistay.gov.tr, 14.10.2009).

Şekil 2.1. Denetim Tanımı Unsurları



2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim faaliyetinin tarihsel sürecini sanayi devriminde önce ve sonraki dönem olarak ele alıp incelemek en doğru yaklaşım olacaktır. Denetim kavramının tarihsel süreç içerisinde ilk defa ne zaman ve nerede başladığına dair bir bilgiye sahip değiliz. Ancak milattan önce 3000 yıllarında Ninua ve Babil’de ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgilere rastlanmaktadır. Ancak “auditor (denetçi)” kavramı ilk kez 1289 yılında İngiltere Kralı I.Edward zamanında devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek amacıyla görevlendirdiği kişiler için kullanılmaya başlamıştır (Arkun, 1980: 18-19).

Denetim tarihi eski zamanlara uzansa da esas gelişimini sanayi devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir

meslek değildi. Sanayi devriminden 1900’lü yıllara kadar denetim sisteminde ciddi bir değışiklik olmadığını görüyoruz (Güçlü, 2008: 2). 1900’lü yıllara gelinceye kadar denetimin amacı sadece yolsuzlukları ortaya çıkarmaktı ve sadece bilanço denetimi yapılırdı. 1900’lu yıllardan itibaren ise sadece yolsuzluklar değil işlemlerin hatalı olup olmadığı da denetimde ön planda tutulmaya başlanmıştır (Kavut vd., 2009: 43-44).

Modern denetim çalışmaları 1900’lü yılların başlarında, denetçilerin işletme belge ve kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartma çabaları şeklinde gelişme göstermiştir. Bu yaklaşıma “Belge Denetimi” adı verilmiştir (Ataman vd., 2001: 16).

1930’lu yıllardaki yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Bu tür denetim çalışmalarına “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir. Böylece günümüze kadar uzanan modern denetim anlayışının temelleri de atılmıştır (Bozkurt, 1999: 18).

Denetim mesleğinde esas gelişme 1950’lerden sonra görülmeye başlamıştır. Bu yıllarda işletmelerin iç kontrol sistemi yapısına ağırlık vermeye başladıkları görülmektedir. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir (Güredin,1994:8). İşletmenin var olan iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan duruma göre denetim planları şekillendirilmiştir. Bu yaklaşım “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” olarak adlandırılmıştır (Ataman vd., 2001: 16).

1960’lı yıllardan itibaren de “Faaliyet Denetimi” yaklaşımı diye adlandırılan yeni bir yaklaşım gelişmeye başlamıştır. Bu yaklaşımla birlikte denetimde bilgi işlem teknolojilerinden, istatistikî ve matematiksel yöntemlerden ve analitik inceleme prosedürlerinden sıklıkla yararlanılmaya başlanmıştır (Bozkurt, 1999: 18). Denetim alanındaki çalışmalar gelişerek günümüze kadar gelmiştir.

Tablo 2. 1. Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900 – 1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi /aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930 – 1960	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960 – 1990	Örnekleme yoluyla denetim, istatistikî örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk odaklı denetim, Bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Kavut vd., 2009: 45

2.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetleri çeşitli açılardan birçok farklı sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak muhasebe ve finansman literatürü açısından ele alındığında bu sınıflandırmayı “*Denetimin Konusu Ve Amacına Göre Denetim Türleri*” ve “*Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri*” şeklinde iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türlerini finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında inceleyeceğiz.

2.2.1.1. Finansal Denetim

Uygulamada denetçilerin en çok başvurdukları denetim türü olan finansal denetim, “Finansal Tablolar Denetimi” yada “ Mali Tablolar Denetimi” olarak da ifade edilmektedir (İSMMMO, 2008: 36).

“Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru yansıtılıp yansıtılmadığı, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru intikal ettirilip ettirilmediği gibi hususlardaki denetimdir” (Duman, 2008: 13).

Bu bilgilere ihtiyaç duyan çıkar grupları ve kişilerin sayısının artması mali tabloların önemini artırmış buna bağlı olarak, bu mali tabloların denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Buda yatırıma duyulan güvenin ve sermaye piyasalarının etkin işlemedeki artışa katkıda bulunmuştur. Bu denetim bazı sektörlerde veya işletme türlerinde yetkili otoriteler tarafından zorunlu olarak yaptırılır. Bazende işletmeler ihtiyari olarak yaptırırlar. Ancak her ikisinde de bağımsız ve işletme dışından kişiler tarafından yapılması gerekir. Bu yönüyle “Bağımsız Denetim” ya da “Dış Denetim” adı ile de anılır (Kaval, 2008: 10).

Bu denetim türünün genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz

(Ataman vd., 2001: 19):

- Bu denetim türünde amaç, incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırabilmektir,
- Denetim tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılır,
- Amaç önemli hataların ortaya çıkartılmasına yöneliktir.
- Denetim sonunda; mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur, tek tek hataların neler olduğu ile uğraşılmaz,
- Oluşturulan görüş mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulur. Hiçbir zaman mali tablolar hakkında %100 güvenilirdir sonucuna varılmaz.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, işletme içinde bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmece uyulması zorunlu (veya gerekli) olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir (Erdoğan, 2006: 5):

“İşletme üst yönetimi tarafından hazırlanan yönetmelik, emir, talimatname, bütçelere veya kamu otoriteleri tarafından konulan yasal düzenlemelere uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yönelik yapılan denetime uygunluk denetim denilmektedir.” (Marşap ve Kurt, 2008: 8)

Bu denetimin amacı, işletmenin önceden saptanmış bu ölçütleri uygulayıp uygulamadığına yönelik sonucu ortaya koymaktır. Denetçilerin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış bu ölçütler farklı iki grup tarafından oluşturulmaktadır. “Devlet Kurumları” ve “İşletme Tepe Yönetimleri” (Ataman vd., 2001: 19) Bu ölçütlerin uygunluğunun denetimini ise “İç denetçiler”, “Bağımsız Denetçiler” ve “Kamu Denetçileri” tarafından yürütülür.

Denetçilerin gerçekleştirmiş oldukları bu denetime ilişkin örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 1999: 29):

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşmış aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası asıp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması gibi örneklerdir.

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi 1960’lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamış olup, kapsamı muhasebe denetiminden daha geniştir ve muhasebe işlemleri ile sınırlı değildir. Literatürde faaliyet denetimi yerine, “yönetim denetimi”, “etkinlik (verimlilik)

denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik (iktisadilik) denetimi” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Uzay, 2007: www.iibf.erciyes.edu.tr ,12.11.2009).

“Faaliyet denetimi; işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir” (Kaval,2008:9).

İç denetimin doğal olarak gelişmiş bir uzantısı olan bu denetim türü işletmelerin büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezileşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son zamanlarda gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Kıracı, 2003:2). İnceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulaması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır (Bozkurt, 1999: 29).

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir. Genel özelliklerine gelince ise (Güredin,1994: 15-16):

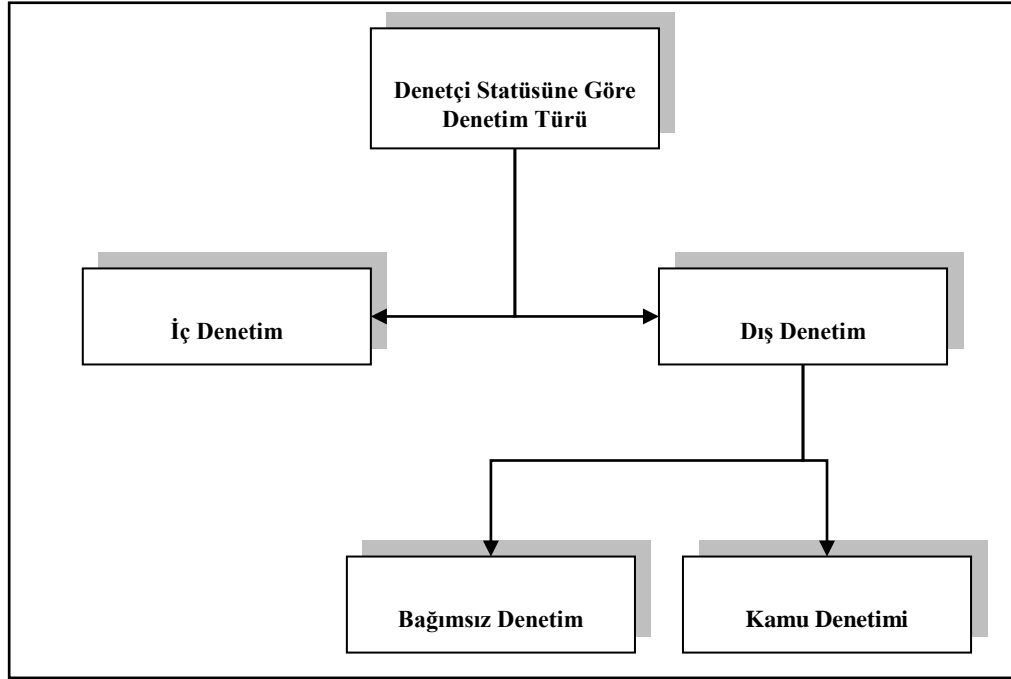
- Faaliyet denetimi iç denetimden daha kapsamlıdır,
- Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur.
- Faaliyet denetiminde fiili durumun karşılaştırılacağı, olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması, büyük ölçüde öznelidir.

2.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türlerini iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür. Bu ayrımın temeli denetimi gerçekleştirecek denetçinin statüsüdür. İç denetimi gerçekleştiren denetçi işletme içerisinde bir eleman iken, dış denetimi gerçekleştirecek kişi ise işletme dışından bağımsız bir elemandır. Bu iki farklı statüdeki denetçiler her geçen gün denetim alanında meydana gelen gelişmeye paralel olarak bir birlerine bağımlı ve uyumlu hareket etmektedirler.

Dış denetim türü kendi içerisinde bağımsız denetim ve kamu denetimi diye ikiye ayrılır.

Şekil 2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri



2.2.2.1. İç Denetim

Sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, piyasa işlerliğinin kontrolü ve korunmasını sağlamak açısından bir dizi yeni düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemelerden bazıları da risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemi üzerine odaklanmıştır.

Bu düzenlemelerin içersinde yer alan iç denetim, yalnızca iç kontrolün etkinliğinin ölçümü olmaktan çıkmakta aynı zamanda faaliyetlerin gidişatını tarafsız olarak yansıtmaya yarayan bir çalışma halini almaktadır (Akarkarasu, 2000: 11). İç denetim uygulaması zamanla organizasyonun iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi işlevini yerine getiren bir uygulama yaklaşımı halini almıştır (Brink,1991: 7). İç denetim uygulamalarının iç kontrol sisteminden ayrı bir kişilik kazanarak gelişmesi 1941 yılında kurulan “İç Denetçiler Enstitüsü” adıyla anılan “The Institute of Internal Auditors - IIA” nin kurulması ile birlikte olmuştur. Günümüze kadar gelen çalışmalar ile birlikte kapsamı ve amaçları olumlu şekilde gelişme göstermiş aynı zamanda çeşitli şekillerde de tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları şöyledir:

IIA tarafından 1947 yılında yayımlanan raporda iç denetim, “*bir organizasyona hizmet etme amacı ile o organizasyon içerisinde yapılan faaliyetleri incelemek ve değerlemek için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu*” şeklinde tanımlanmıştır (Moeller, 2005: 3).

Haziran 1999’da, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yönetim kurulunda yapılan oylama ile yeni bir iç denetim tanımı kabul edildi. Bu tanım şöyledir: “*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.*” (TİDE, 2008: 3-7).

Yukarıdaki tanımlar ışığında değerlendirilecek olursa iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç şu nedenlerden doğmaktadır (Sawyer, 1988: 11):

- Sorumluluk ve Hesap Verebilme
- Vekalet Teorisi
- Yönetime Danışmanlık ve Yardım Etme,
- Tasarruf İhtiyacı,
- Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

İç denetimin asıl amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine karşı sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmek, (Uzun, 1998: www.ismmmo.org.tr, 23.10.2009) aynı zamanda risk yönetiminin etkinliği, kontrolü ve denetimi sürecinin değerlendirilmesinde ve geliştirilmesinde sistematik bir yaklaşım sağlamak suretiyle yardımcı olmaktır (Hass ve Burnaby, 2004: 15).

İç denetim faaliyetinin bu amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır (TÜSİAD, 2008: 8). Bu sayede de işletmenin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde hareket etmesine yardımcı olur ve faaliyetleri ile belirlenmiş bu ilkelerin sağlıklı bir şekilde oluşturulmasına katkıda bulunur.

2.2.2.2.Dış Denetim

Dış denetim işletme içersindeki kişilerle organik bir bağı bulunmayan kamu düzeni ve yararı açısından yetkili kılınmış bağımsız kişi ya da kişiler tarafından yapılan denetim türüdür. Dış denetim, dar anlamıyla sadece devlet organları tarafından özellikle bazı bakanlıklar veya bu iş için özel olarak kurulan kuruluşlarca yapılan denetimi ifade eder. Geniş anlamda dış denetim ise işletme dışı kişi ve kuruluşlarca yapılan denetime denir (Çelik, 2005: 36). Kendi içersinde bağımsız denetim ve kamu denetimi diye ikiye ayrılmaktadır.

2.2.2.2.1.Bağımsız Denetim

Sermaye piyasalarının gelişmesi ve bunun yanında yatırımcı sayısında meydana gelen artış, bu yatırımcıların yatırım yapmış oldukları bu kuruluşların finansal yapısına olan ilgilerini de artırmıştır. Yatırımcıların, bu bilgilerin doğruluğunun sağlanması konusunda tarafsız görüşlere olan gereksinimini giderecek bir araç olan bağımsız denetim faaliyetinin gelişimi ve önemine duyulan ihtiyaç bu sebepten artmıştır.

“Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır” (Selimoğlu, 2008:3-4)

Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan Seri: X, 22 no’lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin” 4. maddesinde Bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır;

“ İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler

üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder ” (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009)

Yukarıda yer alan bağımsız denetim tanımlarından yola çıkarak bağımsız denetim faaliyetinin iki amacının olduğu görülmektedir (Yavaşoğlu, 2001: 22). Bunlar;

- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunun tespiti,
- Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespitidir.

Sermaye Piyasası mevzuatı, bağımsız denetim faaliyetlerini; denetimin konusuna göre, sürekli denetim, sınırlı bağımsız denetim ve özel bağımsız denetim olarak sınıflandırmaktadır.

Sürekli Denetim; bağımsız denetçinin, denetim konusunun temelini oluşturan olayların gerçekleşmesi ile eşzamanlı veya bu olayların gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra yayınlanan bir dizi denetçi raporunu kullanarak, denetim konusu üzerine yazılı bir güvence vermesine imkân tanıyan bir yöntemdir (Ağca, 2006: 68).

Sınırlı Bağımsız Denetim; ara dönem finansal tablolarının kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Özel Bağımsız Denetim; sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bu tebliğin “Başlangıç Hükümleri” kısmının “Tanımlar” başlıklı maddesinde yer alan “Bağımsız Denetim” tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

2.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu adına devletin ülke içinde tüm ekonomik ve sosyal faaliyetleri denetleme yetkisi bulunmaktadır. Kamu denetimi, kamu adına denetim yetkisini

kullanan birimlerin kamu kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimleri kapsar (Güçlü, 2008: 6).

“Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden bir denetimdir” (İSMMM, 2008: 37).

Kamu idareleri tarafından yapılan denetimi, denetim yapılan işletmenin durumuna göre ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar (Duman, 2008: 16):

- Özel sektöre yönelik denetim
- Kamu işletmelerine yönelik denetim

Özel sektöre yönelik denetim, kamu otoritesi tarafında oluşturulan denetim kurumları veya kamu kurumu içerisinde görevlendirilen kamu denetçisi tarafından, özel sektör işletmeleri üzerinde yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünü de kendi içerisinde vergi denetimi ve diğer denetim diye ikiye ayırabiliriz.

Kamu işletmelerine yönelik denetim, bu denetim türünde denetleyende denetlenen de bir kamu işletmesidir. Kuruluş kanun ve mevzuatlarına uygun faaliyette bulunup bulunmadıkları denetlenmektedir. Kamuya yönelik denetimi gerçekleştiren kuruluşlar;

- Devlet Denetleme Kurulu (KİT’leri denetler)
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Halka açık kamu şirketleri için Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı

2.3 DENETÇİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

Bu bölümde denetim faaliyetinin vazgeçilmez öğelerinden olan denetçi kavramının genel bir tanımı yapılacak ve çeşitli açılardan farklı sınıflandırmaya tabi tutulan denetçi türleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

2.3.1. Denetçi Kavramı

Buraya kadar değinilen tanım ve kavramlarda sık sık denetçiden söz edilmektedir. Çünkü denetçi, belirli bir yetkinlikle ve bilgi birikimiyle denetimi gerçekleştirecek olan en önemli denetim ögesidir (Erdoğan, 2006: 6).

Denetçi, işletmelerin kendi içinde buldukları ekonomik durumu işletme dışındakilere belirli bir dile uygun şekilde açıklarken, yapılan bu açıklamaların doğruluk derecesi hakkında, mali tablo okuyucularına bu açıklamalar konusunda, doğrudan veya dolaylı bir şekilde güvence veren kişidir (Ergen, 2003: 8).

Denetçi genel anlamda, “ denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir” diye de tanımlanır (Bozkurt, 1999: 31).

Bu tanımdan hareketle bir denetçide bulunması gereken temel özellikleri aşağıdaki biçimde sıralamamız gerekir (Güçlü, 2008: 8);

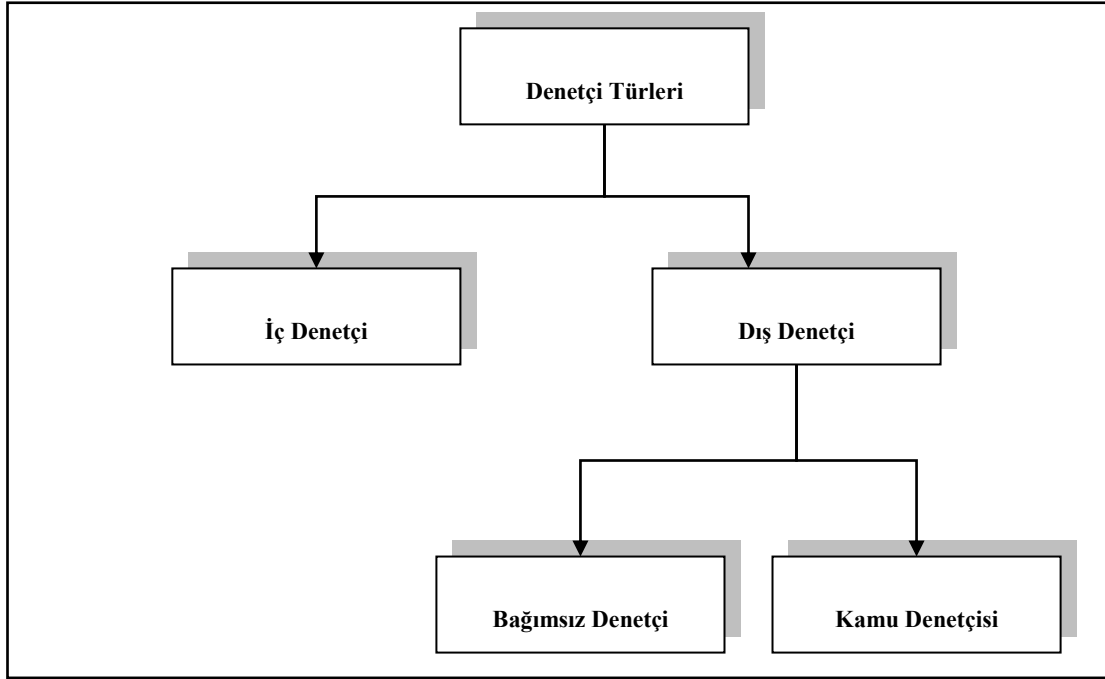
- Denetçiliği meslek edinmesi,
- Mesleki bilgi ve deneyime sahip olması,
- Bağımsız davranabilmesi,
- Yüksek etik değerleri taşıması,
- Sır saklaması (Denetçileri gördükleri özel durumları gizlemeleri yasal zorunluluktur) gereklidir.

Bu temel özellikleri taşıyan denetçi, görevini yerine getirirken çeşitli birim ve gruplarla birebir ilişki içerisinde olmalıdır. Bu birimler işletmenin yönetim kurulu üyeleri, pay ve menfaat sahipleri, ilişkide olduğu diğer kurum ve işletmeler ve diğer birimler olarak sayılabilir.

2.3.2. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetini yerine getiren denetçileri iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olarak üç gruba ayırabiliriz. Bazı kaynaklarda bağımsız denetçi ve kamu denetçileri birlikte dış denetçiler şeklinde de ifade edilmektedir.

Şekil 2.3. Denetçi Türleri



2.3.2.1. İç Denetçi

Günümüzde önemi giderek artan iç denetim faaliyetinin en önemli parçalarından biriside bu faaliyet görevini işletme adına yerine getiren iç denetçilerdir.

“İç denetçi, genel olarak işletmenin yöneticilerine yada sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin organizasyon yapısı içinde, işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyulup uyulmadığını denetleyen kişilerdir.” (Duman, 2008: 20) şeklinde tanımlanır.

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları işletme yönetimi tarafından yazılı olarak belirlenir. Bu yönetim adına denetim yaparak, konulmuş ölçütlere ve bu ölçütleri temel alan kurallara işletme tarafından uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçirir (Erdoğan, 2006: 7). İlk bakışta işletmeye bağlı bir personel olarak görülse de, aslında operasyonel anlamda tüm faaliyetlerinde bağımsız ve tam yetkili bir personel hüviyetine sahiptir (İSMMM, 2008: 60). Bu bağımsızlıktan bahsedebilmek için iç denetçinin işletmenin örgüt yapısında bulunduğu konumuna, yönetim kurulunun tarafsız olabilmesi için verdiği desteğe ve iç denetçiye tanınan hareket serbestisine bakmak gerekir (Kiracı, 2005: 112).

İç denetçilerin görevlerini yerine getirirken aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenir (TİDE, 2008: 12).

- **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar

- **Objektiflik (Nesnellik):** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergiler.

- **Gizlilik:** İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

- **Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

2.3.2.2. Bağımsız Denetçi

Günümüzde bilgi kullanıcılarınca alınacak ekonomik kararların isabetli olabilmesi, kararların dayanağı olan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Raporlanan bu bilgiler işletme tarafından hazırlandığı için bilgi kullanıcılarında doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir soru işareti bırakmaktadır. Böyle olunca, mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini tarafsız olarak ortaya koymak suretiyle onlara olan güveni sağlamak için, bu konuda deneyim ve yetki sahibi olan üçüncü bir kişiye gereksinim duyulur. Bu kişi bağımsız denetçi olarak adlandırılır (Selimoğlu, 2007: 35-36).

“ Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir.” (İSMMMO, 2008: 38). Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Muhasibi, Fermanlı Muhasip, İktisat Murakıplı, Hesap Uzmanı adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçiler, “Yeminli Mali Müşavir” ve “ Bağımsız Dış Denetçi” olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 1999: 31).

Bağımsız denetçiler çeşitli kişi veya kuruluşların talebi üzerine ve ücreti mukabilinde ve bağımsız olarak denetim faaliyetini yaparlar ve denetimini yaptıkları işletme ile herhangi bir işçi-işveren ilişkileri bulunmamaktadır (Duman, 2008: 19). Kural olarak mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimlerinin her

birini yapabilmekle beraber, bu denetçilerin asıl faaliyet alanı mali tablo denetimleridir. Bağımsız denetçilerin asli görevi denetim hizmeti olmasına rağmen uygulamada bu kişilerin denetim hizmetinin yanında danışmanlık gibi bir takım yan hizmetler de verdikleri görülmektedir (Çelik, 2005: 44).

Bağımsız denetçiler çeşitli ünvanlarla, kıdem sırasına göre sıralanmaktadır (Yavaş, 2001: 31–32);

- Sorumlu Ortak Baş Denetçi
- Baş Denetçi
- Kıdemli Denetçi
- Denetçi
- Denetçi Yardımcısı ve Stajyer Denetçi Yardımcısı

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi ünvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Sorumlu ortak baş denetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu gözetir. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır.

- a) Dürüstlük,
- b) Tarafsızlık,
- c) Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,
- ç) Güvenilirlik ve
- d) Mesleki davranış (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Ülkemizde bağımsız denetçilerin yetkileri SPK Bağımsız denetim standartları hakkında tebliğde (Seri: X, No:22) aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

a) İşletmelerin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

b) Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak ve

c) Bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek ile yetkili kılınmış sayılırlar.

2.3.2.3. Kamu Denetçisi

Devletçe kurulmuş olan ve devletçe işletilen işletmelerin de kendi işleyişlerini denetlemeleri ve önlemler almaları gerekir. Üstelik sahibi halk olan bu işletmelerin denetimi kamusal bir sorumluluk da gerektirdiği için ayrı bir önem taşımaktadır. Bu nedenle bu kamu kurumlarının denetim birimleri oluşturulmuştur (Erdoğan, 2006:8).

“Kamu kurumlarının denetim (teftiş) biriminde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı bulunduğu kamu birimine sunan denetçilere kamu denetçileri adı verilir.” (Selimoğlu, 2008: 6)

Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetçiler, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (İSMMM, 2008: 38). Kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler (Bozkurt, 1999: 34).

2.4. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Küreselleşen dünyada yaşanan olumlu ya da olumsuz değişim ve gelişim, denetim alanında da değişim ve gelişimin yaşanmasına neden olmuştur. Denetim tarihi çok eski zamanlara uzansa da esas gelişimi sanayi devrimi ile birlikte başlamış ve 20. Yüzyılda yaşanan şirket skandalları ile birlikte atılan bu adımlar daha da önem kazanmıştır. Denetim alanında atılan bu adımlara öncülük eden ülkelerden ABD ve AB ülkelerinde kurumsal yönetim uygulamaları ile ilintili olarak yapılan düzenlemeler kısaca ele alınacaktır. Daha sonra bu uygulamalar ışığında Türkiye’de denetim alanında yaşanan gelişmeler değerlendirilecektir.

2.4.1. Dünya’da Denetimin Gelişimi ve Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

Denetimde standartlaşmada önemli bir role sahip olan ABD ve AB ülkelerindeki gelişmeler ele alınacaktır.

2.4.1.1. ABD’de Denetime İlişkin Gelişmeler ve Yasal Düzenlemeler

Bugünkü manada denetimde standartlaşmada ABD ve İngiltere’deki mesleki örgütlenmenin yeri çok büyüktür. ABD, kendi mesleki ve idari kuruluşlarının belirlediği standartları, diğer uluslararası standartlara rağmen uygulamakta ısrar etmiş ama ülkesinde yaşanan denetim skandalları sonrasında uluslararası standartlara doğru yönelmiş ve denetimin evrenselleşmesine katkıda bulunmuştur (Önder, 2008: 119). Bu yöneliş de kurumsal yönetim içinde önemli bir yeri olan denetim komitelerinin kuruluşu ve gelişiminde önemli bir payı vardır.

ABD’nde 1940 yılından bu yana denetim ile ilgili gelişmelere öncülük eden düzenlemeler sırası ile şunlardır (Scarborough vd., 1998: 52):

- **McKesson-Robbins Olayı (1940):** 1930 ların sonlarına doğru yaşanan bu skandaldan sonra Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) denetimle ilgili çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartları, İlk olarak Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1947 yılında oluşturulmuştur. 1967 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) denetim komitesi oluşturulmasını tavsiye etmiştir. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) 1972 yılında yayınlamış olduğu bir tebliğ ile halka açık şirketlerde bağımsız yöneticilerden oluşan denetim komitesi kurmalarını desteklediğini açıklamıştır. 1974 yılında ise şirketlerin denetim komitesine sahip olup olmadıkları ve eğer sahiplerse üyelerinin bağımsız olup olmadıkları hakkında açıklama yapmalarını istemiştir (Uyar, 2004b:115). SEC ve Watergate araştırmalarının sonucu kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde yabancı hükümet yetkililerine rüşvet ve benzeri yollarla aktarıldığının ortaya çıkarılması üzerine giderlerin beyanını zorunlu kılan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (FCPA) çıkarılmıştır (Saltık, 2007: <http://www.bumko.gov.tr/>, 07.09.2009). Bu kanunun üzerinde durduğu temel konu, güçlü bir iç kontrolün yasal olmayan ödemeleri

caydırıcı bir etkiye sahip olduğudur (Alpman, 2007: www.ismmmo.org.tr, 09.11.2009).

- **Cohen Komisyonu Raporu (1978)** : Raporunda borsaya kote olan işletmelerin, bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerine sahip olmaları gerektiği ve üst yönetimin mali raporlarla birlikte iç kontrol sisteminin koşullarını gösteren raporlar hazırlaması tavsiyesinde bulunulmuştur. Bu rapordan sonra 1978 yılında New York Borsası (NYSE) şirketlerden bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesi oluşturmalarını istemiş, 1983 yılında ise bu üyelerin yönetimden bağımsız olmasını isteyerek üyelerin kompozisyonunu açıklamıştır. 1978 ve takip eden yıllarda Amerika Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (NASD) halka açık şirketlerde bağımsız yöneticilerden oluşan denetim komitesi bulunmasını kota olma şartları arasında saymıştır (Uyar, 2004b: 115).

- **Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting) (1987)**: Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır (Saltık, 2007: <http://www.bumko.gov.tr/>, 07.09.2009). Treadway Raporu denetim komitesinin sorumlulukları üzerine yapılmış ilk resmi belge olarak kabul edilmektedir. Treadway raporuna göre denetim komitesi şirketin iç kontrol sistemi ve finansal raporlama sürecini iyi tanımalı, gerekli incelemeleri yapmalı ve bu süreçte bağımsız ve iç denetçilerin birlikte çalışmasını sağlamalıdır (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 85).

- **COSO Raporu (Internal Control-Integrated Framework) (1992)**: Organizasyonları Destekleme Komitesi (COSO) 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol Bütünleşik Sistem” (Internal Control-Integrated Framework) adlı rapor iç kontrole bakışı değiştirmiştir (Simmons, 1997: 68). Bu rapor aracılığıyla özel sektör iç kontrol rehberini güncelleştirmiş ve bu güncel standartlar “Federal Devlette İç Kontrol Standartları’nın yerine geçmiştir. 2000 mali yılının başlangıcından itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. COSO’ya ait doküman, şirketler tarafından iç kontrol

sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiştir. Örneğin, ABD’de Şubat 2003’te yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63’ü iç kontrol sistemlerini COSO’nun “iç kontrol-bütünleşik sistemi” raporu çerçevesinde şekillendirmiştir. İlgili rapor doğrultusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını yeniden yapmıştır (Demirbaş, 2005:168–169).

- **Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (PCAOB) (Kirk Panel) (1993–1995):** Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (POB) yapmış olduğu “Kirk Panel” ile denetim komitesine ilişkin tavsiyelerde bulunmuştur. Kurul 1993’te “In The Public Interest – A Special Report” ve 1995 yılında da “Directors, Management and Auditors-Allies in Protecting Shareholder Interest” olmak üzere iki adet rapor yayımlamıştır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 119).

- **Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/ National Association Securities Dealer) (1999):** New York Borsası (NYSE); Menkul Kıymetler komisyonu (SEC), Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği (NASD) ve diğer ilgili kuruluşların tavsiyelerini de göz önüne alarak 1999 yılında denetim komitesinin etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak 10 adet tavsiye kararı almıştır (Aktaran: Demirbaş ve Uyar, 2006:120). Ayrıca Blue Ribbon Komite’sinin önerilerinde denetim komitesi yönetmeliği konusu ele alınmış ve SEC’e denetim komitesi ile ilgili olarak göndermede bulunulmuştur (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 84). Bu tavsiyeler ışığında New York Borsası (NYSE), Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) ve NASDAQ tarafından denetim komitesi ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

- **Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors) (1999):** Komisyon tarafından dokuz ay süren çalışmalarda denetim komitesi’nin sorumlulukları ve uygulamaları üzerinde durulmuştur. Eylül 1999 tarihinde yayımlanan rapor büyük-küçük, kamu-özel, kar amaçlı-kar amacı gütmeyen gibi bir ayırma gitmeden, tüm şirketlerde denetim komitesi çalışma rehberi olacak şekilde oluşturulmuştur (Aktaran: Uyar, 2004b: 120).

- **Sarbanes Oxley Yasası (2002):** Amerika’da Enron, Xerox ve Worldcom gibi firmalarda yaşanan denetim usulsüzlükleri Sarbanes Oxley yasasının doğuşunu sağlamıştır. Sarbanes Oxley yasası, ABD’de Sermaye Piyasası Kurumunun dengi olan Securities and Exchange Comission (SEC) tarafından uygulamaya konmuştur. Mevcut Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin farklı yorumlara yol açması ve

yetersiz kalması Sarbanes Oxley yasası ile muhasebe standartlarının tekrar düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Sarbanes-Oxley yasası, kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığının artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir (Kurt, <http://websitem.gazi.edu.tr/ganite>, 09.11.2009).

2.4.1.2. AB’de Denetime İlişkin Gelişmeler ve Yasal Düzenlemeler

AB ülkelerinde denetim genelde benzer durumları yansıtmasına karşın, ülkeler arasında birtakım politika ve uygulama farklılıkları da görülmektedir. Öne çıkan birkaç ülkenin denetime ilişkin gelişme ve yasal düzenlemeleri kısaca ele alınacaktır.

Denetime yönelik olarak AB’nce getirilen temel düzenlemelerin tarihsel gelişimi aşağıdaki Tablo 2.2’ de açıkça gösterilmektedir.

Tablo 2.2. Denetime Yönelik Olarak AB’nce Getirilen Düzenlemeler

1984	Denetime İlişkin Sekizinci Direktif
1996	Yeşil Kitap: Yasal Denetçilerin AB İçerisinde Rolü, Durumu ve Yükümlülükler
1998	Tebliğ: AB’ de Yasal Denetimi İleriye Götürecek Yol
2000	Nitelik Güvence Tebliği Kararı
2001	Yasal Denetimde Kalite Güvencesinin Sağlanmasına Dair Tavsiye Kararı
2002	Bağımsızlık Tebliği
2003	Tebliğ: AB’ de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi
2004	Avrupa Komisyonunca Önerilen Yeni Sekizinci Direktif Tasarısının Sunulması
2006	Yeni Sekizinci Direktifin Kabulü

Kaynak: Gielen and Barros, 2005:1–13; Aksoy, 2007: 187- 192;Oksay ve Acar, 2007: 119–120

- **Denetime İlişkin Sekizinci Direktif (1984):** Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 10.04.1984 tarihinde hazırlanan Sekizinci Direktif, işletmelerin muhasebe faaliyetlerinin yasal denetimini gerçekleştirecek kişiler ile ilgili esasları belirlemektedir. Direktif 31 maddeyi içermektedir. Direktif, işletmelerin mali tablolarının ve konsolide mali tabloların yasal denetimi ile görevli kişileri kapsamaktadır (Sağmanlı ve Ersen, 2002: 22). 2006 tarihli değişiklik ile şirket hesaplarının denetimine ilişkin ek hükümler getirilmiştir. Bu değişiklikler sayesinde

yasal denetçilerin uyması gereken asgari koşulların belirlenmesi ve finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır.

Direktifin ele aldığı ana konular şunlardır (Aksoy, 2007: 187):

- Yasal denetçilerin onayı (tescil);
- Denetçilerin ehliyet şartları;
- Bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ve ihlaller için yaptırımlar;
- Denetim firmalarının onayı;
- Yasal denetçiler sicilinin yayınlanması

AB ülkeleri arasında 1987 yılında Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) kurulmuş ve Avrupa Komisyonu ile işbirliği içinde denetim alanında birçok çalışma yapmıştır (Önder, 2008: 122).

• **Yeşil Kitap: Yasal Denetçilerin AB İçerisinde Rolü, Durumu ve Yükümlülükler (1996):** AB’de, 1996 yılında denetim alanındaki eksiklikleri ortaya koymak ve denetim mesleğinin güvenilirliğini ve kalitesini geliştirmeye yönelik olarak “Yeşil Kitap (Green Paper)” adı verilen rapor yayımlanmıştır. AB bünyesinde yasal denetçinin rolü, durumu ve sorumluluklarını düzenleyici hükümler getirmiştir.

• **AB’ de Yasal Denetimi İleriye Götürecek Yol Tebliğ (1998):** 1998’de Komisyon, AB’de Yasal Denetim-Geleceğe Dönük Yol isimli Tebliğ’i çıkardı. Tebliğ, mevcut Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın incelenmesini ve AB’nin bu standartları destekleyip desteklemeyeceğine karar vermesi gerektiğini belirtiyordu.

• **Yasal Denetimde Kalite Güvencesinin Sağlanmasına Dair Tavsiye Kararı (2001):** 2001 yılında Komisyon, 1998 Tebliğinin tamamlayıcısı olarak yasal denetimde Kalite Güvencesi hakkında 2001/256/EC Sayılı Tavsiye kararını kabul etti. Kararda, yasal denetimler için dış kalite güvence sistemlerinin asgari standartları belirlenmiştir (Aksoy, 2007:189–190).

• **Bağımsızlık Tebliği (2002):** 2002 yılında komisyon, yasal denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili olarak tavsiye kararı yayınlamıştır. Üye ülkeler ve denetim mesleği temsilcilerinden oluşan AB Denetim Komitesinin (EU Committee on Auditing) iki yıllık bir çalışmasının sonunda oluşmuştur. Öneride, yenilikçi, ilke temelli bir yaklaşım izlenmiştir. Önerinin hazırlanmasındaki amaç; denetçi bağımsızlığı konusunda, uluslararası düzeyde kabul edilebilir ahlak standardının

olmayışı ve AB'ye üye ülkelerin ulusal bağımsızlık kurallarını oluşturmada yararlanabilecekleri bir rehber oluşturmaktır.

- **AB' de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi Tebliğ (2003):** AB Komisyonu'nun, Mayıs 2003'de yayınladığı AB'de Yasal Denetimin Güçlendirilmesine ilişkin Düzenleme ile yasal denetim için modern bir düzenleyici çerçeve oluşturmak için teşebbüse geçmiş ve bu bağlamda yeni oluşumlar öngörülmüştür (Uzay, 2004: www.iibf.erciyes.edu.tr, 11.11.2009). Tebliğde ele alınan çalışma programının hedefi Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifinin modernleştirilmesi, denetim mesleğinin AB seviyesinde kamusal gözetiminin güçlendirilmesi, AB'de Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin kullanılması, denetim şirketlerinin şeffaflığının artırılması, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi ve denetçiler için etik kurallar getirilmesiydi (Oksay ve Acar, 2007: 119–120).

- **Avrupa Komisyonunca Önerilen Yeni Sekizinci Direktif Tasarısının Sunulması (2004):** Bu gelişmeleri takiben AB Komisyonu, yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların denetimden geçen hesapların doğruluğuna duyulan güveni azamileştirmek ve AB bünyesinde yaşanan Parmalat ve Ahold skandalları gibi skandallarla bir daha karşılaşmamak açısından Sekizinci Direktifin yerini almak üzere öncelikle bir Direktif tasarısı hazırlayarak 16 Mart 2004 tarihinde yayımlamıştır (Aksoy, 2007: 192). 2004 yılında hazırlanarak yayınlanan bu yeni Sekizinci Direktif Tasarısı 17 Mayıs 2006 tarihinde kabul edilmiştir.

- **Yeni Sekizinci Direktifin Kabulü (2006):** Sekizinci direktifin yerine geçen 2006/43/EC sayılı yasal denetim direktifi, yasal denetçilerin görevlerini tanımlamakta, tarafsızlık ve bağımsızlıklarını garantilemekte, etik ilkeler belirlemekte, güçlü bir kamusal gözetim getirmekte, AB üyesi ülkelerin ulusal düzenleyici kurumları arasında işbirliği öngörmekte ve AB'de yapılan bütün yasal denetimler için Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin kullanımını benimsemektedir (Oksay ve Acar, 2007: 120).

2.4.2. Türkiye'de Denetimin Gelişimi ve Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde işletmelerde ilk denetim faaliyeti Kamu İktisadi İşletmeleri (KİT)'nin denetimi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu denetimin amacı kamunun

gelirlerinin güvence altına alınmasıdır. Bunun sonucu olarak da uzun bir süre denetim, kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmiştir (Marşap ve Kurt, 2008: 17).

Ülkemizde denetim mekanizması gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme kaydetmiştir (Duman,2008: 11).

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. 1970’lerden itibaren de uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmalarının bağımsız denetim faaliyetlerine başladıkları görülmektedir (Alagöz, 2008: 32).

Türkiye’de bugün için denetim faaliyetinin çeşitli eksiklikleri, sorunları ve ilave düzenlemelere ihtiyacı olsa bile ulaşılan nokta geçmişle kıyaslandığında oldukça önemli yol alındığı görülmektedir. Denetim faaliyeti ile ilgili birçok yasa tasarısı ve mevzuat çalışması kabul edilerek kullanıma sunulmuştur. Mali piyasalara ilişkin düzenleyici otorite incelendiğinde, 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu ile başlayan kurumsal düzenleyici esasına dayanan bir yapılanmanın izlendiği görülmektedir. Bu anlayışın sonucu olarak, son yıllarda mali piyasalarda gözetim ve denetimde kurul tipi bir örgütlenmeye gidilmiştir (Alagöz,2008: 33).

Ülkemizde denetim çalışmaları ile ilgili yapılan düzenlemeler, bahsedilen kurul tipi örgütlenmelere göre ele alınacaktır. Bu düzenlemeler;

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri
- Bankacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler
- Meslek Yasası Alanında Yapılan Düzenlemeler
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri
- Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Diğer Düzenlemeler
- Sigortacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Düzenlemeler

Tablo 2.3 Türkiye’de Denetim Uygulamaları ve Uygulayıcıları

Uygulama Alanı	Uygulayıcılar	Düzenleme
Halka Açık Şirketler	SPK	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Yönelik Düzenlemeler
Bankacılık Sektörü	BDDK	Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetlerine Yönelik Düzenlemeler
Meslek Yasası	SPK/BDDK	3568 Sayılı Meslek Yasası
Enerji Piyasası	EPDK	Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Kuruluşların Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesine Yönelik Düzenlemeler
Bağımsız Denetim	TÜRMOB/ TÜDESK/TMSK	Bağımsız Denetim Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler
Sigortacılık Sektörü	Hazine Müşteşarlığı	Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim İlkelerine Yönelik Düzenlemeler
Türk Ticaret Kanunu Tasarısı	Meslek Odaları	Türk Ticaret Kanunu Yeniden Yazılmasına Yönelik Düzenlemeler

2.4.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri

Türkiye’de mali piyasalarla ilgili yapılan hukuki düzenlemelerden birisi 30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunudur. Bu kanun, sermaye piyasaları ve bu piyasalarda faaliyette bulunan işletmelerle ilgili düzenlemeleri hukuksal temele dayandırmada önemli bir adımdır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında düzenleme yetkisi Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) verilmiştir (Alagöz, 2008: 34).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme, 13 Aralık 1987 tarihinde 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “ Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” tir. Bu Yönetmeliğin amacı kamunun aydınlatılması ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasıdır (Marşap ve Kurt,2008: 18). Buna bağlı olarak,18.12.1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:1 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi

Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”, 2.3.1988 tarih ve 19742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 3 “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar” başlıklı tebliğlerle bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar oluşturulmuştur (Alagöz, 2008: 35).

Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996’da Seri: X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğ’de amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri: X, No:16 Tebliği). Sermaye piyasası bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı “Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği”, Seri: X, No:7 sayılı “Özel Denetime Tabiyet Tebliği” ve Seri: X, No:15 sayılı “Denetim Kuruluşları Liste Tebliği”ni yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley yasası paralelinde son olarak, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri: X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri: X, No:16 sayılı Tebliğ’in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). Denetim Komitesi de bu tebliğ ile mevzuata girmiş ve zorunlu tutulmuştur.

SPK’nın konuyla ilgili olarak yaptığı ve bu çalışmaları tek bir çatıda topladığı son düzenleme, 12.6.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No: 22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”dir. Bu tebliğin Yirmi Yedinci Kısımının 3.maddesinde iç denetim tanımlanarak, amaç ve kapsamını da içerecek şekilde düzenlenmiştir (Önder,2008: 43). Söz konusu Tebliğ, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan "Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA’s)" ile Avrupa Birliğinin yayınlamış olduğu Direktiflere uyumlu olarak hazırlanmıştır.

2.4.2.1. Bankacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler

Türkiye de son yıllarda bankacılık sektöründe yaşanan olumsuz gelişmeler bankacılık sisteminde bir takım yeni düzenlemeler yapılması gereğini doğurmuştur.

Sektörün denetimi ve gözetimi ile ilgili yapılan düzenlemelerde bu düzenlemelerin başında gelmektedir.

Ülkemizde bankacılık alanında denetim ile ilgili yapılan ilk düzenleme, 16 Ocak 1987 tarihinde 19343 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” dir. Söz konusu tebliğin amacı; bankaların 1211 sayılı Kanun’un 43’üncü maddesi gereğince bir örneği Merkez Bankası’na verilecek olan denetim raporunu hazırlayabilecek ve bunların yayımlanacak bilanço ile kar ve zarar cetvellerini onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmeleri, faaliyetleri ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir. Daha sonra “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve söz konusu Tebliği yürürlükten kaldırmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 18–19).

Daha sonra 1999 yılında 4389 Sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanun ile uluslararası uygulamalara paralel olarak, Türk bankacılık sektörünün düzenleme, gözetim ve denetimi görevleri, idari ve mali özerkliğe sahip Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’na devredilmiştir. Kanun’da kurumun karar organı olarak, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tanımlanmıştır.

BDDK, 2002 yılı başında “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” lerini yayınlayarak, bankacılık sektöründe muhasebe uygulamaları ve denetim çalışmalarında yeni bir dönemi başlatmıştır (Alagöz,2008: 48). 4389 Sayılı Kanunun bazı alanlarda yetersiz kalması sonucu 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nda bağımsız denetim kuruluşları, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim sistemleri ve denetim komitesine ilişkin hükümler yer almıştır.

2002 yılında yayınlanan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ile detaylandırılan denetim uygulamalarına ilişkin ilkeler son şeklini 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile almıştır. Bu yönetmelik, SPK’da olduğu gibi Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın bir çevirisi

niteliğinde olmamakla birlikte, temel prensiplerde örtüşmektedir (Kavut vd., 2009: 60).

2.4.2.3. Meslek Yasası Alanında Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000: 5).

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile muhasebecilik mesleğinin kurumsallaşma sürecinde yeni bir döneme geçilmiştir. 3568 sayılı Kanun ile mesleğin kapsamı, mesleğe giriş koşulları, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavı, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik yetkileri, Oda ve Birlik örgütlenmesi ile disiplin hükümleri alanlarında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (Alagöz,2008: 49).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda meslek mensubu olacaklarda aranacak şartlar kapsamlı olarak açıklanmıştır. Kanununun 4,5 ve 9. maddeleri ile 3 Ocak 1990 tarihinde yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 4. maddesinde bu standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (Dönmez vd., 2005: 65).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1990 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek odasıdır. Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005: 44–45).

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 26 /07/2008 Tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile güncellenmiştir.

2.4.2.4.Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri

4628 sayılı Yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 19.11.2001 tarihinde görevine başlamıştır.

Bu Kanunların amacı; elektriğin, doğal gazın, petrolün ve LPG'nin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır (www.epdk.org.tr, 16.11.2009).

EPDK enerji piyasasında faaliyet gösteren enerji şirketlerinde şeffaflığı sağlamak üzere 2003 yılında yayınlamış olduğu “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır (Kavut vd., 2009: 60). Bu yönetmelik, SPK düzenlemeleri ile uyumluluk göstermektedir. Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin 1 inci maddesin de yönetmeliğin amacı, “*Enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir*” şeklinde belirtilmiştir (EPDK, 2003: www.epdk.org.tr, 16.11.2009).

2.4.2.5. Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Yapılan Diğer Düzenlemeler

Türkiye’de faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının denetim faaliyeti ile ilgili yapmış oldukları düzenlemeler ele alınacaktır.

2.4.2.5.1. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 1989 yılında kurulan ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının ülkemiz muhasebe ve denetim standartlarına uyum çalışmalarını yürüten bir meslek odasıdır.

1993’te Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezi olan Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kurulmuştur.

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK’ in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır (TMUDESK Yönergesi, www.turmob.org.tr, 01.05.2007). Kurul, 2001 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) geliştirmiştir.

Kurulun görevleri arasında bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme görevi, 2499 sayılı SPK Kanuna 18.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci maddede ile idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’ya devredilmiştir. Kurul öngörülen görevleri yerine getirmek üzere 7 Mart 2002 tarihinde çalışmalarına başlamıştır.

2.4.2.5.2. TÜDESK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005: 44-45).

TÜDESK' in ulusal denetim standartlarını oluşturma göreviyle kurulması, denetim standartlarının belirlenmesinin tek bir elden yapılma çabalarını göstermektedir. 15 kişilik TÜDESK Kurulu üretilcek ulusal denetim standartlarının IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'na uyumlu olması için çeşitli komiteler oluşturmuştur (Alagöz, 2008: 57).

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), dünyadaki gelişmeleri ve deneyimi dikkate alarak, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın 2002 yılında yayınlanan 2003 yılında kullanılan standartların çevirisini 2004 yılında yayınlamıştır. Bu çalışmanın ardından, Kurul; ulusal denetim standartlarını oluşturmak üzere her denetim standardı için bir komite kurmuştur. Ulusal denetim standartlarının taslaklarının oluşturulma çalışmalarının yürütüldüğü bu süreçte; bu kez Uluslararası Denetim Standartları'nın 2008 yılında geçerli olmak üzere 2007 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisini yayınlamak suretiyle çalışmalarını sürdürmüştür (TÜDESK,2008).

2.4.2.5.3. TMSK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2499 sayılı SPK Kanuna 18.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddede ile idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak kurulmuştur. Kurul kanunda öngörülen görevleri yerine getirmek üzere 7 Mart 2002 tarihinde çalışmalarına başlamıştır.

TMSK, Türk Ticaret Kanunu taslağının 88. maddesinde, Türkiye'de muhasebe standartlarını belirleyen tek organ olarak yetkilendirilmiştir. Bu itibarla da, Taslak yasalastığında, tüm sektörler, TMSK'nın yayınladığı, "Türkiye Muhasebe

Standartları”nı uygulamak zorunda kalacaktır. Ancak, kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak sınırlı düzenlemeler yapabilmelerine de imkan verilmiştir (Oksay ve Acar, 2005:55-56).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur (TMSK, www.tmsk.org.tr, 21.11.2009).

TMSK’nın temel görevi, 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 olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır (Oksay ve Acar, 2005: 55-56). Kurul, 8’i TFRS ve 31’i TMS olmak üzere toplam 39 adet standart ve kavramsal bir çerçeveden oluşan seti yayınlamıştır.

2.4.2.6. Sigortacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler

Türkiye’de sigorta şirketlerinin muhasebe denetimine ilişkin ilk düzenleme 13.07.1929 ve 1240 sayılı resmi gazete ile yayınlanan “Mükerrer Sigorta Murakabe Yönetmeliği” dir. İzleyen dönemlerde bu denetim işlevi değişime uğramış, ulaşılabilen kaynaklardan hareketle 04.06.1996 tarih ve 22656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” in amacı da, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından denetlenmesine dair usul ve esasların düzenlenmesi olarak belirlenmiştir. 08.08.1998 tarih ve 23427 sayılı yönetmelikle ise Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu kurulmuştur (Marşap ve Kurt, 2008: 19).

08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı resmi gazetede “ Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” yayınlanmıştır.

Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından 2004 yılında sigorta ve reasürans şirketlerinde iç denetim sisteminin uygulanmasına ilişkin bir genelge yayınlanmıştır. Ayrıca Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü UFRS’te uyumlu, Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliği yayınlamış ve söz konusu tebliğ 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

14.06.2007 tarihinde Sigortacılık Kanununun (Kanun no: 5684) yenilenmesiyle birlikte aynı Kanun’un 18 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nun 21 inci maddesine dayanılarak 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı resmi gazete “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayınlanmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 20).

Bu yönetmelik sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri belirlemektedir. Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetim kuruluşlarının Sigortacılık Genel Müdürlüğüne başvurarak yetki alması gerekmektedir (Kavut vd.,2009:61).

2.4.2.7. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Düzenlemeler

Dünyada yaşanan gelişmelerle birlikte bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizi de Ticaret Hukuku konusunda reform yapma gereği ortaya çıkmıştır. Eski Ticaret Hukuku Kanunu yeni gelişmelere cevap veremez duruma gelmiştir. Bu kapsamda, 1999 yılında Adalet Bakanlığınca “Ticaret Kanunu Komisyonu” kurulmuş ve bu komisyon Türk Ticaret Kanunu Taslağının hazırlanması ile ilgili olarak görevlendirilmiştir.

“Gerçek” denetim olgusunu ve “denetçi bağımsızlığı” ilkesini göz ardı eden, denetçiyi şirketin “iç” organı gibi gören eski TTK’ya göre, yeni TTK kanun taslağı; ilgili hususlarda birçok önemli konuda günümüzü yakalayan ve AB müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir (Aksoy, 2005: 14).

Türk Ticaret Kanunu Taslağı’nda, ekonomik yaşamdaki son gelişmeler ve ortaya çıkan çağdaş yaklaşımlar, denetim eksikliklerinin ortaya çıkardığı

olumsuzluklardan çıkartılan dersler ve uluslararası düzenlemelere uyumun yakalanması amacıyla sermaye şirketleri alanında reform sayılabilecek düzenlemeler yer almaktadır (Alagöz, 2008: 59). Taslak çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS) ve “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA’s)’nın uygulanması taslakta kurala bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle AB ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye’nin entegrasyona girmesini amaçlamaktadır (Dural, 2005: 29).

Kanunun ruhuna uygun olarak muhasebe ve denetim standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılmış olması olumlu olmuştur. Finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınması, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir (Aksoy, 2005: 14).

2.5. DENETİM STANDARTLARI

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır (Kenger, 2001: 25).

Denetim Standartları, örgütlerce konulmuş, meslekçe kabul edilmiş olan ve denetim uygulamalarının kalitesini ölçen kıstaslardır. Bu kıstaslar denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ana denetim faaliyetinde ışık tutan ilkelerdir (Güredin, 1994: 65).

Bu standartların temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt,1999: 35):

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır.

Denetim işlemlerini yönlendiren standartlar ve düzenlemeler genelde ikiye ayrılmaktadır. Bu standartlar; “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)”dır. Çalışmamızın konusunu oluşturan Uluslararası Denetim Standartları başka bir başlık altında geniş olarak açıklanacaktır.

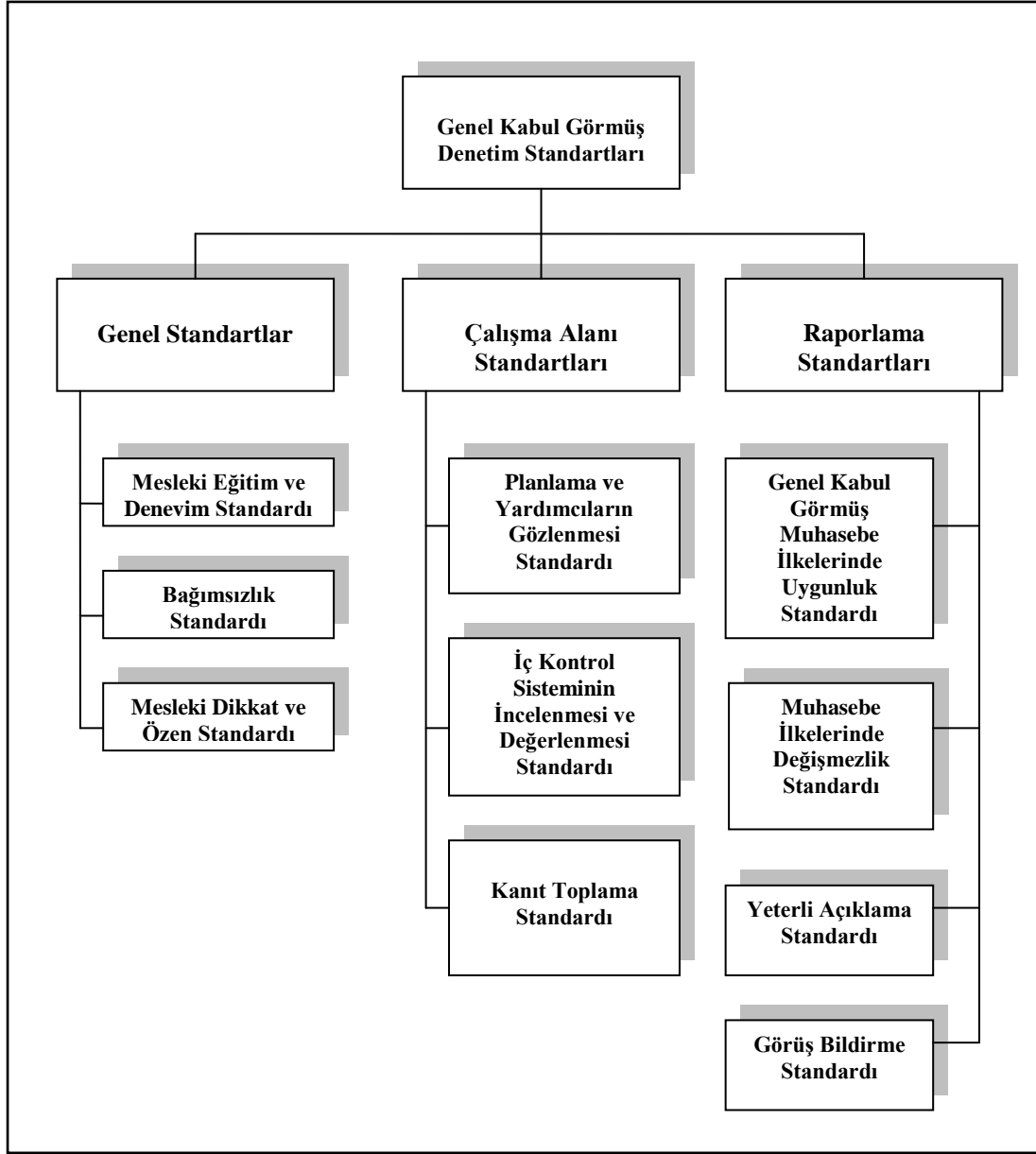
2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyeti sırasında, kaliteli ve güvenilir bir denetim yapabilmek adına meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim firmaları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir.

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ilk olarak 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanmış ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Bu standartlar bir denetimde en azından genel hatlarıyla nelerin yapılması gerektiği yönünde bir kılavuz görevi görür. Ancak neyin, ne zaman, ne miktarda ve nasıl yapılması gerektiği konularına bu standart girmez; bunları belirlemeyi denetçiye bırakır (Özbirecikli, 2008: 9). Bu standartlar küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla açıklayıcı tebliğler de denilebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara “Denetim Standartları Beyanları (SAS)” adı verilmektedir (Bozkurt, 1999: 36).

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, nitelikli bir denetimin temel koşullarını ortaya koyan ve şu üç kategorideki on standarttan oluşur: Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları (Erdoğan, 2006: 10)

Şekil 2.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



2.5.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgilidir (Kepekçi,1998: 15). Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir (Güredin, 1994: 27). Bu bakımdan genel standartlar kişiye has kurallar olup, denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesi ile ilgilidir (Özbirecikli, 2008: 10).

Mali tabloların kullanıcılarının büyük bir kısmı, bu tablolara ilişkin görüşünü bildiren denetçiyi tanımazlar. Fakat denetçinin, genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen niteliklere sahip olduğunu ve çalışmasını bu standartlara uygun olarak yaptığını bilen bilgi kullanıcıları denetçinin bildirdiği görüşe güvenirlere (Kepakçi, 1996: 15).

2.5.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

“Denetim, bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır”

Genel standartlardan ilki olan bu standart, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Güredin,1994: 28). Denetçinin mesleki yönden yetkinliğini biçimsel olarak kanıtlayan bir unsur eğitim ve öğrenim düzeyidir. Denetçinin, muhasebe, finans, denetim, istatistik, ticaret hukuku ve vergi hukuku konularında öğrenim görmesi ve bilgi sahibi olması birçok ülkede mesleğe girmede ön koşul olarak sunulmaktadır (Kepekçi, 1998: 15).

Ülkemizde denetim mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler 3568 sayılı Kanun ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) X /16 nolu tebliğle düzenlenmiştir. 3568 sayılı Kanun Türkiye’ de bağımsız denetim mesleğini yürütecek olan meslek mensuplarını, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere sınıflandırmıştır. Bağımsız denetim faaliyeti yürütebilmek için asgari eğitim ve mesleki deneyim süresi belirtilmiştir. SPK X/22 nolu Bağımsız Denetim Hakkındaki tebliğ, denetim mesleğini yürütecek denetçilerin sağlaması gereken eğitim ve mesleki yeterlilikleri konusunda 3568 sayılı yasaya atıfta bulunmuştur. Ayrıca aynı tebliğde mesleki yeterlilik ve mesleki deneyimin tanımı yapılmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 11-12).

Denetim mesleğini icra edecek kişilerden günün gelişen şartlarına uygun olarak hareket etmesi ve kendisini devamlı olarak yenilemesi beklenir.

2.5.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

“ Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır”

İşletme yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, denetim fonksiyonunun denetlenen işletme yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına bağımlı olmaksızın yerine getirilmesini zorunlu kılar. Bu nedenle denetçinin temel niteliği bağımsızlıktır. Bu standarda uymak için, denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır (Kepekçi, 1998: 16). AICPA, bağımsızlığı “tarafsızlık ve bütünlük içinde hareket edebilme” olarak tanımlamaktadır. Bütünlük, inceleme konusunun tam olarak ele alınması ile ilgili iken; Tarafsızlık, her konuda her hangi bir taraf tutmaksızın davranabilme yeteneğidir. Denetimde yetkili kişilerin denetlenen şirketin sahiplerinden, yöneticilerinden ve şirket alacaklılarından bağımsız olması gerektiği gibi, denetim raporunun (devlet sektörü dahil) diğer kullanıcılardan da bağımsız olmalıdır (Duman, 2008: 48).

3568 sayılı Kanunun 45 ve 48’nci maddeleri ile 3568 sayılı yasaya dayanılarak çıkarılan 24557 sayılı yönetmeliğin 7. maddesinde bağımsız denetim ile ilgili çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde meslek mensuplarının işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütmeleri ve Vergi Kanunları’nın ve diğer yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmaları gerektiği” gibi konular yer almaktadır.

03.01.1990 gün ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"’in 9. Maddesinde; Meslek mensuplarının, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütmeleri gerektiğini ve bağımsızlığın mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsuru olduğunu, meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınması gerektiği hükmü yer almaktadır.

SPK seri X No: 22’nolu tebliğin 12 ve 13. maddelerinde bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bağımsızlığı ortadan kaldırabilecek durumlar açıklanmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 12-13).

2.5.1.1.2. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

“ İncelemenin yapılmasında ve denetim raporlarının hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir”

Bu standarda göre, mesleki yeterliliğe sahip ve bağımsız davranan her denetçi görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken mesleki özen ve titizliği göstermelidir (Kenger, 2001: 28). Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder (Kaval, 2008: 56).

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır (Duman, 2008: 52).

Denetimde gerekli mesleki özen ve titizliğin uygulanmasına yönelik olarak 3568 sayılı Kanunda doğrudan bir madde bulunmamaktadır. Ancak 48.ci maddede dolaylı olarak bu konuya yer verilmiştir. *“Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir.”*

24557 sayılı yönetmeliğin 8.maddesinde mesleki özen başlığı altında “Meslek mensupları 3568 Sayılı Yasa’nın 2’nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar” ifadesi yer almaktadır (Marşap ve Kurt, 2008: 13).

2.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartların aksine denetçinin kişiliği ile ilgili olmayıp, denetim çalışmasına başladığında en azından neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır (Bozkurt, 1999: 39). Bu standartlar denetçiye güvenilir bir

denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede kılavuz olur (Güredin, 1994: 29). Bu grupta üç standart yer almaktadır.

2.5.1.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

“Denetim çalışması iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir”

Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşur (Kepekçi, 1998: 17). Denetim planlaması yapılmasının temelde üç nedeni vardır (Bozkurt, 1999: 39):

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

Denetimde hangi konuların ele alınacağı, ele alınacak konulardan hangilerine öncelik verileceği, işlerin hangi zamanlarda bitirileceği, kaç kişilik grupla denetimin ve çalışma grubuna alınacak elemanların taşımaları gereken niteliklerin incelenmesi planlama aşamasında yapılır (Duman,2008: 53). Planlama için gerekli bilgiler; önceki denetimlere ait çalışma kâğıtlarından, o faaliyet dalı ile ilgili her türlü yayınlardan, müşteri işletmeye yapılan ziyaretlerden ve yöneticilerle sürdürülen görüşmelerden sağlanır (İSMMM,2008: 39).

Denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılardan yararlanır. Denetçi yardımcılarının faaliyeti, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Bu kontrol hem uygun ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir (Güredin, 1994: 30).

20391 sayılı Yönetmeliğin 53. maddesinde planlama; “denetimin zaman süreci, denetimde görevlendirilecek eleman sayısı ve iş bölümü, iç kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağı, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanır ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanır” şeklinde ifade edilmektedir.

SPK seri X No: 22 nolu tebliğin 19 ve 20 maddelerinde de planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalar yer almaktadır (Marşap ve Kurt, 2008: 14).

2.5.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardı

“ Denetçi, denetimi planlamak ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanını ve de kapsamını belirleyebilmek amacıyla, işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendirmelidir”

İç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve;

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk, amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir (Erdoğan, 2006: 83).

Bir işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise, denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasını sağlar (İSMMM,2008: 40).

Bu standart, yapılacak denetimin test büyüklüğünü belirlemek için denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin hakkıyla incelenmesini ve değerlendirilmesini şart koşar (Selimoğlu, 2008: 11). Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birincisi, sistemin kendisine olan güvenin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. İkincisi ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir (Kenger, 2001: 30).

SPK Seri X No: 22 nolu tebliğin onuncu kısmın ikinci bölümü işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini iç kontrol sistemini de dikkate alarak kavramak konusuna ayırmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 14).

2.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

“ Denetlenen mali tablolarla ilgili olarak bir görüşe sahip olmak adına belge incelemesi, gözlem ve araştırma yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir”

Kanıt iddia ve olayların önceden saptanmış kriterlere uygunluğunu yada uyumsuzluğunu belgeleyen, test eden, fiziki, sözel, yazılı ve görsel belgelerdir. Kanıtı dayanmayan ve tartışmasız kanıtlar içermeyen denetim raporlarının bizzat kendisi tartışmalı belgelerdir. Bu bağlamda denetçi, iddia ve tezlerini kanıtlarla desteklemek zorundadır (Güçlü, 2008: 17).

Çalışma alanına ilişkin olan bu üçüncü standart, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli ve güvenilir miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Denetçi, bir kanıtın konuyla ilgili olduğunu, gerçek (objektif) olduğunu, zamanlılığını ve mali tabloların bütünü doğruluğu hakkındaki sonuçla ilgili olduğunu belirlemede mesleki yargısını kullanmak zorundadır (Çömlekçi vd., 1992: 22). Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının miktarı, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap gruplarının niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirlenir (Güredin, 1994: 31).

20391 sayılı Yönetmeliğin bilgi ve belgelerin toplanması başlığı altında kanıt toplama standardına uygun düzenleme yapılmıştır. SPK seri X No: 22 nolu tebliğ düzenlemesinde ise, Ondördüncü kısım denetim kanıtları başlığını içermektedir. Birinci bölüm madde 5’te Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgiler olarak ifade edilmektedir. 4.maddede denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu ayrıntılı olarak yer almıştır. İkinci bölüm ise, bağımsız denetim kanıtları toplamak amacıyla uygulanan bağımsız denetim tekniklerine ayrılmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 15).

2.5.1.3. Raporlama Standartları

Mali tabloların birçok kullanıcısı için, mesleki bir denetimin yapılmış olduğunu gösteren tek kanıt denetçinin raporudur. Bu nedenle, denetim raporunun mesleki bir

görüşle hazırlanması hem kullanıcılar hem de denetçi açısından son derece önemlidir (Kepekçi, 1998: 19). Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir (Güredin, 1994: 34).

Raporlama standartları, denetim sonucunda varılan görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartlarının amacı, denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri yeterli ölçüde, açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Duman, 2008: 55).

Bu standart grubunu oluşturan standartlar genelde finansal tabloların denetimine yöneliktir. Grupta dört adet standart yer almaktadır.

2.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı

“ Denetim raporunda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip kullanıcılara sunulduğu belirtilmelidir”

Raporlama standartlarından ilki olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı; işletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır (Dönmez vd., 2005: 57).

İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri anahtar konumundadır (Bozkurt, 1999: 41). Denetçi müşteri işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranılmış olup olmadığını araştırır. Araştırmasının bulgu ve sonuçlarını açıkça raporunda belirtir (Güredin, 1994: 34).

SPK Seri X No: 22 nolu tebliğde doğrudan genel kabul görmüş ilkelere uygunluk ifadesi yer almamakla birlikte Yirmi dokuzuncu kısım Birinci bölüm madde 3/3'te Finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde “finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/ yansıtmadığı” hususuna açıkça yer verilir” denilmektedir.

Ayrıca madde 4/1 de bağımsız denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığı hususundaki kanaatini Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde oluşturur hükmü bulunmaktadır (Marşap ve Kurt, 2008: 16).

2.5.1.3.2. Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

“ Denetim raporunda, cari dönemde uygulanan muhasebe politikalarının ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemlerin bir önceki dönemde de, aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir”

Bu standart, hazırlanan raporun muhasebe temel kavramlarından “süreklilik” ve “tutarlılık” kavramlarına uygun olarak düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Süreklilik ilkesinin amacı, birbirlerini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır (Duman, 2008: 56). Tutarlılık ilkesinin amacı ise, seçilen muhasebe ilkelerinin ve bunların uygulama yöntemlerinin birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

Bu ilkeler ışığında uygulanan muhasebe politikalarının yıldan yıla değiştirilmeyip aynı kalması mali tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde karşılaştırılmasına olanak sağlar. Ancak geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, bir önceki döneme göre değişiklik varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir (Kenger, 2001: 32).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 55.maddesinin ee bendinde, “Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeni araştırılmalı” ifadesine yer verilmektedir (Marşap ve Kurt, 2008: 16).

2.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

“ Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli düzeyde olduğu kabul edilmelidir”

Mali tablolar, birçok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi kapsamında yeterli bilgileri içermelidir (Dönmez vd., 2005: 57). Mali tabloların doğruluğu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasından başka, yeterli miktarda bilgiyi içermesine bağlıdır. Bu ise, mali tabloların içeriğindeki kalemler ile dipnotlar olarak açıklamaların yeterli, açık ve anlaşılır olmasıyla ilgilidir (Selimoğlu, 2008: 13).

Dış denetçi kendi onayı ile verdiği mali tablolarda belirtilenlerin sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, form ve sınıflandırmalardan ve parantez içi veya notlar şeklinde belirtilen konuların yeterliliğinden ve doğruluğundan sorumludur (Duman, 2008: 56). Mali tablolarda yeterli derecede açıklama yer almıyorsa denetçi bunu raporunda belirtir.

SPK seri X No: 22 nolu tebliğ doğrudan bu standarda atıfta bulunmamaktadır. Ancak, bağımsız denetim raporu bölümünün, bağımsız denetim raporunun içeriğinde (madde 3/3) finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde “finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/yansıtmadığı” hususuna açıkça yer verilir denilmektedir (Marşap ve Kurt, 2008: 16–17).

2.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

“Denetim raporu, incelenen mali tablo hakkında genel bir görüşe yer verildiği ya da verilemediği bilgisini taşımalıdır”

Denetim raporu ya bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildiremiyorsa, bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır. Mali tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır (Duman, 2008: 57).

Denetçi denetlediği finansal tablolarda;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu,
- Tüm gerekli bilgilerin tam açıklama kuralına uygun biçimde belirtildiği,
- Devamlılık ilkesine uyulduğu,

- Önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı, görüşüne ulaşmış ise, bu yargısını olumlu bir denetim görüşü bildirmek yoluyla açıklar (İSMMMO, 2008: 42).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 58. maddesinde denetim raporunun içeriği ile ilgili hükümler yer almaktadır. 59. maddesinde ise denetim raporu çeşitleri sayılarak açıklanmıştır. SPK seri X No: 22 nolu tebliğin Yirmi dokuzuncu kısmın ikinci bölümü, Bağımsız denetim raporunun temel unsurlarına ayrılmıştır. Bu bölümde Denetçi görüşü ayrıntılı olarak ele alınmıştır (Marşap ve Kurt, 2008: 17).

2.6. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Board - IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) denetim uygulamaları ile ilgili olarak uygulamanın tüm aşamalarını ayrıntılı bir şekilde sunan ilkeler bütünüdür. IAASB tarafından oluşturulan denetim standartları günümüzde bağımsız denetim alanında genel kabul gören ve uygulama alanı bulan ilkelere dir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants –IFAC) bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmaktadır.

2.6.1. Tarihsel Gelişimi

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) setinin oluşturulmasına yönelik altyapı çalışmaları 1969 yılında AISG tarafından hazırlanan Kanada, İngiltere ve ABD standartlarının kıyaslandığı çeşitli raporlarla başlamıştır (Pirgaip,2004: 21). Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın ilki, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) na bağlı olarak çalışan denetim standardı oluşturmakla yetkili Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) tarafından yayınlanmıştır.

IAPC, 1980-1991 yılları arasında 29 adet Uluslararası Denetim Rehberi (IAG) yayınlamıştır. İlk uluslararası denetim uygulama anlatımları 1984 yılında yayınlanmış olup, 1991 yılından bu yana ise Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri (IAPS) olarak adlandırılmaktadır. 1994 yılında çok amaçlı ve öncelikle finansal tabloların denetimini ele alan Uluslararası Denetim Standartları (IAS's) çıkarılmıştır (Oksay ve Acar, 2007: 84).

Bu standartlar tamamlanarak bir set halinde kodları ile birlikte yayınlanmıştır (Roussey, 1999: 15). Yayınlanan bu set içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamalara ayrıntılı olarak yer vermektedir.

2002 yılının ortalarında komitenin adı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak değiştirilmiştir.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlaşmasını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Eddition) olarak yayınlanmıştır (Kavut vd., 2009: 76).

2.6.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)

Günümüzde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), 2002 yılında IFAC bünyesinde kurulan üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarını içersinde bulunduran Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

Kurulun amacı yüksek kalitede denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartları oluşturarak dünya genelinde kamu yararına hizmet edecek şekilde ulusal ve uluslararası standartların uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Böylece dünya genelindeki uygulamaların aynı kalitede yapılmasını sağlayıp kamuya olan güveni arttırmayı amaçlamaktadır (IFAC, www.ifac.org : 06.12.2009).

Kurul bir tam zamanlı başkan ve dünyanın farklı bölgelerinden gelen 17 gönüllü üyeden oluşur. Bu üyeler kamu hizmetinde çalışan, denetim ve diğer

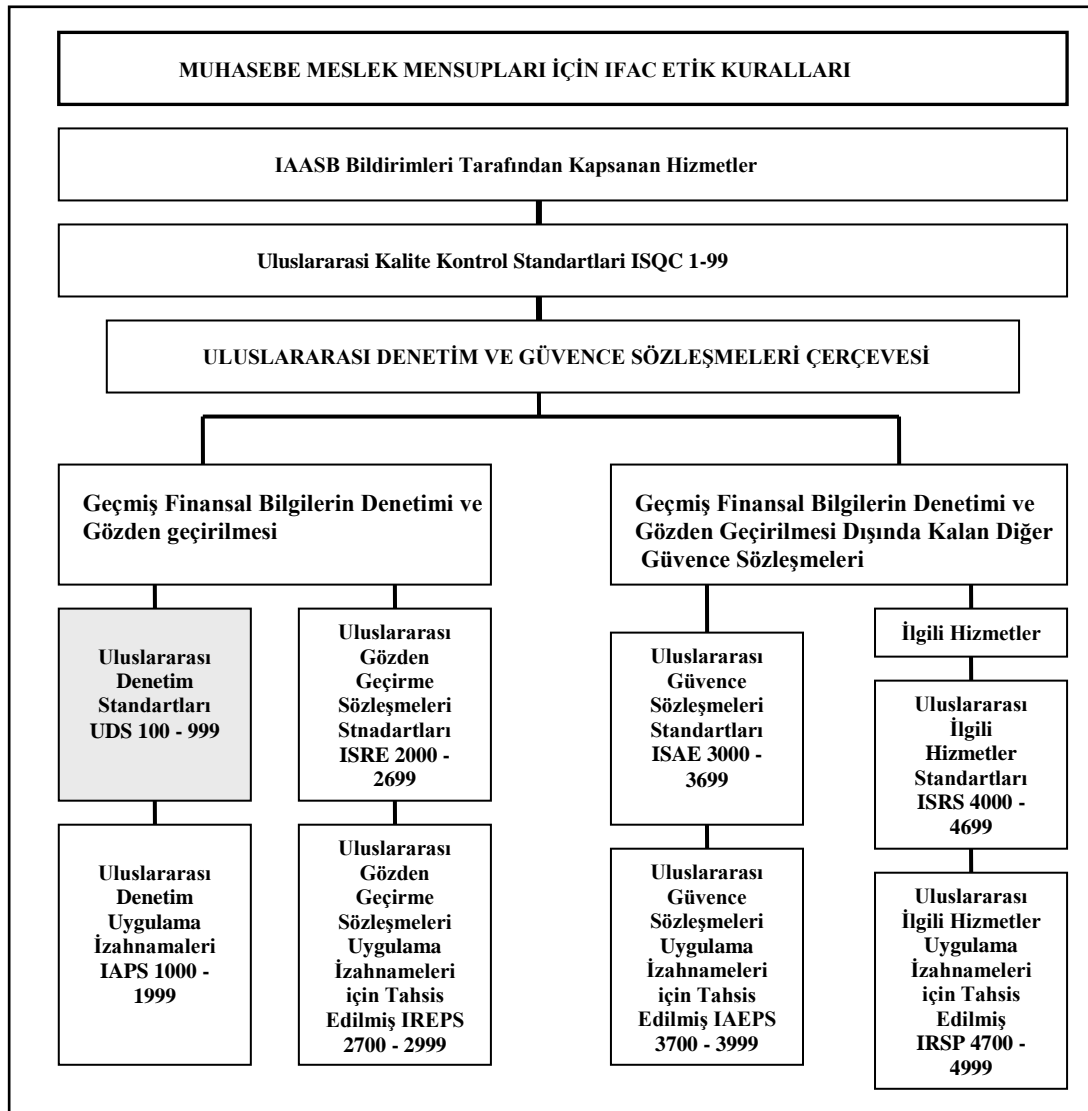
güvence hizmetleri alanında ciddi deneyime sahip meslek mensupları ile kamu uygulamalarında bulunmayan kişiler olabilir (Oksay ve Acar, 2007: 85).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından takip edilen standart oluşturma süreci aşağıdaki gibidir (IFAC, www.ifac.org : 06.12.2009).

- Gündemin Belirlenmesi
- Taslak Hazırlanması
- Hazırlanan Taslağın Tartışılması
- Taslağın onaylanması

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulan standartlar ve uygulama bildirimleri Tablo 2.4’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.4 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu Tarafından
Yayınlanan Bildirilerin Yapısı**



Kaynak: TÜDESK, 2008: 1

2.6.3. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulan denetim standartlarının genel özellikleri;

- Toplam 1098 sayfalık bir metindir
- İlk 218 sayfası denetime ilişkin ahlaki kurallardan oluşur.
- 219-746 arasındaki sayfalar denetim standartlarını içerir.
- 746 ve sonraki sayfalar daha özelleştirilmiş konulara ilişkin denetim standartlarını içerir (Örnek: Banka denetimleri, elektronik ticaretin denetime etkisi, türev araçlarının denetimi vb.).
- 219. sayfa ile 746. sayfalar arasındaki kısımlar SPK tarafından mevzuatımıza aktarılmıştır (Karaimer, www.izsmmmo.com,21.12.2009).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almakta olup, denetimin temel evreleri olan planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlama evrelerini esas almıştır (Oksay ve Acar, 2007: 89).

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla saygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan bu proje 2008 yılında tamamlanmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulan bu standartlar TÜDESK tarafında dilimize çevrilmek suretiyle 2008 yılında yayınlanmıştır.

Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Eddition) olarak yayınlanmıştır (Kavut vd., 2009: 76). Yayınlanan bu standartların son hali **Ek-2.1**'de gösterilmiştir. 2008 yılında TÜDESK tarafından dilimize çevrilen standartlardaki değişikliklerde son hali ile **Ek-2.1**'de yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Küreselleşme, ekonomik hayatın gereklilikleri, sermaye piyasalarının gelişmesi, çokuluslu şirketlerin artması, ticaretin faaliyet alanının genişlemesi ve bilgiye olan ihtiyacın artması sebebiyle, muhasebe ve denetim her zaman için bu faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Kurumsal yönetim, ilkelerinden şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, adillik ve bunların yanında etik değerlerin korunması ve uygulanması açısından denetim uygulamaları gelecekte çok daha önemli bir konuma gelecektir.

Bütün bu gelişmelerin sonucunda ülkelerarası uygulama farklılıklarının giderilmesi, yatırımcıların bilgilendirilmesi ve toplum-kamu çıkarlarının korunması açısından denetim mesleği, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın benimsenmesi ve benzer düzenlemelere gidilmesi gereği ortaya çıkmıştır (Türker ve Pekdemir, 2002: <http://www.semor.com.tr>, 15.01.2010).

Tüm dünya da olduğu gibi Türkiye'de de bu düzenlemelerde önemli etkisi olan kurum IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)'dır. Bu kurum kapsamında kurulan değişik komitelerde hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları hem de Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) belirlenmekte, bu kurumun değişik komisyonlarında kabul gören düzenlemeler tüm ülkelerde kaynak belgeler olmaktadır (Başpınar, 2005: 40).

3.1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) TÜRKİYE UYGULAMASI

Türkiye de denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'na (TÜDESK) verilmiştir. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuştur ve 09 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir (Türker, 2006: 94). Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için “Ulusal Denetim Standartları”nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005: 44-45).

TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tercümesini yapmıştır (Dönmez vd.,2005: 64). 2008 yılında TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından bir başlangıç olmuştur. Ancak uygulama açısından yasal bir zorunluluğu olmayan bu standartların uygulanması gecikmiştir. SPK, tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X No: 22) Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin ülkemizde uygulanması açısından atılan ilk adım olmuştur.

3.1.1. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve Bu Standartlara Uyumlu Olarak Hazırlanmış Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in Bir Arada Değerlendirilmesi

Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni da içine alacak şekilde denetim standartlarına ilişkin yaşanan en önemli gelişme Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyum çalışmaları sağlamak amacıyla yayınlamış olduğu tebliğdir. 12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 35 kısımdan oluşmaktadır. Tebliğde yer alan 35 kısım Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'na karşılık gelmektedir. Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız

denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

12.6.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri: X, No: 24) ve (Seri: X, No: 25) tebliğlerle değişiklik yapılmıştır.

Tebliğde yer alan kısımlar ile Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’na karşılık gelen maddeler **Ek-3.1**’de toplu halde gösterilmiştir.

Ek-3.1 incelendiğinde SPK tebliğinin 2. Kısımının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nda karşılığı bulunmamaktadır. 2. Kısımın amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını, yönetici ve denetçilerinin taşıması gereken nitelikleri ve müşterilerin sorumluluklarına ilişkin hususları belirlemektir (İlter, 2006: 125).

Bu hususlardan bağımsız denetim kuruluşunun, kuruluş şartları ile yönetici ve denetçilerin taşıması gereken özelliklere ilişkin şartlar özetle şöyle sıralanabilir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009);

- Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması,
- Esas sermayenin en az %51’inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları gerekmektedir.

Ek-3.1 incelendiğinde tebliğin 21. Kısımın Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nda karşılığı 2009 yılında son olarak düzenlenen şekliyle kaldırılmıştır. Bu kısım Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) tarafından dilimize çevrilen standartlar kitapçığında 545 nolu standarda karşılık gelmektedir. Aynı şekilde 31 Kasım 2009 yılında yapılan son düzenlemeyle Uluslararası Denetim Standartları ISA- 701 nolu standart kaldırılmış yerine 705 ve 706 nolu standartlar getirilmiştir. Bu standartlar SPK tebliğinin 30. Kısımına ve TÜDESK tarafından dilimize çevrilip yayınlanan kitapçıkta ise 701 nolu standarda karşılık gelmektedir.

Ek-3.1 incelendiğinde tebliğin 35. Kısımının da Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nda karşılığı bulunmamaktadır. 35. Kısımın Amacı SPK tarafından konu ile ilgili olarak daha önce yayınlanmış bazı tebliğlerin yürürlükten kaldırıldığını belirtmektir (İlter, 2006: 125).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile buna karşılık gelen SPK Tebliğinde yer alan kısımlar aşağıda başlıklar halinde kısaca değerlendirilecektir.

3.1.1.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC 1)

Türkiye'de denetim faaliyetlerinin bağımsızlığının korunması adına SPK tarafından, Uluslararası Denetim Standardı ISA- 220 gibi Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1)'da benimsenerek uygulamaya konulması denetimin etkin yapılması ve gözetimi açısından oldukça önemlidir.

Uluslararası Kalite Kontrol Standardının (ISQC) amacı, bir denetim firmasının kalite kontrol sistemleri hakkındaki sorumluluklarına yönelik standartlar oluşturmak ve yol gösterici mahiyette koymak ve ona rehberlik etmektir. Denetim firması uygun güvence sağlamak, denetim firmasının ve personelinin mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal şartlara uymasını sağlamak, denetim firması ve sözleşme ortakları tarafından yayınlanan raporların bu koşullar altında uygun olmasını sağlamak için tasarlanmış bir kalite kontrol sistemini kurmak zorundadır (TÜDESK, 2008: 57).

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 220 “*Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol*” ve SPK Seri: X No:22 Tebliğ, Dördüncü Kısım “*Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü*” Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC 1) ile ilgili konuların geçtiği uygulamalardır.

Denetim firmaları bütün denetim faaliyetlerinde kalite kontrol sistemi kurmaktan ve sürdürmekten sorumludur.

3.1.1.2. ISA – 100 Güvence Sağlama Sözleşmeleri

Uluslararası Güvence Sözleşmelerinin Çerçevesi, bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve amaçlarını belirler ve söz konusu unsur ve amaçları açıklar. “Güvence Sağlama Sözleşmesi”, uygulayıcının ölçüt karşıtı bir konunun ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda ilgili sorumlu taraf dışındaki kullanıcıların güvenini artırmak için tasarlanmış kararı açıkladığı sözleşme anlamında kullanılmaktadır (TÜDESK, 2008: 94-97).

19 Ekim 2007 Tarih 26675 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan SM, SMMM ve YMM Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte “Güvence Sağlama Sözleşmesi” ise şöyle açıklanmıştır.

“Bağımsız çalışan meslek mensubunun, denetim ve diğer konularda güvence sağlamak isteyen müşterisinin sorumluluğunda olan bir konu hakkında, belirlenmiş uygun bir kritere göre değerlendirme yapması ve hedef kullanıcılara güvence sunması amacıyla düzenlenen sözleşmedir” şeklinde ifade edilmiştir (TÜRMOB, 2007: www.turmob.org.tr).

Bu standart, güvence sözleşmeleri ile yüksek ve orta seviyede güvence sağlamayı tasarlayıp, kamudaki profesyonel muhasebeciler için temel kuralları ve gerekli prosedürleri oluşturur.

Bu standardın 3 amacı vardır.

- Güvence sözleşmelerinin amaç ve unsurlarının tanımlanması,
- Güvence sözleşmelerinin profesyonel muhasebeciler yol gösterecek standartların oluşturulması,
- Belirli tipteki güvence sözleşmeleri için belirli standartların gelişimi için çerçeve oluşturmak (www.tmud.org.tr)

Bu standart IFAC tarafından yayınlanan 2009 El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Eddition) da kaldırılmıştır.

3.1.1.3. ISA – 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’na Göre Yürütülmesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 200, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 1 “*Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standart Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) içersinde standartlara yön veren bir standarttır ve diğer standartlar bu standartla birlikte okunup değerlendirilmelidir.

Bu standartta ele alınan konular şöyle özetlenebilir;

- Finansal Tablo Denetim Amacı,
- Etik Kodları,
- Mesleki Şüphencilik,
- Makul Güvence,
- Denetim Riski ve Önemlilik.

SPK Tebliğinde, finansal tabloların denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009) şeklinde açıklanmıştır. Bu açıklama Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nda belirtilen amaçlarla benzer ifadeler taşımaktadır (TÜDESK, 2008: 121).

Finansal tabloların denetimi Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi’nde ifade edildiği üzere bir güvence sözleşmesidir. ISA’s’ler çerçeveyi finansal tabloların denetimi bağlamında uygular ve bir denetimde kullanılacak temel ilkeleri ve gerekli prosedürleri ilgili rehberlikle birlikte içerir (TÜDESK, 2008: 121).

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz

önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009; TÜDESK, 2008: 124).

Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009; TÜDESK, 2008: 124-125).

ISA- 200 standardı ve SPK tebliğinde bir başlık halinde denetim riski ve önemlilik konularına da değinilmiştir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır (Karaimer, www.izsmmmo.com, 21.12.2009). Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim teknikleri uygular ve bu değerlendirmeye dayanarak ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Bağımsız denetim riski, yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski bileşenlerinden oluşur. “Yapısal risk”, ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. “Kontrol riski”, münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememeye olasılığıdır. “Tespit edememe riski”, bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009; TÜDESK, 2008: 128-129).

3.1.1.4. ISA – 210 Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 210, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 3 “*Bağımsız Denetim Sözleşmesi*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standart, finansal tabloların denetimine ilişkin sözleşmelerin hazırlanmasında denetçiye yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Taraflar sözleşme şartlarında yer alan ilke, usul ve esaslara karşılıklı olarak mutabık kalmalıdır.

Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar.

Bu standartta, bağımsız denetim sözleşmesinin asgari unsurları ve uygulama şartları belirtilmiştir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009; TÜDESK, 2008: 141).

3.1.1.5. ISA – 220 Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 220, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 4 “*Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, standartlar oluşturmak ve finansal tabloların denetimi de dahil olmak üzere geçmiş finansal bilgilerin denetimine yönelik olarak kalite kontrol, firma personelinin belirli sorumluluklarına yönelik kalite kontrol ve aynı zamanda firma personelinin belirli sorumluluklarına dair yol göstermektir. Sözleşme ekibi, bireysel denetim sözleşmelerine uygulanabilir olan kalite kontrol yöntem ve prosedürlerini uygulamalıdır (TÜDESK, 2008: 162).

Bağımsız denetimle görevlendirilen bağımsız denetim kuruluşları denetim kalitesinin kontrolü ile ilgili aşağıdaki görevleri yerine getirir;

- Bağımsız denetim sırasında uygun kalite kontrol yöntemlerini kullanır,

- Bağımsızlıkla ilgili bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin çalışmasını teminen gerekli bilgileri verir ve
- Sürekli eğitim, bilgi paylaşımı ve yasal ve hukuki düzenlemeler ile Kuruluşun Kalite Kontrol sisteminin gözetimi nedeniyle, aksi iddia edilmedikçe, kuruluşun sistemine güven duyar.

Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçiye büyük sorumluluklar düşmektedir. Sorumlu ortak baş denetçi, görevli olduğu her bağımsız denetim işinde, bağımsız denetimin genel kalitesi konusunda sorumluluğu üstlenerek, gerek yaptığı işler ve gerekse bağımsız denetim ekibine yaptığı açıklamalar yoluyla bağımsız denetimin her aşamasında diğer bağımsız denetçilere bağımsız denetimin kalitesi konusunda örnek olmak zorundadır.

Ayrıca sorumlu ortak baş denetçi denetim ekibinde yer alan denetçilerin etik gerekliliklere uyulup uyulmadığını gözetir. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır.

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,
- Güvenilirlik ve
- Mesleki davranış (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009; TÜDESK, 2008: 162-165).

Bağımsız denetim kuruluşları, yaptıkları bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli, etkin işleyen ve uygulama kolaylığı bulunan politika ve prosedürleri makul bir güvence verecek şekilde sağlayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar (İç Denetim Prosedürü Oluşturulmalıdır).

Sorumlu ortak baş denetçi;

- Gözetim sonuçlarında yer alan eksikliklerin bağımsız denetimi etkileyip etkilemediğini,
- Bu duruma çözüm için bağımsız denetim kuruluşu tarafından alınan önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirir. (İç denetim prosedüründe bu hususlara değinilmesi gerekir.)
- Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemindeki eksiklikler belirli bir bağımsız denetim işinin bağımsız denetim standartlarına ve

mevzuata uygun yapılmadığı veya bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmadığı anlamına gelmez (Karaimer, www.izsmmmo.com, 21.12.2009).

Sorumlu ortak baş denetçinin kalite kontrol ve gözetim görüşüne güvenen bilgi kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine dayanarak kararlarına yön verirler. Sorumlu ortak baş denetçinin yapacağı kalite kontrol ve gözetim faaliyetinin özenli bir şekilde yürütülmesi gerekir. Kalite kontrol ve gözetim faaliyetini yürüten sorumlu ortak baş denetçinin denetim faaliyetini yürütecek bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

3.1.1.6. ISA – 230 Denetimin Belgelendirilmesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 230, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 5 “*Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tabloların denetim faaliyetine ilişkin olarak yapılan belgelendirme işlemlerine rehberlik etmek ve bu konuda gerekli standartları oluşturmak şeklinde açıklanabilir. “Denetimde Belgelendirme” gerçekleştirilen denetim prosedürleri ve elde edilen denetim kanıtları ile denetçinin ulaştığı sonuçların kaydedilmesidir (TÜDESK, 2008: 179–180).

SPK tebliğinde bu konu üç bölüm halinde açıklanmakta ve belgelendirme aracı olarak çalışma kâğıdı kavramı kullanılmaktadır. Bu bölümlerde çalışma kâğıdının nitelikleri, şekli ve içeriği ele alınmaktadır.

Çalışma kâğıdı, denetçinin denetlediği işletme ile ilgili olarak elde ettiği bilgileri, uyguladığı denetim prosedürlerini, yaptığı denetim testlerini ve varmış olduğu sonuçları göstermek amacıyla düzenlediği veya elde ettiği her türlü yazılı belgedir (Bozkurt, 1999: 75).

Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim raporu için yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak suretiyle bağımsız denetimin bu tebliğe ve diğer ilgili kanun ve yasal düzenlemelere uygun yapıldığına dair kanıt oluşturur. Uygun ve yeterli bir şekilde hazırlanmış çalışma kâğıtları bağımsız denetimin kalitesini artırarak gözden

geçirmenin, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine imkân verir. Çalışma kâğıtlarının bağımsız denetim sürerken hazırlanması zorunludur (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Çalışma kâğıtları, kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda olabilir. Belgelendirme, örneğin, denetim programlarını, yapılan analizleri, hazırlanan notları, önemli konularla ilgili yazışmaları, bilgilendirme mektuplarını ve sunumları, kontrol listelerini, önemli konular hakkındaki yazışmaları (elektronik posta dahil) içermektedir (Kavut vd., 2009: 85). Gerçek durumu yansıtmayan veya hatalı bilgiler içeren çalışma kâğıtları bağımsız doküman dosyasından çıkarılır (TÜDESK, 2008: 181).

Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanır. ISA –230 da bu süre 5 yıldan az olmamalı şeklinde belirtilmiştir.

3.1.1.7. ISA – 240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu

Uluslararası Denetim Standardı – 240, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 6 “*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında karşılaşılabileceği yolsuzluk ve hile konusunda taşıdığı sorumluluk ve bu olumsuz durumun giderilmesinde izleyeceği ilke ve esasları belirlemeye yöneliktir.

Standardın kapsamında, hata, hile ve usulsüzlükler arasındaki farklar, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları, bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar, hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması konusunda bağımsız denetçinin sorumluluklarının sınırı, bağımsız denetimin sürdürülebilmesi konusunda tereddüt yaratabilecek istisnai şartlarla karşılaşıldığında yapılacak işlemler açıklanmıştır (Kavut vd., 2009: 85).

Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir. İşletmenin dürüstlük ve etik davranış kültürü çerçevesinde; yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde, işletme

yönetiminin hile ve usulsüzlükleri önlemek üzere gerekli tedbirleri alması ve uygulanacak yaptırımları belirlemesi gerekir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009). Bunun için işletmede iyi bir iç kontrol organizasyonunun tesis edilmesi gerekmektedir. İşletmelerde bu iç organizasyonun tesis edilmesinden ve geliştirilmesinden denetim komiteleri sorumludur. Denetim komitesi görevi gereği hata ve hileler için gerekli kontrolleri yönetim kuruluna sunmak, mevcudu geliştirmek, tespit edilen hata ve hilelerden yönetim kurulu haberdar etmek durumundadır (Kaval, 2008: 84).

Denetçi yolsuzluk ve hilenin ortaya çıkartılması ile ilgili aşağıda belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelidir (TÜDESK, 2008: 194):

- Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini ortaya çıkarmaya yönelik prosedürlerin uygulanması,
- Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riski analizinin finansal tablo düzeyinde ve riskin kabul düzeyinde tanımlanması,
- Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine karşı alınacak tavır finansal tablo düzeyinde olmalı ve personel gözetimi ve atamalarını içermesi,
- Yönetimin kontrol süreçlerinin üzerine çıkması riskine karşı denetim prosedürü tasarlamak ve yürütmek,
- Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine karşı alınacak tavrın belirlenmesi,
- Asılsız olduğu ortaya çıkarılan belgelerin yolsuzluk ve hileden kaynaklı olup olmadığı üzerine araştırma yapmak,
- Yolsuzluk ve hile ile ilgili yönetsel beyanların elde edilmesi,
- Yönetim ve yönetim kurulu ile iletişim içinde olması istenir.

Denetçi denetim çalışmaları sırasında karşılaşılabileceği yolsuzluk ve hile riskine karşı profesyonel şüphecilik (professional scepticism) yaklaşımını elden bırakmaz. Profesyonel şüphecilik elde edilen denetim kanıtlarının sorgulanıp gerekli değerlendirmenin yapılmadan kabul edilmemesini gerektirir.

3.1.1.8. ISA – 250 Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 250, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 7 “*Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standart, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında kanun ve ikincil mevzuata uyum konusunda gerekli düzenlemeleri dikkate alma sorumluluğuna ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir. Bağımsız denetçi, denetimin planlanması ve uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlanmasında, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek kanun ve ilgili diğer mevzuata aykırılık (uygunsuzluk) olup olmadığını tespit etmek zorundadır (Kavut vd., 2009:86).

TÜDESK çevirisinde “uygunsuzluk” SPK tebliğinde “aykırılık” olarak kullanılan terim, bağımsız denetime tabi tutulan işletme tarafından gerçekleştirilen işlemlerde yürürlükteki mevzuata ters düşen hususların kasıt aranmaksızın göz ardı edilmesini ifade eder. Söz konusu işlemlere, işletme bizzat taraf olabileceği gibi işletme adına hareket eden yöneticiler veya işletme çalışanları da taraf olabilir. Bu terimler, işletme yönetici veya çalışanlarının işletmenin faaliyetleriyle bağlantılı olmayan kişisel suiistimallerini içermez (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

İşletme faaliyetlerinin kanun ve ikincil mevzuata uyum içinde hareket etmesi; düzenlemelere aykırılığın ve uygunsuzluğun önlenmesi ve tespiti de işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Büyük işletmelerde bu sorumluluk işletme organı olan denetim komitesi aracılığıyla yerine getirilebilir. Denetçi kanun ve ikincil mevzuata uygunsuzluktan sorumlu tutulamaz. Denetçinin sorumluluğu finansal tablolarda önemli hatalara yol açabilecek uyumsuzlukların tespiti ile sınırlıdır.

Denetçinin uygunsuzluğun tespit edildiği hallerde izlemesi gereken yollar ve yöntemler aşağıda kısaca özetlenmiştir (TÜDESK, 2008: 256–259):

- Denetçi, uygunsuzluk olabileceğine inandığı zaman bulgularını belgelendirmeli ve yönetimle görüşmelidir,

- Denetçi, dikkatini çeken uygunsuzluklarla ilgili olarak, yöneticilerle iletişim kurmalı ya da onların konudan uygun biçimde bilgilendirildiğinden emin olmalıdır,
- Eğer denetçi uygunsuzluğun kasıtlı ve önemli olduğu yargısına sahip ise, gecikmeksizin bulguları açıklamalıdır,
- Denetçi eğer üst yöneticilerin söz konusu uygunsuzluğun tarafı olduğundan şüpheleniyorsa, konuyu varsa denetim komitesi ya da gözetim kurulu gibi daha üst kademedeki bir otoriteye rapor etmelidir,
- Denetçi, uygunsuzluğun finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olduğunu ya da olabileceğini düşünüyorsa bu durumu kullanıcılara raporlaması gerekir.

Denetçi, bütün bu yollar ve yöntemlerin uygulanmasından sonra ortaya çıkarılan aykırılık ya da uygunsuzlukların giderilmesi konusunda eğer işletme yönetiminin düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmediğini görürse, bağımsız denetimin sona erdirilmesi için kurula başvuruda bulunabilir.

3.1.1.9. ISA – 260 Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 260, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 8 “*Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetçi ve işletme yönetimi arasında finansal tabloların denetimi sonucunda ortaya çıkan denetim konularının karşılıklı iletişimine dair standartlar oluşturmak ve bu konuda rehberlik yapmaktır. Bu iletişim sadece işletme yönetimini ilgilendiren denetim konuları ile ilgilidir (TÜDESK, 2008:263). Denetçi, işletme yönetimini ilgilendiren konularla ilgili olarak yönetimden görüşebileceği sorumlu kişileri belirler ve bu belirlemeyi yaparken işletmenin yapısı, denetim sözleşmesi şartları ve ilgili düzenlemelerle ilgili kendi inisiyatifini kullanır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkardığı ve yönetimi ilgilendiren iletişim konuları şunlardır (TÜDESK, 2008:263; SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009);

- Denetim sırasında ortaya çıkabilecek sınırlamalar veya ilave gereksinimler de dahil olmak üzere, denetimin genel yaklaşımı ve kapsamını,
- Muhasebe politikaları ve uygulamalarının seçimini ya da bunlara ilişkin değişiklikleri,
- Finansal tablolarda açıklanması gereken, devam eden bir dava gibi, önemli bir risk veya sorunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini,
- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolara alınmış ya da alınmamış bağımsız denetim düzeltme kayıtlarını,
- İşletmenin sürekliliği üzerinde belirgin bir şüphe uyandırabilecek olaylar ve koşullara ilişkin önemli belirsizlikleri,
- Denetçi ile işletme yönetimi arasındaki uyuşmazlıkları,
- Denetim raporunda yapılması gereken değişiklikleri,
- İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar, işletme yönetiminin dürüstlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorunlar ve yöneticilerin karıştığı hileler gibi yönetimden sorumlu kişilerin dikkatine sunulmasını gerektiren diğer konuları,
- Denetim sözleşmesinde kararlaştırılmış olan diğer konuları içerir.

Denetçi ile yönetim arasındaki iletişim şekli ise sözlü ya da yazılı olabilmektedir. Bunun kararı çeşitli faktörlere göre değişiklik göstermektedir.

3.1.1.10. ISA – 265 İç kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi

IFAC tarafından 2009 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları kitabında yer alan bu standart, TÜDESK tarafından dilimize çevrilmiş 2008 tarihli Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları kitabında ve SPK tarafından yayınlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde yer almamaktadır.

Bu standardın amacı, denetçi ve işletme yönetimi arasında finansal tabloların denetimi sırasında işletmede görülen iç kontrol ile ilgili eksiklik ve uyuşmazlıkların

yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi sorumluluğuna ilişkin ilke usul ve esasları belirlemeye yöneliktir (IFAC, <http://web.ifac.org>: 15.12.2009).

Denetçi, denetimle ilişkili önemli risklerin tespit edilmesi ve uygun denetim prosedürlerinin oluşturulmasında iç kontrol sisteminin eksikliklerini dikkate almalıdır. İç kontrol sisteminin eksikliklerinin saptanmasındaki amaç, iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında bir görüş bildirmek değildir. Bu standart, denetçilere tespit edilen iç kontrol sisteminin eksikliklerini yazılı olarak ve zamanında yönetimden sorumlu kişilere ve yönetime iletilmesini öngörmektedir (Kavut vd., 2009: 86). Bu eksiklikler kurumsal yönetim uygulayan işletmelerde denetim komitesi ile iletişime geçmek suretiyle yapılmaktadır.

3.1.1.11. ISA – 300 Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 300, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 9 “*Bağımsız Denetimin Planlanması*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Denetimde planlama; alınan denetim görevinin zamanında, en az denetim riski taşıyacak ve en ucuz maliyetli olacak şekilde sonuçlandırılabilmesi için denetim alanlarının, kimler tarafından, hangi zaman aralıklarında, hangi denetim teknikleri kullanılarak denetleneceğinin yazılı bir şekilde belirlenmesi şeklinde tanımlanabilir (Kaval, 2008: 98).

Bu standardın amacı, finansal tablolar denetiminin planlanması ile ilgili olarak yapılacak işlemlere ilişkin ilke usul ve esasları belirlemeye yöneliktir. Denetçi, denetimi etkin olarak gerçekleştirebilmek için, denetim çalışmasının başında planlamalıdır. Çalışmasının başlangıcında, denetçi tarafından yapılması gerekenler aşağıda verilmiştir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009):

- Müşteriyle olan ilişkinin ve bağımsız denetim çalışmasının devamına ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- Bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumun ölçülüp değerlendirilmesi ve
- Bağımsız denetim çalışmasının şartlarında mutabakata varılması. (ISA 300/ 6)

Denetçi tarafından oluşturulan denetim planlamasında amaç genel bir denetim stratejisinde içerik, zamanlama ve denetimin yönetilmesine dair detaylı bir yaklaşım oluşturulmasıdır (Hayes vd., 2004: 14). Bu amaç, gerçekleştirilecek sözleşmenin kaynaklarının, tutarının, yapılacak işlerin, denetimin zamanlamasının ve türünün belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur. Denetim stratejisi bir kere belirlendikten sonra, daha detaylı bir denetim planlaması geliştirme yeteneği kazanır (TÜDESK, 2008: 275–276).

Denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanabilmesi için planlama başlangıç aktivitelerinin yerine getirilmesi gerekir. Bu aktiviteleri denetim stratejisi oluşturmak ve denetim planı şeklinde belirtmek mümkündür.

Denetim ekibinden kimlerin, hangi denetim alanlarına hangi tarihlerde tahsis edileceği yanında denetimin kapsam, zamanlama ve hedefinin belirlenmesini sağlamaya yönelik çalışmalara denetim stratejisi adı verilir (Kaval, 2008:100).

Denetim planı, denetim stratejisinden daha ayrıntılı ve denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmeyi amaçlayan ve uygun denetim kanıtları elde etmek için denetim ekibi üyeleri tarafından yerine getirilen denetim prosedürleri, kapsamı ve zamanlamasını da içerisine alan bir plandır (TÜDESK, 2008: 276).

Denetim planı; denetim stratejisi kılavuzu, müşteriye tanıma formu, iç denetimin incelenmesi, risk formu, hile usulsüzlük formu, önemlilik hesaplaması, ilişkili taraflar, işletmenin sürekliliği, grup denetimleri ve program gibi hususları içermelidir (Karaimer, www.izsmmmo.com, 21.12.2009).

3.1.1.12. ISA – 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 315, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 10 “*İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standart, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve

esasları belirlemektir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009). Denetçi, hata veya suistimal sonucu finansal tablolarda yanlış beyan riskinin tayini ve belirlenmesine ve daha ileri denetim tekniklerinin tasarım ve gerçekleştirilmesine yetecek şekilde, iç kontrolü de içerecek, işletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış edinmelidir (TÜDESK, 2008: 291). Bu standarda göre, denetçi, iç kontrollüde içerecek şekilde işletme ve çevresi hakkında risk değerlemesi yapması gerekmektedir.

Risk Değerleme süreci, iç kontrolü de içerecek şekilde iş ortamına ilişkin mevcut verilerin değerlendirilmesi sonrası gelecekteki potansiyel olayların kurum hedeflerinin elde edilmesine etkilerinin ve bu etkilere karşı kurum genelindeki kontrollerin yeterliliğinin analiz edilmesi için geliştirilen sistematik bir yaklaşımdır (Borucu, www.denetimnet.net: 10.01.2010).

Denetçi aşağıda belirtilen risk değerlendirme tekniklerini yerine getirmelidir (TÜDESK, 2008: 294):

- İşletme yönetimi ve işletme yönetimi dışındaki diğer kişilerle görüşülmesi,
- Analitik İnceleme ve
- Gözlem ve inceleme.

Denetim ekibi, işletmenin finansal tablolarına etki edebilecek önemli yanlışlıkları bir araya gelerek tartışmak ve görüş alışverişinde bulunmak zorundadır. Bu görüşmenin amacı, hata veya hile sebebiyle finansal tablolarda meydana gelebilecek hata riskini anlayabilmelerini sağlayarak, uyguladıkları denetim tekniklerinin ek olarak uygulanacak denetim tekniklerini nasıl etkilediğini tespit etmektir.

Denetçi, çalışmalarını yaparken işletmenin iç kontrol sistemini de gözden geçirmeli ve iç kontrol hakkında bir anlayış edinmelidir. Denetçi iç kontrol hakkında geliştirdiği anlayışını, potansiyel yanlış beyanların belirlenmesinde, önemli yanlış beyan riskini etkileyen faktörlerin dikkate alınmasında ve daha ileri denetim tekniklerinin türünün, zamanlamasının ve kapsamının tasarlanmasında kullanılır (TÜDESK, 2008: 305).

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nda iç kontrol yapısı aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009):

- Kontrol çevresi
- Müşteri risk değerlendirme süreci
- Finansal raporlama ve iletişim ile ilgili iş sürecini de içerecek şekilde bilgi sistemi
- Kontrol aktiviteleri
- Kontrollerin gözetimi

İç kontrol terimi yukarıda belirtmiş olduğumuz beş unsuru da içersine alan bir yapıya sahiptir. İç kontrolün bu beş unsurundan birincisi olan kontrol çevresi diğer dört unsur üzerinde bir çeşit şemsiye fonksiyonu görmektedir. Çünkü etkin bir kontrol çevresinin olmaması, diğer unsurları da olumsuz etkiler (Uzay, 2008: 96).

Bilgi Teknolojisi kullanımının muhasebe alanında kullanılmaya başlanması ile birlikte çeşitli yapısal değişiklikler meydana gelmiştir. Bu yapısal değişiklikler denetim alanında da kendisini göstermektedir.

İşletmelerin birçoğu finansal raporlamada ve faaliyetlerinde bilişim teknolojilerini yoğun olarak kullanmaktadırlar. Hala kullanımda manuel unsurlar yer almakla birlikte bilgi teknolojilerinin kullanımı giderek daha çok yaygınlaşmaya başlamıştır. Bilgi işlem kullanım düzeyi iç kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini artırabilir, bilginin doğruluğu ve zamanlılığına katkı sağlar. Ancak bunun yanında çeşitli risklerde taşımaktadır. Bu sebeple denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını tanıması bilgi işlem risklerinin neler olabileceğini göz önünde bulundurması gerekir (Uzay, 2008: 96).

Denetçi, denetim sırasında dikkatini çeken iç kontrollerin tasarımı ve uygulamalarındaki önemli zafiyetlerden işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişileri haberdar eder. Ayrıca denetçi (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009);

- İşletmenin finansal tablolarında hata ya da hileden kaynaklanan önemli yanlışlık şüphelerine ilişkin olarak bağımsız denetim ekibi içinde yapılan tartışmaları ve bu konuda ulaşılan önemli kararları,
- Finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması amacıyla; iç kontrol sisteminin her bir bileşeni dahil, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin bütün yönleri ile kavranmasını sağlayan temel

unsurları; bu amaçla kullanılan bilgilerin kaynaklarını ve risk değerlendirme tekniklerini,

- Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin açıklamalarında tespit edilen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerini belgelerir.

Denetçinin, finansal tablolarda oluşabilecek hata, hile ve usulsüzlükleri değerlendirebilmesi, denetim tekniklerini planlayıp uygulayabilmesi, işletmenin iç kontrol sistemi dahil tüm faaliyet koşullarını ve çevresini kavraması ve değerlendirmesi ile mümkün olacaktır.

3.1.1.13. ISA – 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 320, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 11 “*Bağımsız Denetimde Önemlilik*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, önemlilik kavramı ve bu kavramın bağımsız denetim riski ile olan ilişkisine dair ilke, usul ve esasları belirlemektir. Denetçinin denetim sırasında göz önünde bulundurduğu önemlilik kavramı ve bu kapsamında değerlendirdiği hususların denetim riski ile olan ilişkisine dair hükümleri içermektedir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Önemlilik kavramı gereği, ihtiyaç duyulan bilginin eksik veya yanlış açıklanması eğer finansal tablolara göre karar veren bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek nitelikte ise bu bilgiler önemli bilgiler olarak addedilir.

Denetçi denetim planını oluştururken niceliksel (kantitatif) açıdan önemli yanlış beyanların belirlenebilmesi amacıyla, kabul edilebilir bir önemlilik seviyesi belirler. Önemlilik denetçi tarafından aşağıda belirtilen durumlarda dikkate alınır (TÜDESK, 2008: 356-357):

- Denetim yöntem ve tekniklerinin boyutunu, türünü ve zamanını belirlerken,
- Hataların etkisini değerlendirirken.

Denetçinin denetimi planlama aşamasında son derece yoğunlaşması gereken konulardan biriside işletmenin taşıdığı risklerin ve bu risklerden denetimin sonuçlarına yansıyan risklerin çerçevesinin belirlenmesidir (Kaval, 2008: 109). Bu çerçeve, önemli hususların tespit edilmesi ve bağımsız denetim süresince önemliliğe

ilişkin bu tespitlerin geçerliliğini koruduğu konusunda bağımsız denetçiye yardımcı olur (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Önemlilik ve denetim riski düzeyi arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu ters yönlü ilişkiye bağlı olarak önemlilik seviyesi arttıkça, denetim riski düşer. Denetçi, denetim yöntem ve tekniklerinin kapsamını, zamanlamasını ve şeklini belirlerken önemlilik ve denetim riski arasındaki bu ters yönlü ilişkiyi dikkate alır (TÜDESK, 2008: 358).

3.1.1.14. ISA – 330 Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 330, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 12 “*Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tablolardaki yapılabilecek önemli yanlış beyan risklerine ve denetim sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamalara karşı bağımsız denetçi tarafından yapılacak işlemler ile uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanarak geliştirilmesine yönelik yol gösterici mahiyette ilke, usul ve esasları belirlemektir (TÜDESK, 2008: 362).

Bu standart kapsamında, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilecek işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamına, bağımsız denetçinin mesleki değerlendirmesine bağlı olarak, uygulanacak kontrol testleri ile ek bağımsız denetim tekniklerinin ve analitik testlerin tasarlanmasına ve belgelendirilmesine dair açıklamalara yer verilmiştir (Kavut vd., 2009:89).

Finansal tablo düzeyinde yanlış önemli beyan risklerine yöneltilecek cevaplara ve finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısına, zamanlamasına ve kapsamına bağımsız denetçi karar vermelidir. Bağımsız denetçi, ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarımında aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurur (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009):

- Riskin Önemi
- Önemli yanlışlık riski olasılığı,

- İşlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlarda yapılan açıklamaların özellikleri,
- İşletme tarafından kullanılan belirli kontrollerin yapısı ve özellikle bu yapının manüel veya otomasyona dayalı olup olmadığı ve
- İşletmenin kontrollerinin önemli yanlışlıkları önleme, tespit etme veya düzeltmede etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim kanıtı elde etmesine ilişkin bir beklentisinin bulunup bulunmadığı.

Bu ek bağımsız denetim teknikleri; inceleme, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden uygulama ya da analitik inceleme tekniklerinden oluşur. Zamanlaması şeklinde belirtilen denetçi kararında, bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı zaman veya bağımsız denetim kanıtlarının kullanılacağı dönem veya tarih; kapsamı ise kontrol faaliyetindeki gözlem sayısı veya örnek hacmi gibi belirli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma sayısı ifade edilmektedir (TÜDESK, 2008: 365–368).

Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliği testinin yer aldığı veya detay bağımsız denetim tekniklerinin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ve yaptığı açıklamalar için tek başına yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sunamadığı durumlarda, kontrol testlerini uygulamak zorundadır.

Bağımsız denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında güvence sağlamak için uygulayacağı bağımsız denetim tekniklerini belirler ve kontrollerin işleyiş etkinliğini test ederken bilgi toplama tekniği ile birlikte diğer bağımsız denetim tekniklerini de uygular. Kontrol işleminin zamanlanması, bağımsız denetçinin amacına bağlı olup, kontrollere güvenme periyodunu belirler. Denetçi kontrol testlerinin kapsamını belirlerken uygulama sıklığı, güvenilen süre, denetim kanıtlarının güvenilirliği, kanıtların kapsamı ve kontrollerdeki sapma beklentisi gibi çeşitli hususları göz önünde bulundurur (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Bağımsız denetçi değerlendirilmiş risklere karşı bazı temel bağımsız denetim teknikleri de uygulamaktadır. Bu temel teknikler; işlem türlerine, hesap bakiyelerine, dipnotlara ve bunlarla ilgili işletme yönetimince yapılan bilgilendirmelere ilişkin detay testlerini ve analitik inceleme tekniklerini de içine almaktadır. Zamanlama olarak dönem sonuna yakın ya da dönem sonunda uygulamak uygulamanın etkinliği açısından daha faydalıdır. Kapsamı ise kontrol testleri sonucunda ortaya çıkan iç

kontrol mekanizmalarının etkinliğine göre farklılık gösterebilir (TÜDESK, 2008: 377-382).

Bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen kontrol testleri ile ek bağımsız denetim tekniklerinin ve analitik testleri sonucu elde ettiği denetim kanıtlarından yararlanarak belirlemiş olduğu önemli hata riskinin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir. Bağımsız denetçi uyguladığı teknikleri destekleyen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuna mesleki yargısına göre karar verir.

3.1.1.15. ISA – 402 Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 402, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 13 “*Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standart, muhasebe sistemi ile ilgili kayıtların tutulması ve bilgilerin işlenmesi amacıyla dışarıdan hizmet alan işletmelerin bağımsız denetiminde, söz konusu hizmetlerin işletmenin iç kontrol sistemine olan etkisinin belirlenerek, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bu kapsamda gerekebilecek ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirler (Kavut vd., 2009:89).

Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcıya bağımsız denetim hizmeti verenler tarafından hazırlanan raporu kullanırken, raporun niteliğini ve içeriğini dikkate almak zorundadır. Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin hazırladığı rapor genellikle işletme yönetimi, hizmet sağlayıcı ve müşterileri ile bağımsız denetçilerine yönelik olmakta, bu bakımdan kullanım sınırlamaları bulunmaktadır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

3.1.1.16. ISA – 450 Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

IFAC tarafından 2009 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları kitabında yer alan bu standart, TÜDESK tarafından dilimize çevrilmiş 2008 tarihli Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları kitabında ve

SPK tarafından yayınlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde yer almamaktadır.

Bu standart, denetim sırasında tespit edilen ve eğer varsa, finansal tablolarda düzeltilmemiş olan yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme konusunda denetçi sorumluluğunu açıklamaktadır. Denetçinin amacı, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığı hususunda makul güvence elde etmektir. Bu nedenle, denetçi denetimde tespit edilen yanlışlıkların yapısını değerlendirerek bu yanlışlıkların başka yanlışların var olduğuna ilişkin bir gösterge olup olamayacağını değerlendirmeli ve denetim stratejisi ve denetim planının değiştirilmesine gerek olup olmadığı konusunda karar vermelidir (Kavut vd., 2009:89).

3.1.1.17. ISA – 500 Denetim Kanıtı

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 500, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 14 “*Bağımsız Denetim Kanıtı* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tabloların denetimi esnasında, toplanacak denetim kanıtlarının niteliği ve miktarı ile kanıtların toplanmasına yönelik denetçilerce kullanılacak denetim yöntem, teknik ve prosedürleri hakkında yol göstermek ve bu denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve kullanılması süreçlerine ilişkin hükümleri belirtmektir (TÜDESK, 2008: 396).

“Denetim Kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve belgedir” şeklinde tanımlanır (İSMMMO, 2008: 69).

Standart içerisinde geçen yeterlilik ve uygunluk denetim kanıtları kavramları incelenecek olursa;

Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının miktarının ölçüsü uygunluk ise bağımsız denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup, bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olan bir çalışma olarak tanımlanır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Denetim kanıtının yeterliliği;

- Toplanacak kanıtların miktarına,
- İç kontrol sisteminin etkinliğine,
- Denetlenen hesabın veya hesap gurubunun önemlilik derecesine,
- İşletmenin genel durumuna,
- Elde edilen bilginin kaynağı ve güvenilirliğine göre belirlenir.

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu denetim riskinden etkilenir. Bu risk yüksekse daha fazla miktarda ve kalitede denetim kanıtı gerekli olacaktır (Kurt, 2008: 124–130).

Denetçi denetim kanıtı toplanması sırasında işletme yönetiminin beyanlarından da yararlanır. Denetçi, işletme yönetiminin sunmuş olduğu finansal tabloların gerçeğe uygun olarak beyan edilip edilmediği konusundaki kararını, elde etmiş olduğu denetim kanıtlarını değerlendirerek verecektir.

Denetçi çeşitli yöntemleri kullanmak suretiyle bahsedilen denetim kanıtlarını toplar. Denetim kanıtlarını toplarken kullanılan bu yöntemleri aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür (TÜDESK, 2008: 405–408);

- Kayıt ve belgelerin incelenmesi,
- Maddi duran varlıkların denetimi,
- Gözlem,
- Soruşturma ve teyit (Doğrulama),
- Yeniden hesaplama ve sağlamasını yapma,
- Yeniden uygulama,
- Analitik inceleme yöntem ve teknikleridir.

3.1.1.18. ISA – 501 Denetim Kanıtı – İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 501, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 15 “*Bağımsız Denetim Kanıtı- Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, ISA–500 standardına ek olarak, finansal tablolarda yer alan özellikli hesap bakiyeleri ile diğer belirtilmiş dipnot açıklamalarına yönelik

uygulamalara ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçinin belirtilen bu konularda denetim kanıtı bulmasına yardımcı olmaktır.

Bu standart, denetçiye aşağıda belirtilen bölümlerle ilgili elde edilecek denetim kanıtları ile yol göstermektedir (TÜDESK,2008: 410).

- Stokların fiziki sayımına katılım,
- Dava ve iddialarla ilgili soruşturma,
- Uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi ve açıklaması,
- Bölümlere göre bilgilendirme.

Bölüm A: Stokların fiziki sayımına katılım

Denetçi tarafından stok sisteminin güvenilirliği ve stokların gerçekte var olduğundan ve finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtıldığından emin olmak amacı ile yılda en az bir kez fiziki stok sayımı yapılması gerektiğini konusu üzerinde durulur. Ayrıca yönetimden denetçinin yararlanması amacı ile sayım ile ilgili yöntemleri belirlemesi beklenir.

Bölüm B: ISA–505 olarak değiştirilmiştir

Bölüm C: Dava ve iddialarla ilgili soruşturma

Bir işletmeyi ilgilendiren dava ve iddiaların finansal tablolar üzerinde önemli etkileri söz konusu olabilir. Bu yüzden, bu dava ve iddiaların dipnotlarda açıklanması ve/veya etkilerinin finansal tablolara yansıtılması gerekir. Denetçi, işletmeyi ilgilendiren ve finansal tablolar üzerinde hata ile sonuçlanabilecek bu dava ve iddiaya ilişkin bilgi sahibi olabilmek amacıyla gerekli yöntemleri uygulamalıdır.

Bölüm D: Uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi ve açıklaması

İşletmenin yapmış olduğu uzun vadeli yatırımların finansal tablolar açısından önemlilik derecesi yüksek ise, denetçinin uzun vadeli yatırımların değerlendirme ve açıklamasına ilişkin uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.

Uzun vadeli yatırımlarla ilgili yapılan denetim genellikle; işletmenin uzun vadede yatırımlarını devam ettirip ettiremeyeceğine ilişkin kanıtların değerlendirilmesini, söz konusu yatırımların uzun vadeli yatırım olarak devam ettirilip ettirilemeyeceğinin işletme yönetimi ile görüşülmesini ve bunlarla ilgili yazılı açıklamaların elde edilmesini içerir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Bölüm E: Bölümlere göre değerlendirme

Finansal tablolar açısından bölümlere göre bilgilendirmenin önemli olduğu durumlarda, denetçi finansal raporlama standartları çerçevesinde sunuş beyanları ve dipnot açıklamalarının yapıldığına ilişkin uygun ve yeterli denetim kanıtını temin etmelidir (TÜDESK,2008: 416).

3.1.1.19. ISA – 505 Dış Kaynaktan Doğrulamalar

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 505, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 16 “*Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetçinin denetim kanıtı toplama yönteminden biri olan dış teyit yönteminin uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçinin dış teyit yöntemi ile denetim kanıtı bulmasına yardımcı olmaktır.

Dış teyit yöntemi (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009):

- Banka hesap bakiyeleri ve bankadaki işletme ile ilgili diğer bilgiler,
- Ticari alacak bakiyeleri,
- Üçüncü taraflarca işlenmek üzere veya konsinye olarak gümrüklü antrepolarda tutulan stoklar,
- Avukatlar veya finansörler tarafından emanet veya teminat olarak tutulan tapu senetleri,
- Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin kayıtlarında izlenen, ilgili saklama kuruluşu nezdindeki sermaye piyasası araçları,
- Alınan krediler ve
- Ticari borç bakiyeleri gibi, tutar ve hususların teyit edilmesi amacıyla kullanılır

Bu standardın bir gereği olarak denetçi, varsayımsal olarak, yeterli miktarda denetim kanıtı toplamak için dış teyit kullanımına ihtiyacı olup olmadığını belirlemelidir. Bunu belirlerken denetçi, yanlış beyan risklerinin değerlendirmesini dikkate almak zorundadır ve planlanan denetim prosedürlerinden denetim kanıtlarının, yanlış beyan riskinin kabul edilebilir düzeydeki bir seviyeye nasıl indirilebileceği gibi hususları göz önünde bulundurmalıdır (Kavut vd., 2009:91).

3.1.1.20. ISA – 510 İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 510, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 17 “*İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tabloların denetiminin ilk kez yapılması durumunda ya da bir önceki dönem finansal tablolarının başka denetçiler tarafından denetlenmesi durumunda açılış hesaplarının denetimine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçiye uygulama konusunda yardımcı olmaktır.

İlk denetim işlemleri için denetçi aşağıda belirtilen usullere uygun olarak, yeterli miktarda uygun denetim kanıtı toplamalıdır.

- Açılış hesapları, cari dönem finansal tablolarını önemli şekilde etkileyebilecek hataları içermemelidir.
- Önceki dönem kapanış hesapları, cari döneme doğru taşınmalı ya da uygun ise endekslenmiş olmalıdır,
- Uygun muhasebe politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmalı ya da muhasebe politikalarındaki değişiklikler uygun ve doğru bir şekilde gösterilmeli ve açıklanmalıdır (TÜDESK,2008: 434).

Denetçi cari dönem muhasebe politikaları ile ilgili olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edememişse ve bu bilgiler uygun olarak açıklanmamış ise denetçi duruma uygun olarak şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir.

3.1.1.21. ISA – 520 Analitik İnceleme Teknikleri

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 520, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 18 “*Analitik İnceleme Teknikleri*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetim kanıtı elde edilmesinde kullanılan analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetçinin yapacağı uygulamaya ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçiye uygulama konusunda yardımcı olmaktır.

Analitik incelemeler; finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi şeklinde yapılan incelemelerdir. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü için kanıt toplamak

veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkartmaktır (İSMMM, 2008: 83).

Analitik inceleme teknikleri denetim sürecinde farklı safhalarda (Kavut vd., 2009: 92-93);

- İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme yöntemi olarak,
- İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testler yerine daha etkili veya etkin olduğunda bağımsız denetim teknikleri olarak ve
- Bağımsız denetimin son aşamasında finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılır.

Denetçi denetimin sonunda genel değerlendirme sırasında analitik incelemeler yapmak suretiyle işletme hakkında edinmiş olduğu bilgiler ile finansal tablolarda sunulmuş bilgilerin birbiri ile tutarlı olup olmadığını araştırmalıdır.

Denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygulayarak, önemli sapmalar ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsız ilişkiler veya tahmin edilen tutarlarda sapmalar tespit ettiğinde, konuyu araştırmak ve yeterli açıklama ve uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

3.1.1.22. ISA – 530 Denetim Örneklemesi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 530, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 19 “*Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetim prosedürleri hazırlarken denetim örneklemesi ve diğer testlerin nasıl uygulanacağına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve bu yöntemlerin seçimi hakkında yol göstermektir.

Denetim örneklemesi, denetime konu olacak işlem ve olayların veya herhangi bir hesap bakiyesi içindeki tüm alt hesapların değil de, bunların içinden seçilmiş

belirli sayıda örneğin incelenmesi ve bundan çıkan sonuçların tüm hesabı temsil ettiğinin kabul edilmesidir (Kaval, 2008: 156).

“Denetim Örnekleme” bütün örneklem birimlerine seçilme şansı verir ve bir işlem grubunda ya da hesap bakiyesindeki kalemlerin %100 ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Denetim örneklemeinde istatistiksel olan ya da olmayan bir yaklaşım kullanılabilir (TÜDESK, 2008:451).

İstatistikî ya da istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımlarından hangisinin kullanılacağına dair verilecek karar, bağımsız denetçinin belirli bir durumda yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını en etkin şekilde nasıl elde edeceğine dair mesleki kanaatine bağlıdır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

İstatistikî örnekleme, tamamen bilimsel sonuçlardan elde edilen bilgilerin genelleştirilmesi yoluyla yapılan bir yöntemdir. İstatistikî örneklemede nitel ve nicel olmak üzere iki temel model vardır. İstatistikî olmayan örnekleme ise tamamen denetçinin daha önceki tecrübeleri ve mesleki yargısına dayanmaktadır.

Denetçi örneklem sonuçlarını değerlendirmek suretiyle kabul edilebilir olup olmadığına karar verir.

3.1.1.23. ISA – 540 Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 540, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 20 “*Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin denetimi ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemek ve uygulama hakkında denetçiye yol göstermektir.

Muhasebe tahmini, kesin ölçüm yapılamayan durumlarda bir muhasebe kaleminin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesidir. Muhasebe tahmini gerektiren işlemlere ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiştir (TÜDESK,2008: 475).

- Stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı ve alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılıkları,
- Sabit kıymet maliyetlerinin tahmini faydalı ömürleri üzerinden ayrılan karşılıklar,

- Gelir tahakkukları,
- Ertelenmiş vergi,
- Dava karşılıkları,
- Yapılmakta olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan zararlar,
- Garanti kapsamları için ayrılan karşılıklar.

3.1.1.24. ISA – 550 İlişkili Taraflar

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 550, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 22 “*İlişkili Taraflar*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal raporlamanın bir parçasını oluşturan Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 24, “İlişkili Taraf Açıklamaları” veya benzer diğer bir standardı göz önünde bulundurmaksızın, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler ile ilgili uygulanacak denetim teknikleri ve denetçinin sorumlulukları ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemek ve uygulama hakkında denetçiye yol göstermektir.

Denetçi, ilişkili taraflarla yapılan işlemleri incelerken, bu işlemlerin doğru olarak kaydedildiği ve açıklandığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Denetçi, ilişkili taraflara ve bu taraflarla yapılan işlemlere dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemediyse ya da finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olmadığı kanaatine ulaşırsa, bağımsız denetim raporunda, duruma uygun olarak şartlı ya da olumsuz görüş vermek ya da görüş bildirmekten kaçınmak zorundadır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

3.1.1.25. ISA – 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 560, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 23 “*Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetçinin işletmenin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin sorumluluklarını ve bu olayları değerlendirmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Bu standartta “Bilanço tarihinden sonraki olaylar” terimi finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylarla, denetçinin rapor tarihinden sonra ortaya çıkan hususları ifade etmektedir. Denetçi, denetim çalışmalarında bilanço tarihinden sonraki ancak finansal tablolar yayınlanmadan önceki dönemde ortaya çıkan olayları ve denetim raporundaki etkisini göz önüne almalıdır (Kavut vd., 2009:95).

3.1.1.26. ISA – 570 İşletmenin Sürekliliği

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 570, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 24 “ *İşletmenin Sürekliliği*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, yönetim kademesinin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmesini de göz önüne alarak, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin devamlılığı ilkesi ile ilgili, denetçilerin finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğuna ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

İşletmenin sürekliliği varsayımı finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkelerden biridir. Bu varsayım nedeniyle, işletme yönetiminin, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirmeyi her durumda yapması zorunludur. Denetçiye düşen sorumluluk ise, denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkındaki önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurmaktır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

3.1.1.27. ISA – 580 Yazılı Teyitler

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 580, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 25 “ *İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetim kanıtı olarak yönetim kademesi tarafından yapılan beyanların kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi sırasında uygulanacak prosedürler ile yönetimin beyanda bulunmayı reddetmesi halinde

yapılması gereken uygulamalara ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçiye yol göstermektir.

Denetçi, işletme yönetiminin bu tarz bir sorumluluğu kabul ettiğine dair kanıtı; yönetimden sorumlu kişilerin ilgili toplantı kayıtlarından veya yönetim kademesinden yazılı teyit almak ve finansal tabloların imzalı kopyalarını elde etmek suretiyle sağlayabilir (Kavut vd., 2009:96).

Denetçi eğer gerekli olduğunu düşündüğü teyidin yönetim kademesi tarafından verilmemesi durumunda, bunu bir kapsam sınırlaması kabul ederek şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurmalıdır.

3.1.1.28. ISA – 600 Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi

Uluslararası Denetim Standartları ISA – 600, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 26 “*Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildiren bağımsız bir denetçinin, bu finansal tablolara dahil olan bir veya daha çok işletmenin finansal bilgileri üzerinde çalışan diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından faydalanması halinde izleyeceği ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçiye yol göstermektir.

Asıl denetçi diğer denetçinin çalışmalarından faydalanması halinde söz konusu çalışmaların denetimi nasıl etkileyeceğini belirlemeli, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilecek şekilde denetim yöntem ve tekniklerini planlamalı ve uygulamalıdır (TÜDESK, 2008: 556-557).

Asıl denetçi eğer diğer denetçinin çalışmalarını kullanamayacağı kararını verirse şartlı görüş bildirme ya da bunu bir kapsam sınırlaması kabul ederek görüş bildirmeme yoluna başvurmalıdır.

3.1.1.29. ISA – 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 610, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 27 “*Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, denetçinin denetim sırasında iç denetim çalışmalarından yararlanması sırasında izleyeceği ilke, usul ve esasları belirlemek ve denetçiye yol göstermektir.

İç Denetim, işletme içersinde bağımsız bir biçimde kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir yönetim fonksiyonudur. Ayrıca işletmenin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde hareket etmesine yardımcı olur ve faaliyetleri ile belirlenmiş bu ilkelerin sağlıklı bir şekilde oluşturulmasına katkıda bulunur.

Bağımsız denetçinin amacı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporu hazırlamak iken, iç denetimin amacı yönetimin isteklerine göre değişmektedir. Farklı amaçlar taşıdıkları düşünülse de iç denetimin bazı yönleri bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamını belirlemede yararlı olabilir (TÜDESK, 2008: 563).

Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarından yararlanmayı planlarken, iç denetimin ilgili döneme ilişkin taslak planını göz önünde bulundurur ve söz konusu planı denetimin mümkün olan en erken aşamasında tartışmaya sunar. İç denetçilerle belirli aralıklarla toplantı yapılması, bağımsız denetçilerle iç denetçilerin işbirliğini daha etkin kılar (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Denetçi finansal tablo denetimine ilişkin yararlanacağı iç denetim çalışmalarını kullanmadan önce, bu bilgilerin bağımsız denetim amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi yaparken aşağıdaki şartları taşıyıp taşımadıklarına bakacaktır;

- İç denetim çalışmasının yeterli mesleki tecrübe ve bilgiye sahip kişilerce hazırlanıp hazırlanmadığına,
- Ulaşılan sonuçlarla ilgili yeterli derecede kanıt toplanıp toplanmadığına,
- Ulaşılan sonuçlarla ortaya çıkartılan iç denetim raporunun tutarlı olup olmadığına,
- İç denetim tarafından ortaya çıkartılan olağanüstü hususların çözüme ulaştırılıp ulaştırılmadığına bakacaktır.

3.1.1.30. ISA – 620 Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 620, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 28 “ *Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, bir uzman görüşünden denetim kanıtı olarak yararlanabilmek için izlenecek yol ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

“Uzman” muhasebe ve denetim dışında kalan herhangi bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip kişi ve kurum olarak tanımlanmaktadır.

Uzman;

- İşletme veya denetçi tarafından sözleşme yapılmış veya
- İşletme veya denetim firması tarafından istihdam edilen bir personel olabilir (TÜDESK, 2008: 571).

Uzman çalışmasının kullanılmasının planlanması aşamasında, bağımsız denetçi, uzmanın meslekî yeterliliğini değerlendirir. Bu kapsamda, uygun bir meslek örgütünden alınmış bir sertifika, lisans belgesi veya uzmanın söz konusu örgüte üyeliğini gösterir bilgi ile uzmanın denetim kanıtı aranan alandaki tecrübesi ve itibarı göz önüne alınır (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Denetçi denetim kanıtı olarak sunulan uzman raporunun uygunluğunu değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi yaparken de kullanılan kaynakların verileri, kullanılan varsayım ve uygulanan yöntemlerin geçmiş dönemlerle uygunluğu ve elde edilen bu sonuçların denetim prosedürleri ile desteklenip desteklenmediğine dikkat etmelidir.

3.1.1.31. ISA – 700 Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 700, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 29 “ *Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, finansal tabloların bağımsız denetimi sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporları ile söz konusu finansal tablolara ilişkin

bağımsız denetim görüşü oluşturulmasında dikkate alınacak ilke, usul ve esasları belirlemek ve uygulama konusunda yol göstermektir.

Bağımsız denetçi görüşü, finansal tablolar ile ilgili olarak toplanan, incelenen ve değerlendirilen denetim kanıtlarından sonra oluşmaktadır. Bağımsız denetçi raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünden oluşur.

Bağımsız denetim çalışması sonucunda düzenlenen bir bağımsız denetim raporunun aşağıdaki temel unsurları içermesi gereklidir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009):

- Başlık,
- Muhatap,
- Giriş paragrafı,
- İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
- Bağımsız denetçi görüşü,
- Diğer raporlama yükümlülükleri,
- Bağımsız denetçinin imzası,
- Bağımsız denetim raporunun tarihi ve
- Bağımsız denetim kuruluşunun adresi.

3.1.1.32. ISA – 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 701, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) 2009 da yapmış olduğu son düzenleme ile kaldırılmıştır. Bu standardın yerine Uluslararası Denetim Standardı ISA – 705 ve Uluslararası Denetim Standardı ISA – 706 nolu standartlar getirilmiştir.

SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde başlık olarak yer almamakla birlikte Kısım 30 “ *Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı ve Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları* ” adlı başlıkta yer alan konuları ele almaktadır.

Bu standart denetçinin, ISA –700 belgesine dayanan bir görüş oluştururken, evvelki mali görüş belgesinde değişiklik yapması gerektiğinde taşıması gereken uygun raporlama sorumluluklarını belirtir.

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA-700) üç tür geliştirilmiş görüş belgesini kapsar; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma. Hangi türün seçileceği, şu şartla bağlıdır:

- Mali tablolardaki yapısal yanlışlıklar veya mali denetim için yeterince uygun kanıt bulunmaması durumlarındaki geliştirme gerekliliği,
- Denetçinin, mali durumun mevcut veya olası etkilerinin kapsamına göre edineceği kanaat (IFAC, www.ifac.org : 06.05.2010).

Bu standardın amacı, denetçi görüşünde değişiklik yapılmasını gerektiren hususların nasıl uygulanacağına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve uygulama konusunda yol göstermektir (Kavut vd., 2009:99).

Standartta denetçinin amacı aşağıda belirtilmiş durumlarda, mali tablolarda uygun şekilde geliştirilmiş görüş belgeleri hazırlamaktır şeklinde belirtilmiştir.

- Elde edilen mali denetim kanıtına istinaden, denetçinin mali tabloların tamamı ile hatasız olmadığı sonucuna varması.
- Denetçinin, mali tabloların tamamı ile hatasız olmadığı sonucuna varmak için yeterince uygun denetim kanıtı edinmemesi (IFAC, www.ifac.org : 06.05.2010).

3.1.1.33. ISA – 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA-706) denetim raporunda denetçinin iletişimde dikkat çekilmesini gerekli gördüğü:

- Mali tablolarda sunulan veya ifşa edilen bir konu veya konuların kullanıcıların mali tabloları kavrayışı için önemli olduğunda kullanıcıların dikkatini bunlara çekmek gerektiği zaman; veya
- Mali tablolarda sunulan veya gösterilenlerin dışında kullanıcıların denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçinin raporunu kavrayışına ilişkin herhangi bir konuya veya konulara dikkat çekmek gerektiği ile ilgilidir.

Mali tablolar üzerinde bir fikir oluşturmuş olan denetçinin amacı denetçinin yargılarıyla gerekli gördüğü zaman denetçi raporunda açık ek bildirimler (iletimler) vasıtasıyla kullanıcıların dikkatini şunlara çekmektir:

- Mali tablolarda uygun biçimde sunulmuş veya ifşa edilmiş (açıklanmış) olsa bile kullanıcıların mali tabloları anlaması için önemli olan bir konuya ve;
- Uygun olması şartıyla kullanıcının denetim anlayışına, denetçinin sorumluluklarına veya denetçinin raporuna ilişkin diğer herhangi bir konuya dikkat çekmektir (IFAC, www.ifac.org : 06.05.2010).

3.1.1.34. ISA – 710 Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 710, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 31 “*Karşılaştırmalı Bilgiler*” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili denetçinin sorumluluklarını belirlemeye ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir.

Denetçi karşılaştırmalı olarak verilen bilgilerin denetime tabi tutulan finansal tabloların denetiminde uygulanan finansal raporlama standartları ile tüm önemli açılardan aynı olduğuna dikkat etmelidir (TÜDESK, 2008: 610). Ayrıca ilgili finansal raporlama sistemine uygunluğu konusunda denetim kanıtlarının yeterli olup olmadığına bakmalıdır.

Finansal tabloların hazırlanmasında iki farklı sunum şekli olabilir ve bu farklı durumlar için denetçinin sorumluluğu ve görüş kapsamı da farklıdır (Kavut vd., 2009:100).

- Karşılaştırmalı olarak verilen bilgiler “Önceki Dönem Tutarları” olarak sunulmuşsa; cari dönem finansal tablolarının bir parçası kabul edilir ve denetçi görüşü sadece cari yıl finansal tabloları üzerinde verilir.
- Karşılaştırmalı olarak verilen bilgiler “ Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” şeklinde sunulmuşsa; cari dönem finansal tablolarının bir parçası değildir ve denetçi görüşü her iki dönemi de kapsayacak şekilde verilir.

3.1.1.35. ISA – 720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 720, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 32 “ *Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan ancak, denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı diğer bilgilerin kontrolüne ve bu bilgilerin bağımsız denetimde dikkate alınmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

İşletme yönetiminden sorumlu kişilerce hazırlanmış faaliyet raporları, izahname ve sirküler, personele ait bilgiler ve finansal oranlar gibi çeşitli bilgiler diğer bilgiler şeklinde örneklendirilebilir.

3.1.1.36. ISA – 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 800, SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Kısım 33 “ *Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu* ” adlı başlığa karşılık gelmektedir.

Bu standardın amacı, özel amaçlı bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında aşağıda belirtilen konularda denetçinin uygulayacağı ilke, usul ve esasları belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir. Bu konular (TÜDESK, 2008: 637);

- Genel muhasebe ilkelerine uygun biçimde hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tabloları,
- Finansal tabloların unsurlarını, bu kapsamda; genel amaçlı tam set finansal tablolardan herhangi birine veya finansal tablolarda yer alan belirli hesap gruplarını veya herhangi bir hesap kalemine ya da alt hesaplarını,
- Sözleşme koşullarının tespitine ilişkin ve

- Özet finansal tablolara ilişkin, özel amaçlı denetim raporları hakkındaki hükümleri kapsar.

Denetçi, özel amaçlı bağımsız denetimin raporlarının hazırlanması sürecinde elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarını görüşüne dayanak oluşturmak üzere inceler, değerlendirir ve açık görüşünü içeren rapor hazırlamak suretiyle bildirir.

3.1.1.37. ISA – 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem Veya Unsurun Denetimi

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 805, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) 2009 da yapmış olduğu son düzenlemede yer almıştır. Bu standart başlık olarak SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde yer almamaktadır.

Bu standardında ISA - 800'de olduğu gibi amacı, özel amaçlı muhasebe çerçevesine göre hazırlanacak olan finansal tabloların veya finansal tablo kalemlerinin denetimine ilişkin denetçinin uygulayacağı ilke, usul ve esasları belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir.

3.1.1.38. ISA – 810 Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları

Uluslararası Denetim Standardı ISA – 810, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) 2009 da yapmış olduğu son düzenlemede yer almıştır. Bu standart başlık olarak SPK tarafından Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde yer almamaktadır.

Bu standart, özet finansal tablolar hakkında denetim raporu hazırlamaya ilişkin olarak denetçinin uyması gereken sorumluluğu ile ilgili ilke, usul ve esasları düzenler.

Denetçi, özet finansal tabloların denetlenmesi ve rapor hazırlanmasına ilişkin sözleşmeyi kabul etmenin ya da etmemenin uygunluğuna karar vermeli, şayet özet finansal tablolar için rapor hazırlamayı kabul ederse, elde edilen kanıtlardan çıkan sonucu temel alarak özet finansal tablolara ilişkin görüş vermelidir (Kavut vd., 2009:100).

3.2. DENETİM KOMİTESİ KAVRAMI VE GENEL NİTELİKLERİ

Son yıllarda halka açık büyük şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları, şirket finansal tablolarında ortaya çıkan hata ve hileler ve yasal olmayan faaliyetler finansal raporların kalitesini ve denetim sürecini yeniden değerlendirmeyi gerekli kılmıştır. Buna bağlı olarak halka açık şirketlerin pay sahipleri başta olmak üzere tüm ilgililerin ve kamu kurumlarının menfaatlerini korumaya yönelik hukuki nitelikteki uygulamalara yönelik artmıştır.

Bu yönelişlerde, ABD'de yaşanan şirket skandalları sonrasında şirketlerin şeffaflık, adil olma, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde faaliyet gösterebilmelerini sağlamaya yönelik olan kurumsal yönetim kavramı ön plana çıkmıştır. Bu çalışmaların başarılı olabilmesi için öncelikle denetim olgusunun güvence altına alınması gerekmektedir. 2002 yılında kabul edilen Sarbanes - Oxley yasası ile kurumsal yönetim uygulamasının bir parçası olan denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğunun artırılması ve bağımsız denetçiler ile daha çok işbirliği geliştirme çabası hedeflenmiştir.

Kurumsal yönetimde denetim komitelerinin şeffaflık ve dürüstlüğün sağlanmasında ve denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesindeki önemi üzerinde durulmuştur.

Ülkemizde de SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) tarafından yapılan düzenlemelerle denetim komitesi uygulaması başlatılmıştır.

3.2.1. Denetim Komitesi Kavramı ve Fonksiyonları

Denetim Komitesi, kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının etkinliğinin artırılmasına, yaşanan şirket yolsuzlukları, finansal tablo hileleri ve sunulan raporlara olan güvensizliği gidermeye yardımcı olmak amacıyla kurulan yönetim birimidir.

Denetim komitesi kavramının ulusal ve uluslararası alanda kabul gören kavramlarından bazıları şunlardır;

“Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur”

(Arens ve Loebbecke, 2000: 84)

“Sarbanes – Oxley Yasasının’nda “ *Denetim komitesi bir şirketin finansal raporlama ve denetim sürecinin izlenmesi amacıyla yönelik olarak genel kurul üyeleri tarafından kendi üyeleri arasından oluşturulan bir komite veya benzeri yapı*” olarak tanımlanmıştır (Demirbaş, 2006: 108).

Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), denetim komitesini “*Denetimden Sorumlu Komite şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem altında tutulmasına yönelik çalışma ve öneride bulunan ve en az iki üyeden oluşan komitedir*” şeklinde tanımlamıştır (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

TUSİAD’a göre “*Denetim komitesi kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf şekilde yapılmasını sağlayan ve en az üç üyeden oluşan komitedir*” (TUSİAD, 2002: 25).

Denetim komitesinin fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir (Gerakan ve Pehlivan, www.modav.org.tr, 15.12.2009);

- İşletme yönetimine yardımcı olmak,
- Finansal raporlama sürecini izleyerek gerçeğe uygun finansal raporların üretilmesine olanak sağlamak,
- Yönetim başarısızlıklarına, hata ve hilelere engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumak,
- Bağımsız denetim ve iç denetim çalışmalarını gözlemleyerek bağımsız ve iç denetçilere yardımcı olmaktır.

3.2.2. Denetim Komitesinin Örgütsel Yapısı, Görev ve Sorumlulukları

3.2.2.1. Örgüt Yapısı

Denetim komitesi; muhasebe, mali raporlama ve iç kontroller ile ilgili sistemleri, iç ve dış denetim süreçlerini yönetim kurulu adına izleyerek ve gözetimini yaparak yönetim ve denetim arasında köprü olan bir yapıya sahiptir (Deloitte, 2007a: 2).

Denetimden sorumlu komite yönetim kurulu tarafından oluşturulmaktadır. Oluşturulan denetim komitesinde yer alan üyelerin şirket içersinde icrai görevi bulunmamalıdır. Ayrıca denetim komitesi üyelerinin görev, yetki ve sorumluluklarını açık bir şekilde tanımlayacak bir yönetmeliğinde bulunması gerekir.

Denetim komitesi kuruluş sürecinde tartışılan konuların başında komite üye sayısının ne olacağı üzerinedir. Bu yüzden komite sayısına ilişkin uygulamalar ülkeden ülkeye çeşitlilik göstermektedir.

Komitenin büyüklüğüne ilişkin iki nokta dikkate alınmalıdır. Komite görüş ve tecrübesini birleştirecek kadar büyük ancak etkin olarak çalışacak kadar küçük olmalıdır. Her işletme kendi şartlarına bağlı olarak denetim komitesi üye sayısını belirlemelidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 134).

Ülkemizde denetim komitesi kuruluşu ve sürecine ilişkin SPK (Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir; (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

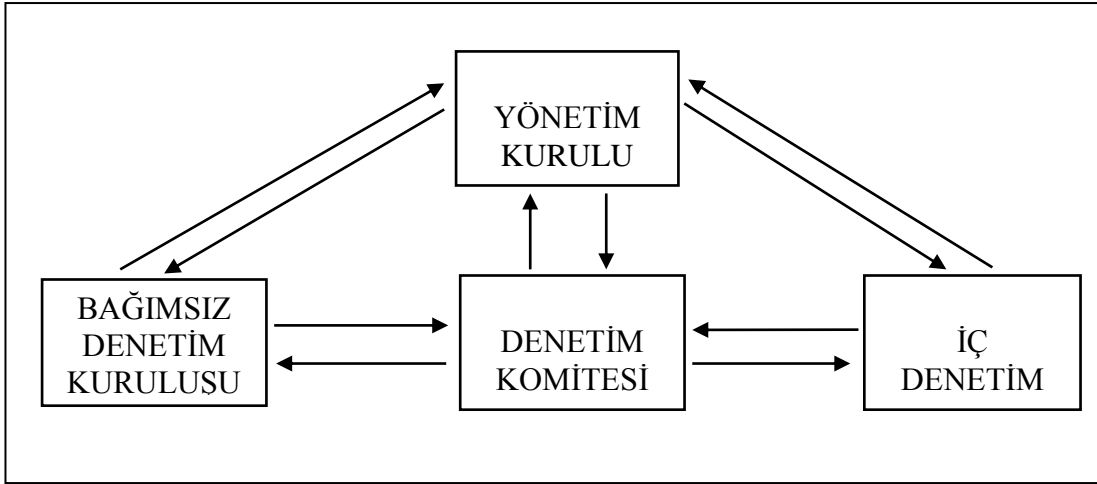
- Denetim komitesi, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların, yönetim kurulunca kendi üyeleri arasından seçilen ve en az iki üyeden oluşması zorunludur. Komitelerin iki üyeden oluşması halinde her ikisi, ikiden fazla üyenin bulunması halinde ise üyelerin çoğunluğu icrada görevli olmayan üyelere olmalıdır,
- Denetim komitesi, gerekli gördüğü yöneticiyi, iç ve bağımsız denetçileri toplantılarına davet edebilir ve görüşlerini alabilir. İç denetçi, denetimden sorumlu komiteye rapor verir,
- Denetimden sorumlu komite, en az üç ayda bir toplanır ve toplantı sonuçlarını yönetim kuruluna sunar. Bağımsız denetim kuruluşu, denetimden sorumlu komitenin yaptığı mali tablolara ilişkin değerlendirme toplantılarına iştirak eder ve çalışması hakkında bilgi verir.

TÜSİAD'a göre denetim komitesinin yapısı ise (TÜSİAD, 2002: 25);

- Denetim komitesi en az üç üyeden oluşmalıdır,
- Bu komitenin başkanı ve üyelerinin çoğunluğu bağımsız üyelere seçilmelidir. Bu üyeler mutlaka yeterli derecede finansman, muhasebe ve temel olarak şirketler mevzuatından haberdar olmalıdır,
- Komitenin çalışma süresi yönetim kurulunun çalışma süresi ile paralel olmalı, yani yönetim kurulu yeniden seçilme aşamasına geldiğinde komite yeniden oluşturulmalıdır.

Denetim komitesinin işletme kurumsal yönetim örgüt şeması içerisindeki yeri aşağıdaki gibidir.

Şekil 3.1. Denetim Komitesinin Kurumsal Yönetim Örgütündeki Yeri



Şekil 3.1’de görüldüğü gibi denetim komitesi üyeleri kurumsal yönetim örgütü içerisinde yönetim kurulu, iç denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları ile sürekli etkileşim içersindedir.

3.2.2.2. Görevleri ve Sorumlulukları

Denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını gözetim, raporlama ve planlama görev ve sorumluluğu şeklinde sınıflandırmak sureti ile inceleyebiliriz.

Denetim komitesinin gözetim görevleri; finansal raporlamanın, bağımsız denetimin, iç kontrolün ve iç denetimin gözetimi olmak üzere 4 temel başlıkta toplanmaktadır (Dağlı, 2000: 30–31).

a) Finansal Raporlamanın Gözetimi

- Üçüncü kişilere yönelik raporların özellikle yıllık raporların adil, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olmak,
- Yönetim kurulu adına yönetimle bağımsız denetçi arasında mutabakat sağlamak,

b) Bağımsız Denetimin Gözetimi

- Bağımsız denetçilerin görevlerini gereği gibi yapıp yapmadıkları hususunda gözetim yapmak ve yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Yönetim kuruluna bağımsız denetimin kapsamı ve derinliğinin yeterli olduğu ve gereği gibi yerine getirildiği konusunda güven vermek,

- Bağımsız denetçinin yeniden atanması veya görevden alınması hususlarında yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetçiye ödenecek ücret konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak.

c) İç Kontrolün Gözetimi

- İşletmenin iç kontrol düzenlemelerinin hem operasyonel hem de finansal raporlama kontrollerinin sistematik incelemesinin yeterliliğine ve iç kontroldeki zayıflıklara ilişkin yönetim kurulu adına gözetim yapmak,
- Bağımsız denetçinin yönetim mektubunu dikkate almak,
- İç kontrole ilişkin belirli konularda özel araştırmalar yapmak üzere görevlendirme yapmak,
- İç denetim birimi başkanından yönetimin maliyeti veya diğer özelliği nedeniyle risk olarak nitelendirdiği denetim bulguları hakkında bilgi sahibi olmak.

d) İç Denetimin Gözetimi

- İç kontrol biriminin prosedürünü dikkate alarak söz konusu prosedürün yeterli olmasını sağlama ve prosedürün hazırlanmasında tavsiyelerde bulunma,
- İç denetim birimi başkanının atanması ve görevinin sona ermesini onaylama,
- İç denetim biriminin planını uygunluk açısından gözden geçirme,
- İç denetim biriminin yeterli kaynağa sahip olup olmadığı hususunda yönetim kurulunu bilgilendirme,
- İç denetim birimi sorumlusundan iç denetime ilişkin,
 - İç denetimin planlanan gelişim süreci, planlamada değişim varsa nedenlerine,
 - Denetim esnasında tespit edilen özellikle önemli olmasına rağmen yönetim tarafından yeterli hassasiyetin gösterilmediği aksaklıklara, ilişkin faaliyet raporları alma.

Denetim komitesinin gözetim görevi yanında başka bir görevi raporlama görevidir. Komite ortaklarına bir rapor sunmalı ve bu raporda finansal raporlama süreci ile ilgili yaptığı faaliyetlerle ilgili olarak açıklamada bulunmalıdır (Demirbaş

ve Uyar, 2006: 159). Bu amaçla komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kez toplanır ve bu toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna rapor şeklinde sunulur (Deloitte, 2007a: 3).

Denetim komitesinin planlama görevi ise, komitenin işletmenin finansal muhasebe ve denetim süreçlerini izlemek ve denetlemek gibi temel amaçlarına ulaşabilmesi için bunlara uygun bir yönetim planı yapması gereklidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 161).

Denetim komitesi üyelerinin kurumsal yönetim örgütü içerisinde yönetim kurulu, iç denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına karşı çeşitli sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklardan bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili olan sorumlulukları üzerinde durulacaktır.

3.3. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's), BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE DENETİM KOMİTESİ UYGULAMALARININ BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumsal yönetim şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik ilkelerinin uygulanması temeli üzerine kurulmuş bir yönetim şeklidir. Bu ilkelerin doğru ve tam olarak uygulanabilmesi için muhasebe ve denetim olgusunun güvence altına alınması gerekir.

Bu güvencenin sağlanması adına kabul edilen çeşitli yasalarla, yönetiminin finansal piyasalarda kaybedilmiş olan güveni tekrar sağlamak ve muhasebe hileleri ve güvenilir olmayan finansal raporlama sorununun çözümüne ve kontrolüne destek olmak adına denetim konusuna öncelikli olarak önem verilmiştir. Bu konuda denetim komitesi ve bağımsız denetim kuruluşlarına oldukça önemli görevler düşmektedir.

3.3.1. Bağımsız Denetim ve Denetim Komitesi İlişkisi

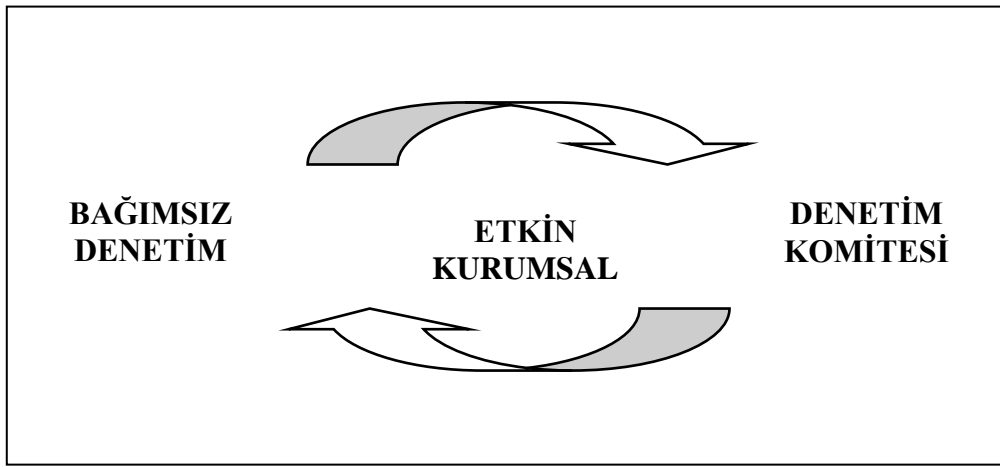
Denetim komitesi ve bağımsız denetçiler arasında özel bir ilişki vardır. Her ikisi de ortak amaçları paylaşırlar ve onların katkıları ile şirket sorumluluğunun güçlendirilmesinde birbirlerinin rolünü pekiştirirler (Vinten ve Lee, 1993: 20).

Kurumsal yönetim uygulaması içerisinde yöneticilerin davranışlarını etkin bir şekilde takip ederek kontrol altına alabilmek ve finansal raporlama sorununun

çözümüne ve kontrolüne destek olmak için yapılması gerekenlerin başında bağımsız bir denetim kuruluşu ile çalışmak gelmektedir.

İşletmelerin finansal raporlama süreçlerinin bağımsız dış denetimden geçirilmesi, hem işletme dışı bilgi kullanıcıları hem de iç bilgi kullanıcıları açısından bu raporlara olan güveni temin etmede en önemli araçlardan birisidir (Yılancı, 2003: 27). Birçok farklı finansal tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır (Deloitte, 2009: 3).

Şekil 3.2. Denetim Komitesi – Bağımsız Denetim



Etkin bir kurumsal yönetimin sağlanması bağımsız denetim kuruluşu ile denetim komitesi arasındaki iletişim ve bilgi akışındaki başarıya bağlıdır. Bu etkileşim ve bilgi akışının sağlanmasında denetim komitesine düşen görevlerin başında, yönetim ile bağımsız denetçinin seçilmesi, bağımsız denetçinin değerlendirilmesi, bağımsız denetçinin gözetimi ve sunmuş olduğu hizmetlerin değerlendirilmesi gelmektedir.

Denetim komitesi; bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, seçilen denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması ve denetim sürecinin başlatılmasından sorumludur. Ayrıca denetim komitesi, yönetim tarafından belirlenen denetim ücretini, bağımsız denetçinin yıllık denetim planını, elde edilen sonuçları ve sorumluluğunu uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini incelemelidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 177).

SPK Seri: X, No: 22 sayılı tebliğ ile yapılan düzenlemelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetim komitesinin; bağımsız denetçinin seçimine ilişkin rol ve sorumlulukları aşağıda özetlenmiştir;

- Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir.
- Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetim komitesi tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur (Deloitte, 2009: 5).
- Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

Denetim komitesi ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişime önem verilmiş ve yılda belli aralıklarla toplantılar yapılması ve görüşmelerde bulunulması üzerinde durulmuştur.

Görüşmelerde şu konular üzerinde durulmaktadır (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 88):

- Kullanılan muhasebe politikaları ve uygulamaları,
- Muhasebe öngörülerinde başvuru süreçler,
- Denetimden kaynaklanan düzeltmeler,
- Çözümlemiş olsun olmasın yönetimle anlaşmazlıklar,
- Yönetimle görüşülen başlıca konular,
- İç kontrol,
- Hata ve hileler,
- Bağımsız denetçinin dikkatini çeken yasal olmayan davranışlar,
- Diğer muhasebecilerle görüşmeler,
- Denetim sırasında denetçinin dikkatini çeken önemli tutardaki olağan olmayan işlemler,
- Denetim süresince denetçinin sorumluluğu.

3.3.2. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

Yaşanan finansal kriz ve skandallar şirketlerin iç denetim faaliyetlerine daha fazla önem vermesi gerektiği sonucunu doğurmuştur. Buna bağlı olarak kurumsal yönetim uygulamalarının başarısı için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden birisi olan Sarbanes - Oxley yasası ile şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin düzenlenmesine ve zorunlu hale getirilmesine ilişkin çok sayıda kanun maddesine yer verilmiştir. Bu düzenlemeler ışığında yapılacak olan kurumsal yönetim çalışmaları neticesinde olumlu uygulama sonuçları elde edebilme olasılığı artacaktır.

İç denetimin müşterisi benzer amaçlar edinmiş olan denetim komitesidir. Çünkü komite ve iç denetimin amaçları ortak olup; yönetimdeki yanlışlıkları ve yolsuzlukları önlemeye çalışmaktır. Buna karşın ilişkilerin diğer boyutu ise komitenin iç denetimi izleme sorumluluğunun bulunmasıdır. Komite iç denetime destek olmalı ve bağımsızlığı ile örgüt içindeki statüsünün arttırılmasına katkıda bulunmalıdır (Uyar, www.suleymanuyar.com.tr: 18.11.2009).

Kurumsal yönetim ilkelerinin doğru ve etkili olarak uygulanabilmesi için iç denetim ile bağımsız denetim uygulamalarının işbirliğine ihtiyaç vardır. Bu işbirliğinin getireceği yararlar arasında şunlar sayılabilir (Özeren ve Aybar, 2004:5):

- Her birimin kendi denetim rolünü ve ihtiyacını daha net biçimde anlamasına dayalı daha etkili denetim,
- Denetlenenin coğrafi bölge itibariyle dağınkılığını giderecek şekilde en aza indirgenmiş denetim iş yükü,
- Denetim çabasına ve nihayetinde yönetime daha yararlı tavsiyelerde bulunmaya daha fazla odaklanacak biçimde organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklerin farkında olan bir diyalog,
- Ortak planlama ve ihtiyaçları iletme esasına dayalı daha iyi koordine edilmiş iç ve bağımsız denetim faaliyeti,
- Her iki grubun geleceğe ilişkin kendi planları ve programları ve diğer grubun çalışmasının ortaya koyduğu sonuçlar hakkında daha iyi bilgi edinmesi,

- Hem iç hem de bağımsız denetçilerin diğerlerinin çalışmasından yararlanacağı genişletilmiş denetim alanı,
- Daha zengin ve daha esnek bir beceriler setinden her iki tarafın da yararlanma fırsatı.

Bütün bu faydalar denetimin etkinliğini pekiştirir ve kurumsal yönetim ilkelerinin daha yüksek kalitede gerçekleşmesi için üst yönetime yardımcı olur.

Kurumsal yönetim ilkeleri uygulaması ile Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı bir araya getiren ilişki, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve bu standartların karşılığı Türkiye uygulaması Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğinde yer alan maddelerde karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıda bu ilişkiyi düzenleyen, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve SPK tarafından bu standartlara uyumlu olarak hazırlanmış tebliğde yer alan ve kurumsal yönetim uygulamaları için önem arz eden iç kontrol ve iç denetimle ilgili maddelere yer verilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's);

- ISA – 265 İç kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi
- ISA – 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

SPK Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğ;

- Kısım 27 – Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması,

ISA - 265 nolu standartta, denetçi ve işletme yönetimi arasında finansal tabloların denetimi sırasında işletmede görülen iç kontrol ile ilgili eksiklik ve uyumsuzlukların yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına destek olunması amaçlanmıştır. Bağımsız denetçi bu standartın uygulanması için denetim komitesi ile işbirliği yaparak hareket etmektedir.

ISA - 610 nolu standart, kurumsal yönetim uygulamalarının bir parçası olan iç denetim ile ilgili olarak bağımsız denetçinin yararlanması amacıyla hazırlanmış bir yol gösterici bir standarttır. Bu standart;

- İç denetimin kapsamı ve amaçları,

- Bağımsız denetçi ve İç denetim Arasındaki İlişki,
- İç denetimin tanınması ve ön değerlendirilmesi,
- İç denetçilerle işbirliği ve koordinasyonun zamanlaması,
- İç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi gibi ana başlıklardan oluşmaktadır.

SPK Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğde yer alan Kısım- 27 de bu ilişki “ Bu kısım işletmenin iç denetim çalışmalarının kavranmasına, değerlendirilmesine ve bağımsız denetçinin bağımsız denetim görüşü ve bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi hususlarındaki sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, bu çalışmalardan bağımsız denetim sürecinde yararlanmasına ilişkin hükümleri içerir” şeklinde belirtilmiştir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

Bu kısım iki bölümden oluşmaktadır;

Birinci Bölüm: İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Sürecinde Uyulacak Esaslar

- İç denetimin kapsamı ve amaçları,
- İç denetim ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki,
- İç denetimin anlaşılması ve ön değerlendirme,

İkinci Bölüm: İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Sürecinde Uyulacak Esaslar

- İç denetçilerle işbirliğinin zamanlaması,
- İç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi

Bu standart ve tebliğ kısmı ile ilgili geniş açıklama “Türkiye’de Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) İle Uyumlu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğin Birlikte Değerlendirilmesi” adlı bölüm başlığı altında da daha önce verilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDA ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's)'NİN KULLANIM DÜZEYİ VE KURUMSAL YÖNETİME BAKIŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Türkiye'deki faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanım düzeyi ve kurumsal yönetime bakış açıları üzerine bir araştırma adı altında oluşturulan dördüncü bölümde ampirik bir çalışma yapılacaktır. Bu bölümde araştırmanın önemi, amaçları ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi, bağımsız denetim firmaları hakkında genel bilgiler, araştırma bulgularının değerlendirilmesi yer alacaktır.

4.1 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ, AMAÇLARI VE HİPOTEZLERİ

Küreselleşen dünya ile birlikte yönetim biçimleri ve finansal piyasalarda görülen hızlı değişim beraberinde yönetim ve finansal piyasaların duyacağı bilgi ve belgelerin temini konusunda kurumsal yönetim ve denetim olgusunun önemini ön plana çıkarmıştır. Günümüzde işletmeler doğru ve iyi yönetim konusunda kurumsal yönetim sisteminden yararlanmaktadırlar. Kurumsal yönetim sisteminin temelini oluşturan ilkeleri uygulayan işletmeler hem hak sahiplerine hem de işletmelerle ilişki içersinde olan üçüncü kişilere güven vermektedir. Bu gelişmeye denetim açısından bakıldığında işletmelerin uygulamış olduğu kurumsal yönetim ilkeleri işletmenin denetimini de kolaylaştırmaktadır.

4.1.1 Araştırmanın Önemi

Kurumsal yönetimi uygulayan işletmelerin denetiminde dünyada kabul görmüş Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın kullanılması küreselleşen dünyada yönetim ve denetim konusunda ortak ve anlaşılabilir bilginin ortaya çıkmasına yardımcı olacaktır.

Yapılan Türkçe literatür taramasında kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile ilgili ayrı ayrı teorik ve pratik bilgilere ulaşılmıştır. Yalnız kurumsal yönetim ve Uluslar arası Denetim Standartları (ISA's) uygulamalarını bir arada ele alan uygulamalı bir araştırmaya rastlanmamıştır.

Bu yüzden kurumsal yönetimi uygulayan işletmeler ve bu işletmeleri Uluslar arası Denetim Standartları (ISA's)'na göre denetleyen bağımsız denetim firmalarının durumu Türkiye işletmelerinin yönetimi ve finansal piyasaların geleceği açısından çok önemlidir.

4.1.2. Araştırmanın Amaçları

Araştırmanın temel amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı ne düzeyde kullandıklarını, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın muhasebe denetimine ve kurumsal yönetim uygulamalarına olumlu etkisi olup olmadığını tespit etmektir. Bu temel amaca ulaşılmasında yardımcı olacak alt amaçları şu şekilde belirlemek mümkündür;

- Denetim firmalarının türü, faaliyet alanları ve denetim faaliyeti sırasında karşılaştıkları sorunları belirlemek,
- Denetim firmalarının ölçü aldığı standartlar ve ölçü alınan bu standartları nasıl belirledikleri,
- Denetim firmalarının mevcut denetim standartlarını kullanım düzeyini ve son beş yılda kullanım düzeyinde meydana gelen değişimi belirlemek,
- Denetim firmalarının kullandıkları standartların bağımsız denetime etki düzeyi belirlemek,
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile yapılması mümkün olan denetimin şu an ne şekilde yapıldığını belirlemek,

- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanımında karşılaşılan sorunları belirlemek,
- Denetim firmalarında çalışanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı etkin olarak kullanıp kullanamadıklarını belirlemek,
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanımıyla, denetim ortamında yaşanan değişimi belirlemek,
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin kurumsal yönetim sürecindeki kullanım düzeyini belirlemek,
- Kurumsal yönetim uygulamasının tam olarak uygulanması amacına ve bu amaca ulaşmada denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulamasının etkisini belirlemek,
- Kurumsal yönetim uygulamasının önemli bir parçası olan denetim komitesi ile denetim firmasının uygulamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin etkileşim düzeyini belirlemek.

4.1.3. Araştırmanın Hipotezleri

Hipotez, araştırmanın beklenen sonuçlarını ifade eden, problemin altında yatan gerçekleri yansıtan, önermeler, öz cümlelerdir (Özdamar, 2002:102). Hipotez araştırılan sorunla ilgili olarak öne sürülen, doğruluğu veya yanlışlığı henüz test edilmemiş, fakat doğru çıkacağına önceden güven duyulan bir önerme, ifade veya çözümlerdir (Seyidoğlu, 2003: 15).

Hipotez, araştırmacının araştırma problemindeki değişkenler arasındaki ilişkilerden beklentilerini ifade etmektedir. Null (Sıfır) hipotezleri genel olarak fark olmadığı tezi üzerine kurulmaktadır. Geleneksel olarak Null hipotezi “Ho” olarak sembolize edilmektedir. Her Null hipotezine karşılık mutlaka bir alternatif hipotez vardır. Alternatif hipotez “H1” olarak sembolize edilmektedir (Altunısık vd.,2001:145).

Bu bağlamda çalışmada alternatif hipotezler test edilmiştir. İstatistiksel analizler sonucunda “kabul” yada “ret” edilen hipotezler alternatif hipotezlerdir. Biraz önce belirtilen araştırmanın amaçları çerçevesinde geliştirilen hipotezleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Hipotez 1** Son beş yılda araştırmaya katılan denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanım düzeyi artmıştır.
- Hipotez 2** Faaliyet alanlarının kapsamına göre; bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır
- Hipotez 3** Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın uygulanması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurması bakımından önemlidir.
- Hipotez 4** SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemelerin, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumlu olması önemlidir.
- Hipotez 5** Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın uygulanması finansal bilginin kalitesini artırması ve denetim uygulamalarını kolaylaştırması bakımından önemlidir.
- Hipotez 6** Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlanmasında önemli bir uygulamadır.
- Hipotez 7** Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumlarının görevlerini yapabilmesinde tam yetki ve güce sahip olmaları önemlidir.
- Hipotez 8** Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime doğrudan katkı sağlaması bakımından önemlidir.
- Hipotez 9** Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın denetimde ölçü alınması kurumsal yönetimin kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artış sağlamak açısından önemlidir.
- Hipotez 10** Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, kurumsal yönetim bağlamında şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırması bakımından önemlidir.
- Hipotez 11** Denetim komitesi üyelerinin bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunması kurumsal yönetim bakımından önemlidir.

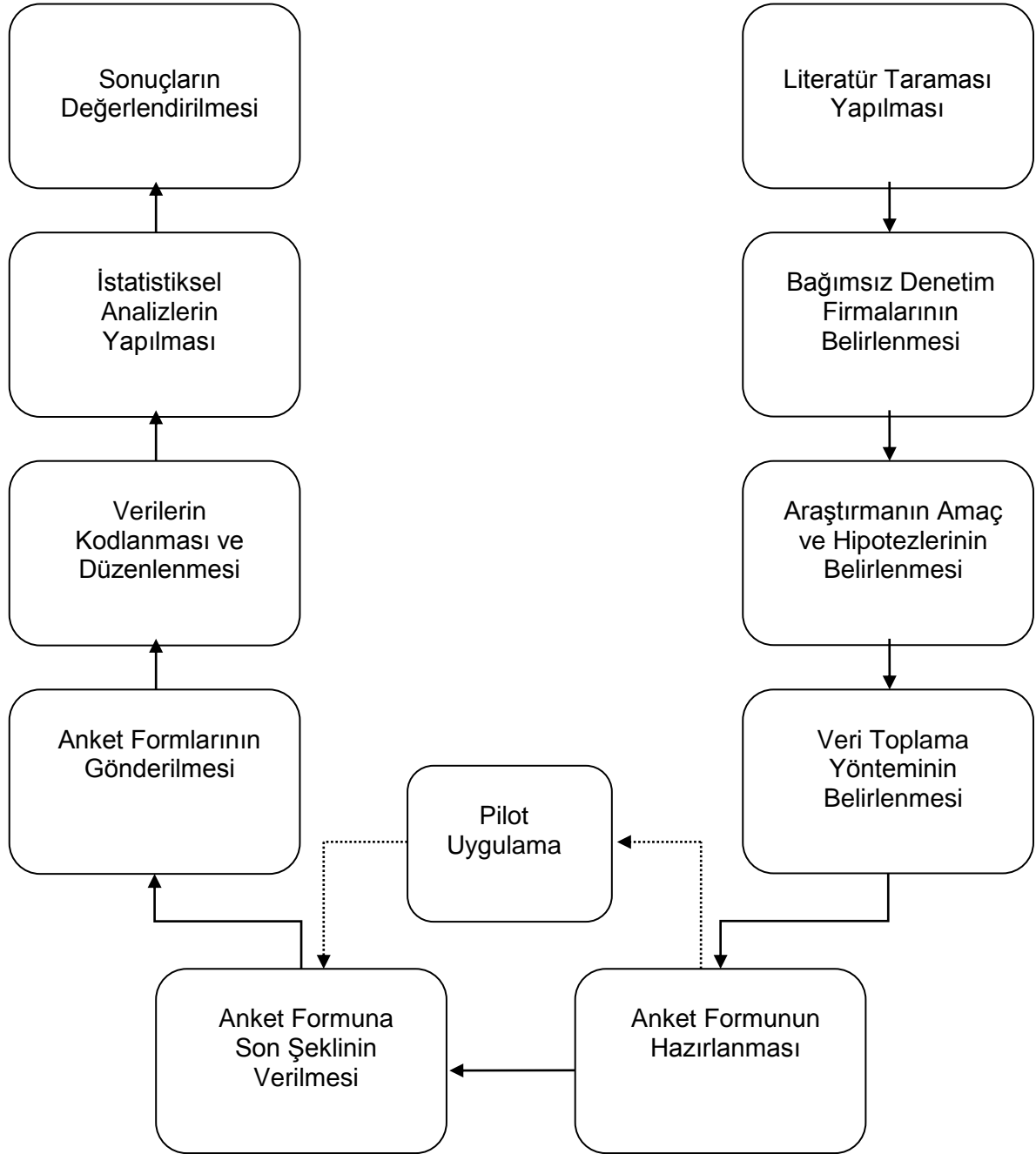
Hipotez 12 Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçilerin rotasyona tabi olmaları kurumsal yönetim açısından önemlidir.

Hipotez 13 Faaliyet alanlarına göre katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır

4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma sonuçlarının etkin ve tutarlı olması araştırma sürecinde takip edilen yöntemle yakından ilişkilidir. Bun bağlı olarak; veri toplama yönteminin belirlenmesi, araştırmaya dahil edilen bağımsız denetim firmalarının seçilmesi, anket formlarının hazırlanması ve gönderilmesi, cevaplanan anketlerin kodlanması ve analiz edilmesinde kullanılan yöntemler hakkında kısaca bilgiler verilecektir. Uygulamada izlenen yöntem Sekil 4.1'deki gibi özetlenebilir.

Şekil 4.1. Araştırmada İzlenen Yöntem



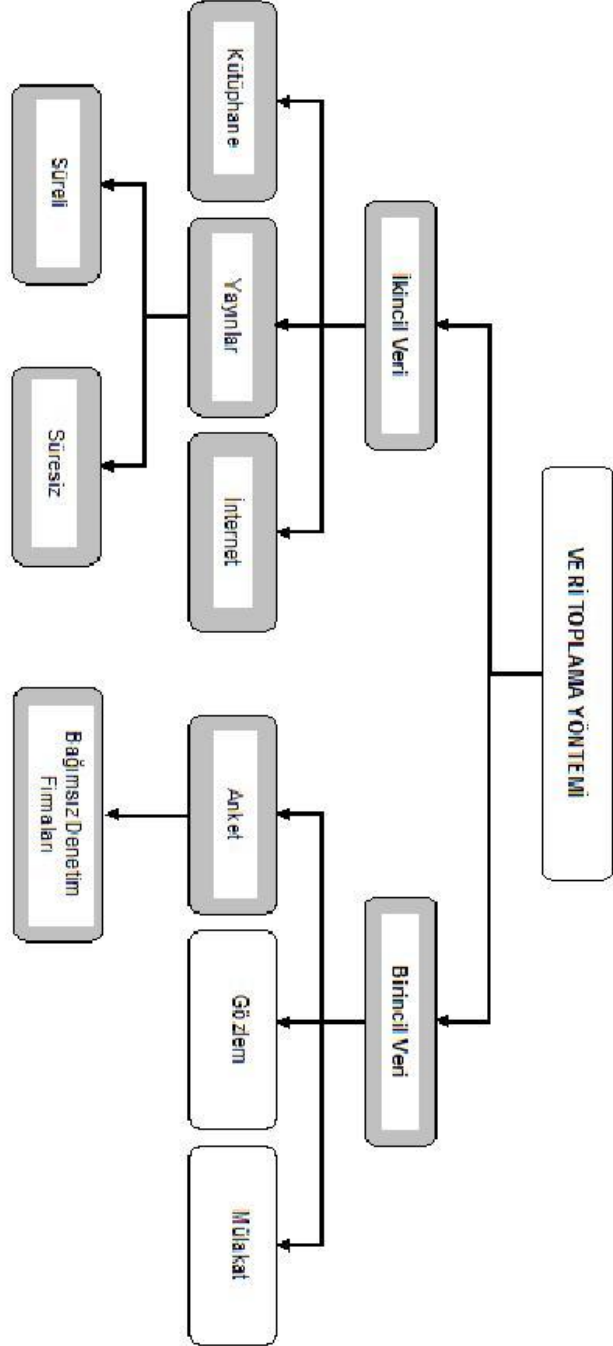
4.2.1. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi

Araştırma yapılacak konu ve araştırmada izlenecek yöntem belirlendikten sonra sıra araştırmada kullanılacak verileri toplamaya gelir. Veri araştırmayı sonuca götürmeye yarayan her türlü bilgi, belge, kayıt veya istatistiklerdir (Seyidoğlu, 2003: 36).

Verileri birincil veriler ve ikincil veriler şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Araştırmada kullanılacak birincil verilerin sonuçlarının doğruluğu ve geçerliliği ikincil verilerden elde edilen bilgilerin olumlu katkısına da bağlıdır. İkincil veriler daha önceden derlenmiş veri setleri şeklinde tanımlanabilir. Çalışmamızda yararlandığımız veri setleri üniversite kütüphaneleri, çeşitli kurum ve derneklerin süreli ya da süresiz yayınları ve internet şeklinde sınıflandırılabilir.

Birincil veriler, araştırmaya yönelik olarak araştırmacı tarafından ihtiyaç duyulan özgün verilere ulaşmak adına, çeşitli araçlar kullanmak suretiyle elde edilen bilgilerdir. Anket, gözlem, mülakat, deney, alan çalışması olmak üzere çeşitli veri toplama yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

Verilerin elde edilmesinde kullanılan birincil ve ikincil veri elde etme yöntemleri ve bu uygulamada izlenen veri toplama yöntemi Şekil 4.2'deki gibi gösterilebilir.



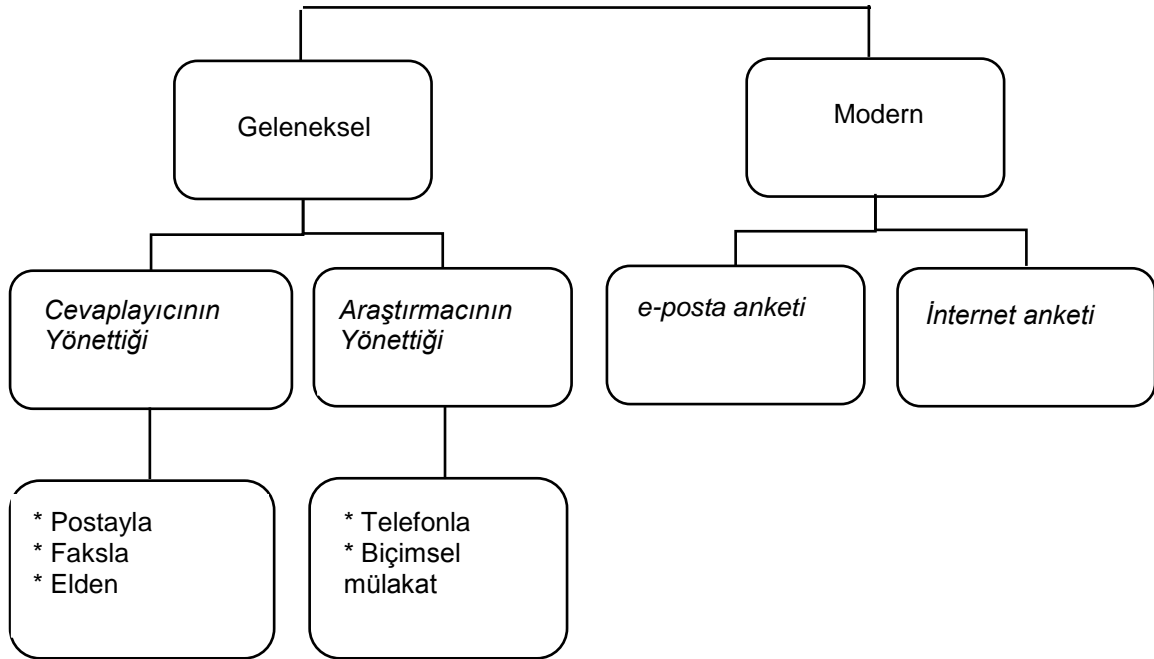
Sekil 4.2. Veri Toplama Yöntemi

Sekil 4.2’de araştırmamızda ihtiyaç duyduğumuz verilerin nasıl toplandığı gösteren genel planın genel hatları verilmiştir. Bu plandan hareketle birincil veri toplama yöntemlerinden anket, gözlem ve mülakat gibi sayılabilecek iletişim yöntemlerinden anket yöntemi seçilmiştir.

Anket, belli bir amaç ve plana göre düzenlenmiş soru listesidir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 51). Seçilmiş konuda, oluşturulmuş hipotezlere ve sorulara bağlı olarak kaynak kişilere sorulmak amacıyla hazırlanmış bir veri toplama yöntemidir. Bu yöntemin seçilmesinin sebebi, diğer veri toplama tekniklerine göre farklı bölgelerden çok daha büyük gruplara hızla uygulanma olanağı sağlaması ve düşük maliyetli olmasıdır (Büyüköztürk v.d, 2009: 123).

Anket türlerini geleneksel ve modern anket yöntemleri olmak üzere başlıca iki gruba ayırmak mümkündür.

şekil 4.3. Anket Türlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Altunışık v.d, 2004: 71

Araştırmada gerek geleneksel yöntemlerden posta ve telefonla görüşme gerekse modern e-posta ve internet yönteminin geri dönüşüm oranının yetersiz olma riski sebebi ile karşılıklı görüşme anket yöntemi tercih edilmiştir.

4.2.2. Anket Formunun Hazırlanması

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim ile ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır (Örneğin; Dönmez ve Ersoy:2006, SPK:2004, Ay:2007). Anket soruları Seyidoğlu (2003), Balcı (2009) ve Altunışık v.d (2004) tarafından belirtilen ve anket formu hazırlanması sırasında dikkat edilmesi gereken hususları da içine alacak şekilde hazırlanmıştır. Bu şekilde anketi oluşturan sorular hazırlandıktan sonra, taslak ankette yer alan sorular ile araştırmanın amaçları ve varsayımları karşılaştırılmıştır.

Anket formuna son şeklini vermeden önce, taslak anket formunda yer alacak soru ve maddelere ilişkin olarak konunun uzmanı akademisyenler ve bağımsız denetçilerin görüşleri alınmıştır. Bu görüşlerden yararlanarak anket formuna son şekli verilmiştir. Hazırlanan bu anket formu toplam 5 sayfa ve 55 sorudan oluşup **Ek- 4.1'de** görüldüğü gibidir. Soruların büyük bir bölümü olgusal, davranış ve bilgi sorularını içeren ve uygun şıkkı işaretlemeyi gerektiren sorulardan oluşmaktadır.

Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Tablo 4.1'de bu bölümlendirme gösterilmiştir.

Tablo 4.1 Anket Formu İçeriği

BÖLÜM	BÖLÜM İÇERİĞİ	SAYFA NO
1	Bağımsız Denetim Firmalarının Demografik Yapısı	S1-S2
2	Bağımsız Denetim Firmalarında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Uygulamaları	S2-S4
3	Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Uygulamaları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	S4-S5

Anket formunun olgusal sorular bölümünü oluşturan birinci bölüm, kaynak kişilerin yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, medeni durumu, cinsiyeti doğum yeri, dinine ve mesleğine ilişkin bilgiler (Balcı, 2009:146)den çalışmamıza ilişkin olan özel soruları içersine almaktadır.

İkinci bölüm; bağımsız denetim firmalarınınca Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Türkiye'de kullanımına ilişkin düzeyi, uygulamada karşılaştıkları sorunları ve uygulama şartlarını anlamaya yönelik soruları içermektedir.

Üçüncü ve son bölümde ise; Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması ve kurumsal yönetim uygulamalarının birlikte değerlendirilmesine yönelik sorulara yer verilmiştir.

4.2.3.Araştırmaya Dahil Edilen Örnek Kütle Seçimi ve Büyüklüğünün Belirlenmesi

Araştırmaya dahil edilecek uygun örnek kütle büyüklüğünün seçilmesinde, hem örneklemin ana kütleinin yapısını bünyesinde taşıyabilecek yeterli büyüklükte seçilmesi, hem de verilerin kısa zamanda ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilmesi yeteneğinin oluşturulması gerekir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 32).

Araştırmanın ana kütleini oluşturan bağımsız denetim firmaları, Türkiye'de faaliyette bulunan ve sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili firmalardır. Bu bağlamda yüz yüze anket yöntemi ile bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni kullanım düzeyi ve kurumsal yönetim faaliyetleri hakkındaki görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Ana kütleinin Sermaye Piyasası Kurulundan yetki almış firmalar olarak seçilmesi Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin bu firmalarda üst düzeyde kullanıldığının düşünülmesi ve çalışmış oldukları şirketlerin genelde kurumsal yönetim uygulamasını yerine getirmekle sorumlu şirketlerden oluşmasıdır. Bu yüzden Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulamasının gelişimini ölçmek ve kurumsal yönetimle olan ilişkisinin boyutunu görmek amacı ile anketler bu firmalar arasında yapılmıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetime yetkili firmaların 65 tanesi İstanbul, 20 tanesi Ankara, 5 tanesi İzmir, 2 tanesi Bursa, 1 tanesi Kayseri ve 1 tanesi Samsun 'da olmak üzere 94 adettir ((SPK, 2010: www.spk.gov.tr, 10.04.2010). Örnek kütle olarak seçilen bu firmaların tam listesi **Ek-4.2'de** görülmektedir.

Hazırlanan anketler Nisan 2010 tarihi itibariyle, araştırmada belirlenen bağımsız denetim firmaları illere göre sınıflandırıldıktan sonra, bağımsız bir araştırma firması tarafından yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda Haziran 2010 tarihi itibari ile değerlendirmeye uygun 91 adet anket formu elde edilmiştir.

Toplam 94 örnek içinde elde edilen 91 tane anket formu ile anketin geri dönüşüm oranı % 96,8 olarak saptanmıştır. Bunu konuda daha önce yapılan çalışmalar dikkate alındığında, ana kütlede seçilen örnekler üzerinde gerçekleşen geri dönüş oranının % 30 ile % 55 arasında değiştiği görülmektedir. . Bu bağlamda, 91 adet anket formu ve % 96,8 düzeyindeki bir geri dönüşüm oranı oldukça yüksek bir oran olarak değerlendirilebilir. Belli istatistikî tekniklerin uygulanabilmesi için en az 30 deneğin olması gerektiği konusunda yaygın bir kabul vardır (Kalıpsız, 1994: 177).

4.2.4. Verilerin Kodlanması, Düzenlenmesi ve Analizi

Araştırmada geri dönen anket formlarındaki cevaplar kodlanarak “SPSS (Statistical Package For Social Sciences) For Windows 13.0 Sürümü” ile analiz edilmiştir. Tabloların hazırlanmasında ise, Microsoft Word ve Microsoft Excel programlarından yararlanılmıştır.

SPSS; adını “Statistical Package For Social Sciences” (Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi) ifadesinin ilk harflerin alan bir istatistiksel analiz programıdır (Altunışık v.d, 2004: 264) SPSS ile sosyal alanlar başta olmak üzere her türlü verinin istatistiksel analizlerini kolaylıkla yapmak mümkündür (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 111).

Anketle elde edilmiş verilerin SPSS ile analize hazır hale getirilmesi için bir dizi işlemler yapılmıştır. Öncelikle verilerin kontrol edilmesi, düzenlenmesi, kodlanması ve bilgisayar ortamına aktarılması işlemi yapılmıştır. Bu işlemleri yapmamızdaki amaç veriler içersinde bulunabilecek hataları tespit etmek ve ayıklamaktır.

Veri toplama aracımızın güvenilirliğini test etmek amacı ile güvenilirliğin test edilmesinde en çok tercih edilen metotlardan biri olan Cronbach alfa katsayısı hesapla metodu kullanılmıştır. Ölçekte yer alan k sorunun varyanslar toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan ve 0 ile 1 arasında değerler alan Alfa katsayısı, bir ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır Sorular arasında negatif korelasyon varsa Cronbach Alfa Katsayısı da negatif çıkar. Alfa'nın negatif çıkması, güvenilirlik modelinin bozulmasına neden olur. Çünkü bu durumda ölçeğin

toplanabilirlik varsayımı bozulmuş ve ölçek toplanabilir ölçek olmaktan çıkmış olur (Aktaş, web.sakarya.edu.tr).

Cronbach alfa katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme ölçütü şöyledir (Özdamar, 2002: 673).

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir.
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

4.3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde daha önceki bölümlerde hakkında bilgi verilmiş olan ve bu araştırmaya katılan SPK' unca yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmalarının anket sorularına vermiş oldukları bilgilerin istatistiksel analizleri tablolar yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

4.3.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmaları ve Cevaplayıcıları Hakkında Genel Bilgiler

Araştırma bulgularının değerlendirilmesine ilk olarak, araştırmaya katılan bağımsız denetim firmaları ve cevaplayanlar hakkında genel bilgiler verilecektir.

Araştırma anketini cevaplayanların firmadaki görevlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 4.2'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.2. Araştırmaya Katılanların Firmadaki Görevi

Firmadaki Görevleri	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Başdenetçi	32	35,2
Kıdemli Denetçi	30	33,0
Denetçi	19	20,9
Denetçi Yardımcısı	6	6,6
Stajyer Denetçi	4	4,4
Yeminli Mali Müşavir	-	-
Toplam	91	100,0

Tablo 4.2’de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %35,2’si sorumlu ortak başdenetçi, %33’ü kıdemli denetçi, %20,9’u denetçi, %6,6’sı denetçi yardımcısı ve %4,4’ü stajyer denetçidir.

Bu bağlamda Tablo 4.2’den de anlaşılacağı gibi ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunu, üst düzey denetim elemanları oluşturmaktadır. Bu sonuçlara göre araştırmada kullanılan verilerin üst düzey denetim elemanlarınca oluşturulduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan firmaların türlerine ilişkin bilgiler Tablo 4.3’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.3. Araştırmaya Katılan Firmalarının Türleri

Firma Türleri	Sayı	Yüzde
Uluslararası Bağımsız Denetim Firması	12	13,2
Uluslararası Temsilcilik	8	8,8
Ulusal Bağımsız Denetim Firması	71	78,0
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların %78’i ulusal bağımsız denetçi firmasıdır. Uluslararası bağımsız denetim firması oranı %13,2 ve uluslararası temsilcilik oranı ise %8,8 şeklindedir. Görüldüğü gibi katılımcı firmaların önemli bir çoğunluğu ulusal ölçekte faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan firmalarda çalışan sayılarına ilişkin bilgiler Tablo 4.4’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.4. Araştırmaya Katılan Firmalarının Çalışan Sayısı

Çalışan Sayısı	Sayı	Yüzde
0 – 5 kişi	8	8,8
6 -10 kişi	20	22,0
11 -15 kişi	21	23,1
16 + kişi	42	46,2
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların çalışan sayılarına ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Firmaların % 46,2'si (16 +) , % 23,1'i (11 – 15) arası, % 22'i (6 – 10) arası, % 8,8'i (0 – 5) arası çalışan sayısına sahiptir.

Araştırmaya katılan firmaların faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 4.5'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.5. Araştırmaya Katılan Firmaların Faaliyet Süreleri

Faaliyet Süreleri	Sayı	Yüzde
0 – 5 yıl	21	23,1
6 -10 yıl	27	29,7
11 -15 yıl	16	17,6
16 + yıl	27	29,7
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların faaliyet sürelerine ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Firmaların % 29,7'si 16 + ve 6 -10 yıl arası , % 23,1'i 0 – 5 yıl arası, % 17,6'i 11 – 15 yıl arası faaliyet süresine sahiptir.

Araştırmaya katılan firmaların faaliyetleri sırasında karşılaştıkları zorluklara ilişkin bilgiler Tablo 4.6'da görüldüğü gibidir.

Tablo 4.6. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Denetim Faaliyetini Sürdürürken Karşılaştıkları Zorluklar

Denetim Faaliyetinde Karşılaştıkları Zorluklar	Sayı	Yüzde
Müşterilerin Denetim Bilinci	41	45,1
Düzenleyici Kurumlar Arası Koordinasyon Eksikliği	15	16,5
Meslek Kuruluşları Uygulamaları	9	9,9
Meslek Mensupları Yorum Farkı	-	-
Nitelikli Personel	26	28,6
Medya ve Kamu denetim bilincinin oluşmaması	-	-
Toplam	91	100,0

Tablo 4.6 incelendiğinde; denetim firmalarının % 45,1'i *müşterilerin denetim bilinci* tam olarak kavrayamaması, % 28,6'sı *nitelikli personel* sayısının eksikliği, % 16,5'i *düzenleyici kurumlar arası koordinasyon eksikliği*, % 9,9'u ise *meslek*

kuruluşları uygulamalarından dolayı denetim faaliyetini sürdürürken zorluklarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Araştırmaya katılan firmaların denetimde ölçü aldığı standartlara ilişkin bilgiler Tablo 4.7’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.7. Araştırmaya Katılanların Denetimde Ölçü Aldıkları Standartlar

Denetimde Ölçü Aldıkları Standartlar	Sayı	Yüzde
Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)	70	76,9
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	41	45,1
8. Yönergede Belirtilen Standartlar	9	9,9
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	66	72,5

Not: *Birden fazla seçenek işaretlendiğinden toplam %100’ü aşmaktadır.*

Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının, denetim sırasında ölçü aldıkları standartlar ve uygulamalara ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Ankete katılanların % 76,9’u Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı, % 72,5’i SPK Mevzuatında Belirtilen Standartları, % 45,1’i Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını, % 11,8’i sadece Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını, % 9,9’u ise 8. Yönergede Belirtilen Standartları denetim faaliyetleri sırasında ölçü olarak almaktadırlar.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve SPK mevzuatında belirtilen standartları ölçü almaları derecelerinin birbirine yakın olmasının sebebi SPK mevzuatında belirtilen standartların Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile uyumlu olarak hazırlanmış olmasıdır.

Araştırmanın bu aşamasında önemli bir karar alınmış ve araştırmanın amaçları gözetilerek Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı kullanmayan bağımsız denetim firmalarının bundan sonraki soruları cevaplamasına gerek olmadığı ifade edilerek araştırmaya yaptıkları katkılardan dolayı teşekkür edilmiştir.

Araştırmaya katılan firmaların denetimde kullandıkları standartları belirleme şekline ilişkin bilgiler Tablo 4.8’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.8. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kullandıkları Standartları Belirleme Şekli

Kullandıkları Standartları Belirleme Şekli	Sayı	Yüzde
Sektöre göre	30	36,1
Büyüklüğüne göre	22	26,5
Şirketin yapısına göre	24	28,9
İMKB'ye kayıtlı olmasına göre	3	3,6
Diğer	4	4,8
Toplam	83	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının, denetim sırasında kullandıkları standartları belirleme şekline ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Ankete katılanların % 36,1'i sektöre göre, % 28,9'u şirketin yapısına göre, % 26,5'i şirketin büyüklüğüne göre, % 3,6'ı İMKB'ye kayıtlı olmasına göre, % 4,8'i ise diğer seçeneğini işaretlemişlerdir.

Araştırmaya katılan firmaların firmalarında Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) uygulanma durumlarına ilişkin bilgiler Tablo 4.9'da görüldüğü gibidir.

Tablo 4.9. Araştırmaya Katılanların Firmalarında Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) Uygulanma Durumları

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) Uygulanma Durumları	Sayı	Yüzde
Evet	45	54,2
Hayır	22	26,5
Fikrim yok	16	19,3
Toplam	83	100,0

Tablo 4.9 incelendiğinde; bağımsız denetim firmaları, firmalarında Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) uygulayıp uygulamadıklarına ilişkin soruya %54,2'i evet, %26,5'i hayır ve % 19,3'ü fikrim yok yanıtı vermiştir.

4.3.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Kullanımı, Genel Değerlendirme ve Görüşleri

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacına yönelik olarak Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın kullanım düzeyi ile ilgili konular açıklanacaktır. Ayrıca bu konuyla ilgili belirtilen hipotez test edilecektir;

- **(Hipotez 1)** *Son beş yılda araştırmaya katılan denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanım düzeyi artmıştır.*

Katılımcı işletmelerin denetlemiş oldukları şirketlerde ölçü aldıkları standartlara uyum düzeylerinin beş yıl önceki ve günümüzdeki durumunu tespit etmek amacıyla Tablo 4.10'daki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 0 hiç kullanmama ve 4 çok yüksek düzeyde kullanma anlamındadır. Araştırmaya katılan firmaların denetlemiş oldukları şirketlerde ölçü aldıkları standartlara uyum düzeyinin geçmişi ve bugününe ilişkin bilgiler Tablo 4.10'da görüldüğü gibidir.

Tablo 4.10. Araştırmaya Katılanların Denetlemiş Oldukları Şirketlerde Ölçü Aldıkları Standartlara Uyum Düzeyinin Geçmişi ve Bugünü

	Beş Yıl Önce		Günümüzde		Wilcoxon Testi	
	Ort.	Std. Sap	Ort.	Std. Sap	Z	P
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)	1,12	0,92	2,59	1,38	-6,728	<.001
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	2,08	0,94	2,35	0,74	-2,093	<.05
8. Yönergede Belirtilen Standartlar	1,19	1,22	2,76	0,77	-6,56	<.001
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	2,42	1,18	3,12	1,13	-4,588	<.001

Not: (i) n=83; (ii) Ölçekte 0 hiç kullanmama ve 4 çok yüksek derecede kullanma anlamındadır.

Tablo 4.10'da görüldüğü gibi katılımcı işletmelerin beş yıl önce ölçü alınan standartlara uyum düzeyleri düşüktür. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) (1,12), 8. Yönergede Belirtilen Standartlar (1,19). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (2,08) ve SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar (2,42) ortalama düzeyde uyumlu oldukları görülmektedir.

Günümüzdeki duruma bakıldığında ise, ölçü alınan standartlara uyum düzeylerinde belirli bir artışın olduğu görülmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (2,35), Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) (2,59), 8. Yönergede Belirtilen Standartlar (2,76), SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar (3,12)'a uyum düzeyi yüksektir. SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlara uyum düzeyindeki artış SPK mevzuatında belirtilen standardın Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu olarak hazırlanması neticesinden dolayı, dolaylıda olsa Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'na uyum düzeyinde de belirgin bir artışın olduğu görülmektedir.

Her bir standarda uyum düzeyinde son beş yıldaki artış Wilcoxon testine göre istatistiksel bakımdan anlamlıdır. Wilcoxon testi; eşleştirilmiş gruplara ilişkin farklılıkların boyutlarını da dikkate alarak iki değişkene ait dağılımın aynı olup olmadığı test etmek amacıyla geliştirilmiş bir analiz yöntemidir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 196). Testte “n” gözlem çiftinin bulunduğunu ve her çiftinde diğer çiftlerden bağımsız olduğu varsayılmaktadır. Örnek kütle “n” 25'e eşit veya küçükse test istatistiği olarak “T”, örnek hacmi “n” 25'den büyükse test istatistiği olarak “Z” kullanılmaktadır (Tokol, 1996: 75) . Bizim araştırmamızda da örnek kütle “n” 83 olduğu için tez istatistiği olarak “Z” kullanılmıştır. Bu sonuçlar “*Son beş yılda araştırmaya katılan denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanım düzeyi artmıştır*” şeklindeki **-1- numaralı hipotezi** desteklemektedir.

Araştırmanın amacına yönelik olarak bağımsız denetim firmalarının kullanmış oldukları standartların bağımsız denetime olan olumlu katkı düzeyine ilişkin belirtmiş oldukları görüşler araştırmamız açısından önemlidir.

Araştırmaya katılan firmaların bağımsız denetim firmalarının kullanmış oldukları standartların bağımsız denetime olan olumlu katkı düzeyine ilişkin bilgiler Tablo 4.11'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.11. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Kullanmış Oldukları Standartların Bağımsız Denetime Olan Olumlu Katkı Düzeyi

Standartların Bağımsız Denetime Olumlu Etkisi		En Az	Az	Orta	Yüksek	En Fazla	Toplam
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)	Sayı	10	-	16	15	42	83
	%	12,0	-	19,3	18,1	50,6	100,0
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	Sayı	-	14	31	15	23	83
	%	-	16,9	37,3	18,1	27,7	100,0
8. Yönergede Belirtilen Standartlar	Sayı	33	7	14	16	6	76
	%	43,4	9,2	18,4	21,1	7,9	100
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	Sayı	-	10	15	32	26	83
	%	-	12,0	18,1	38,6	31,3	100,0

Tablo 4.11 incelendiğinde anket formunu cevaplayan bağımsız denetim firmalarının denetimde ölçü aldıkları standartların bağımsız denetime olan olumlu katkı düzeylerine ilişkin elde edilmiş bilgiler şu şekilde değerlendirilebilir.

Ankete katılan bağımsız denetim firmaları; Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın bağımsız denetime %50,6'lık bir oranla çok fazla düzeyde, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının %37,3'lük bir oranla orta düzeyde, 8. yönergede belirtilen standartların %43,4 ile en az düzeyde ve SPK mevzuatında belirtilen standartların %38,6'lık bir oranla yüksek düzeyde olumlu etkisi olduğu şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Elde edilen bu değerlere göre, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve ona uyumlu olarak hazırlanmış SPK mevzuatında belirtilen standartların bağımsız denetimde kullanılmasının diğer standartlara göre daha fazla olumlu etkisinin olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim firmaları denetim faaliyeti mevzuatlarla belirlenmiş ve bağımsız denetime tabi şirketlerde yerine getirmektedir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın bağımsız denetime tabi olan şirketlerde uygulama düzeyine yönelik konular ele alınacak olursa Tablo 4.12'de ortaya çıkan sonuçlara ilişkin şu değerlendirmelerde bulunabiliriz.

Tablo 4.12. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Uygulama Düzeyi

Standartların Bağımsız Denetime Olumlu Etkisi		En Az	Az	Orta	Yüksek	En Fazla	Toplam
SPK mevzuatına tabi şirketler	Sayı	4	10	4	17	48	83
	%	4,8	12,0	4,8	20,5	57,8	100,0
Bankalar Kanunu'na tabi şirketler	Sayı	10	-	7	33	15	65
	%	15,4	-	10,8	50,8	23,1	100,0
Sigorta ve Reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri	Sayı	-	16	23	11	15	65
	%	-	24,6	35,4	16,9	23,1	100,0
Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketler	Sayı	-	23	21	20	15	79
	%	-	29,1	26,6	25,3	19,0	100,0
Faktoring ve Finansman şirketleri	Sayı	19	-	14	18	21	72
	%	26,4	-	19,4	25,0	29,2	100,0

Tablo 4.12 incelendiğinde anket formunu cevaplayan bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetime tabi olan şirketlerde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanma düzeyine ilişkin elde edilmiş bilgiler şu şekilde değerlendirilebilir.

Ankete katılan bağımsız denetim firmaları; Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı SPK mevzuatına tabi şirketlerde %57,8'lik bir oranla çok fazla düzeyde, Bankalar Kanunu'na tabi şirketlerde %50,8'lik bir oranla yüksek düzeyde, Sigorta ve Reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketlerinde %35,4 ile orta düzeyde, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketlerde %29,1'lik bir oranla az düzeyde ve Faktoring ve Finansman şirketlerinde %29,2'lik bir oranla çok fazla bir düzeyde uygulandığı şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Elde edilen bu bilgilere göre, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) daha yoğun olarak SPK Mevzuatına ve Bankalar Kanunu'na tabi şirketler şirketlerde uygulama alanı bulmaktadır.

IAASB tarafından oluşturulan standartlar TÜDESK tarafından dilimize çevrilmiş ve yeni düzenlemeleri de kapsayacak şekilde 2009 yılında yayınlanmıştır

TÜDESK tarafından çevirisi yayınlanan bu Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve buna uyumlu yayınlanan SPK Seri:X, No:22 sayılı tebliğin bağımsız denetim firmalarınca denetim sürecinde ne oranda kullanıldığı ve yayınlanan bu standartlara ilişkin görüşleri incelenecektir. Ayrıca bu konu ile ilgili hipotezler test edilecektir.

- **(Hipotez 2)** *Faaliyet alanlarının kapsamına göre bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır*
- **(Hipotez 3)** *Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurması bakımından önemlidir.*
- **(Hipotez 4)** *SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemelerin, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumlu olması önemlidir.*
- **(Hipotez 5)** *Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanması finansal bilginin kalitesini artırması ve denetim uygulamalarını kolaylaştırması bakımından önemlidir.*
- **(Hipotez 6)** *Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlanmasında önemli bir uygulamadır.*
- **(Hipotez 7)** *Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumlarının görevlerini yapabilmesinde tam yetki ve güce sahip olmaları önemlidir.*

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tercümesini yapmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu'nca Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu 12.06.2006 tarihinde Seri X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" yayınlanmıştır*

* Geniş bilgi için bkz. 3. Bölüm.

Katılımcı işletmelerin Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla Tablo 4.13'deki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 4.13. Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşleri

Görüşler	Ort.	Std. Sap
Türkiye Denetim Standartları Kurulu- TÜDESK tarafından çevirisi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulama açısından yeterlidir	3,06	0,94
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurmaktadır.	3,73	0,93
SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumludur.	3,30	1,22
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulanması finansal bilginin kalitesini artıracak ve denetim uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	3,67	1,20
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayabilir.	3,45	1,11
SPK Düzenlemeleri, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterlidir.	3,12	1,09
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu olarak hazırlanmış olan SPK ilkeleri saydam ve etkin bir piyasa yaratılması için yeterli olacaktır.	3,45	1,19
Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumları görevlerini yapabilmek için tam yetki ve güce sahiptirler ve objektif olarak çalışmaktadır.	3,29	1,01

Not: (i) n=91; (ii) Ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre ($\chi^2=100,341$ ve $p<.001$) sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 4.13 incelendiğinde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) 'nin uygulanmasına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin görüşlerde 3,73 ortalama ile "Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar

doğurmaktadır.” Görüşü birinci sıradadır. Diğerleri sırasıyla, “Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulanması finansal bilginin kalitesini artıracak ve denetim uygulamalarını kolaylaştıracaktır.” (3,67), “Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayabilir.” (3,45), “Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile uyumlu olarak hazırlanmış olan SPK ilkeleri saydam ve etkin bir piyasa yaratılması için yeterli olacaktır.” (3,45), “SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları ile tam olarak uyumludur.” (3,30), “Türkiye’de denetim, teftiş ve icra kurumları görevlerini yapabilmek için tam yetki ve güce sahiptirler ve objektif olarak çalışmaktadır.”(3,29), “SPK Düzenlemeleri, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterlidir.” (3,12) ve “Türkiye Denetim Standartları Kurulu- TÜDESK tarafından çevirisi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulama açısından yeterlidir” (3,06) şeklindedir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın uygulanmasına ilişkin görüşlerde işletmelerin faaliyet alanlarına göre bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Anova testine göre Tablo 4.14’de görüldüğü gibidir.

Anova testi, ikiden fazla bağımsız değişkenin karşılaştırılmasında kullanılan testtir. Anova testi bu bağımsız değişkenlerin kendi aralarında nasıl etkileşime girdiklerini ve bu etkileşimlerin bağımlı değişken üzerindeki etkilerini analize yönelik olarak geliştirilmiş bir yöntemdir.

Bu testin ön şartlarından biri bütün grupların normal dağılım sergileyen bir ana kitleden tesadüfi olarak seçilmiş örnekler olmasıdır. Anova testi sonuçları, sadece, karşılaştırma yapılan gruplar arasında herhangi bir farkın olup olmadığını göstermekle beraber, bu farklılığa sebep olan grubun hangi grup veya gruplardan kaynaklandığı konusunda herhangi bir bilgi vermemektedir (Altunışık v.d, 2004: 180)

Tablo 4.14 Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre, Katılımcılarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşleri

Görüşler	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması (n=12)		Uluslararası Temsilcilik (n=8)		Ulusal Bağımsız Denetim Firması (n=71)		Anova Testi	
	O.	S.S.	O.	S.S.	O.	S.S.	F	p
Türkiye Denetim Standartları Kurulu- TÜDESK tarafından çevirisi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulama açısından yeterlidir	3,00	1,04	2,88	0,35	3,10	0,98	0,219	0,804
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurmaktadır.	3,50	0,90	4,00	0,00	3,75	0,98	0,715	0,492
SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumludur.	3,00	1,04	4,25	1,04	3,24	1,23	3,025	0,054
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulanması finansal bilginin kalitesini artıracak ve denetim uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	3,25	1,36	4,25	1,04	3,68	1,18	1,699	0,189
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayabilir.	4,25	0,87	3,00	0,00	3,35	1,15	4,389	0,16
SPK Düzenlemeleri, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterlidir.	3,50	0,90	3,63	0,52	2,98	1,14	2,149	0,123
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu olarak hazırlanmış olan SPK ilkeleri saydam ve etkin bir piyasa yaratılması için yeterli olacaktır.	3,25	1,36	4,25	1,04	3,38	1,16	2,133	0,125
Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumları görevlerini yapabilmek için tam yetki ve güce sahiptirler ve objektif olarak çalışmaktadır.	3,25	1,14	4,00	0,00	3,21	1,02	2,287	0,108

Yapılan değerlendirme “Uluslararası Bağımsız Denetim Firması”, “Uluslararası Temsilcilik” ve “Ulusal Bağımsız Denetim Firması” şeklinde oluşan

üç grup dikkate alınarak yapılmış olup, oluşan grupların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin görüşlerinde Anova testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Bu sonuçlar “*Faaliyet alanlarının kapsamına göre bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır*” şeklindeki **-2- numaralı hipotezi** desteklememektedir.

-2- numaralı hipotezin dışında, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin hipotezler ve analizleri Tablo 4.15'de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla sosyal bilimler alanında sıklıkla kullanılan “tek örnek t-testi” kullanılmış olup, $\alpha= 0,05$ ve test değeri olarak orta değer olan “3” alınmıştır.

Tek örnek t-testi, genellikle herhangi bir konuda belirli öngörülerde bulunulduğunda bu öngörünün doğruluk derecesini test etmek amacıyla uygulanır (<http://www.istatistikanaliz.com>). Özellikle verinin normal dağılıma sahip olması şartı hemen hemen tüm parametrik testler için mutlak önşart olmasına rağmen tek örnek t-testi belirli bir dereceye kadar normal dağılımdan sapmanın olduğu durumlarda güvenle kullanılabilir (Altunışık vd., 2004: 152)

Tablo 4.15'de araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulama derecelerine ilişkin geliştirmiş olduğum 5 adet hipotez ve sonuçları görülmektedir. Hipotezlerin değerlendirilmesinde yukarıda kısaca açıklamış olduğumuz “tek örnek t- testi”nden yararlanılmıştır.

Tablo 4.15 Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Yönelik Hipotezler

Hipotezler	Ort.	Test Değeri	Tek Örnek t Testi		Sonuç
			t	p	
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurması bakımından önemlidir. (H ₃)	3,73	3	7,238	<.001	Kabul
SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemelerin, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumlu olması önemlidir. (H ₄)	3,30	3	2,255	<.05	Kabul
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanması finansal bilginin kalitesini artırması ve denetim uygulamalarını kolaylaştırması bakımından önemlidir. (H ₅)	3,67	3	5,119	<.001	Kabul
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlanmasında önemli bir uygulamadır. (H ₆)	3,45	3	3,668	<.001	Kabul
Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumlarının görevlerini yapabilmesinde tam yetki ve güce sahip olmaları önemlidir. (H ₇)	3,29	3	2,617	<.05	Kabul

Not: (i) n=83, (ii) Tek Örnek t Testi

Tablo 4.15'de gösterilen sonuçlar incelendiğinde, bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin ortaya konulan tüm hipotezler kabul edilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) incelendiğinde standartların kullanımı çeşitli esaslara bağlanmış ve bu esaslar maddeler halinde belirtilmiştir. Belirtilen bu esasların yerine getirilmesi Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin doğru ve güvenilirliği için gereklidir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulayan bağımsız denetim firmalarının kullanmış oldukları bu standartları kullanma düzeyleri ve uygulama şartlarını yerine getirip getirmediklerini ölçmeye yönelik sorular yöneltilmiş ve Tablo 4.16'da gösterilen bilgiler elde edilmiştir.

Araştırmaya katılan firmaların kullanım düzeyleri ve uygulama şartlarını yerine getirip getirmediklerine ilişkin bilgiler Tablo 4.16'da görüldüğü gibidir.

Tablo 4.16 Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Uygulamalarına İlişkin Değerlendirmeler

Bağımsız Denetim (ISA's) Uygulama Düzeyi		Evet	Kısmen	Hayır	Fikrim Yok	Toplam
Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen etik kurallara uyulacağına dair güvence sağlamak için gerekli politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	Sayı	41	34	4	4	83
	%	49,4	41,0	4,8	4,8	100,0
Personelinizin bağımsız gerekliliklere tabi olduğuna dair uygun güvenceyi (teminatı) sağlamak amacı ile politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	Sayı	56	27	-	-	83
	%	67,5	32,5	-	-	100,0
Yapılmış olan sözleşme ve ilişkilerin kabulü ve sürekliliği için gerekli olan politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	Sayı	61	22	-	-	83
	%	73,5	26,5	-	-	100,0
Çalışanlarınızın mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal gereklere uygun sözleşmeleri gerçekleştirme, gerekli yeterliliğe ve sorumluluğa sahip olduğunu düşünüyor musunuz?	Sayı	76	-	4	3	83
	%	91,6	-	4,5	3,6	100,0
Sözleşmelerin tamamen mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal gereklere uygun olarak hazırlandığını düşünüyor musunuz?	Sayı	77	3	3	-	83
	%	92,8	3,6	3,6	-	100,0
Dokümantasyon tutulmasını sağlamak amacı ile tüm politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	Sayı	65	11	4	3	83
	%	78,3	13,3	4,8	3,6	100,0
Mesleki şüphecilik tavrı ile denetim planlaması ve yürütme koşulları oluşturuldu mu?	Sayı	68	12	3	-	83
	%	81,9	14,5	3,6	-	100,0
Denetim faaliyetini (ISA's)'a göre yerine getirirken gerekli olan makul güvenceyi elde edebiliyor musunuz?	Sayı	57	22	-	4	83
	%	68,7	26,5	-	4,8	100,0
Denetim riskini denetim amacına uygunluk arz edecek şekilde kabul edilebilir bir seviye indirmek için denetimi planlayıp uyguluyor musunuz?	Sayı	77	6	-	-	83
	%	92,8	7,2	-	-	100,0
Müşterileriniz ISA's 210 da belirtilen Denetim Sözleşmesi şartlarına mutabık kalıyorlar mı?	Sayı	65	11	4	3	83
	%	78,3	13,3	4,8	3,6	100,0
Diğer bağımsız denetim kuruluşları ile aranızda işbirliği yapıyor musunuz?	Sayı	52	19	8	4	83
	%	62,7	22,9	9,6	4,8	100,0
Denetlemiş olduğunuz işletmenin iç denetim çalışmalarından yeterince yararlanabiliyor musunuz?	Sayı	46	20	17	-	83
	%	55,4	24,1	20,5	-	100,0
Hazırlamış olduğunuz denetim raporu ISA's 700'e uyumlumu?	Sayı	68	8	7	-	83
	%	81,9	9,6	8,4	-	100,0
Hazırlamış olduğunuz denetim raporu elektronik ortamda yayınlanıyor mu?	Sayı	68	3	12	-	83
	%	81,9	3,6	14,5	-	100,0
Hazırlamış olduğunuz denetim raporunda karşılaştırmalı finansal tablolara yer veriyor musunuz?	Sayı	76	4	-	3	83
	%	91,6	4,8	-	3,6	100,0
Firmanızca özel amaçlı bağımsız denetim raporu hazırlanmakta mıdır?	Sayı	72	4	4	3	83
	%	86,7	4,8	4,8	3,6	100,0
Firmanızda Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması ile ilgili olarak hizmet içi eğitim verilmektedir mi?	Sayı	68	8	3	4	83
	%	81,9	9,6	3,6	4,8	100,0

Tablo 4.16 incelendiğinde anket formunu cevaplayan bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı kullanım düzeylerine ilişkin elde edilmiş bilgiler şu şekilde değerlendirilebilir.

Ankete katılan bağımsız denetim firmalarından elde edilmiş bu bilgiler incelendiğinde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulamasına yön veren esaslara büyük bir oranda evet cevabı verildiği görülmektedir. “Sözleşmelerin tamamen mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal gereklere uygun olarak hazırlandığını düşünüyor musunuz?” ve “Denetim riskini denetim amacına uygunluk arz edecek şekilde kabul edilebilir bir seviye indirmek için denetimi planlayıp uyguluyor musunuz?” sorularına (%92,8) gibi yüksek bir oranda evet cevabı verilmiştir. Uygulamaları kısmen de olsa yerine getiren bağımsız denetim firmalarının oranının da oldukça yüksek seviyelerde olduğu görülmektedir. “Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen etik kurallara uyulacağına dair güvence sağlamak için gerekli politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?” sorusuna (%41,0) oranında kısmen cevabı verilmiştir. Uygulamalarda hayır cevabı oranı “Denetlemiş olduğunuz işletmenin iç denetim çalışmalarından yeterince yararlanabiliyor musunuz?” (%20,5) ve “Hazırlamış olduğunuz denetim raporu elektronik ortamda yayınlanıyor mu?” (%14,5) gibi sorularda artış göstermiştir.

Elde edilen sonuçları ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı yeni uygulamaya başlayan bir ülke için, uygulamanın oldukça önemli boyutlarda olduğu görülmektedir.

4.3.3. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Kurumsal Yönetim Uygulamasına İlişkin Değerlendirme ve Görüşleri

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacına yönelik olarak Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı uygulayan bağımsız denetim firmalarının kurumsal yönetim uygulaması hakkındaki bilgileri, uygulayan şirketlerle olan ilişkileri ile ilgili konular ele alınacaktır.

Araştırmaya katılan firmaların kurumsal yönetim uygulaması hakkındaki bilgi düzeyleri ve uygulayan şirketlerle olan ilişkileri ile ilgili bilgiler Tablo 4.17'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.17. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni Uygulayan Bağımsız Denetim Firmalarının Kurumsal Yönetim Uygulaması Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

Bağımsız Denetim Firmalarının Kurumsal Yönetim Hakkındaki Bilgi Düzeyleri		Evet	Hayır	Fikrim Yok	Toplam
Kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi misiniz?	Sayı	75	8	-	83
	%	90,4	9,6	-	100,0
Denetlemiş olduğunuz şirketlerde kurumsal yönetim uygulayan şirketler var mı?	Sayı	79	4	-	83
	%	95,2	4,8	-	100,0
Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Beyanı” bulunan şirketler yer almakta mı?	Sayı	61	8	14	83
	%	73,5	9,6	16,9	100,0
Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Denetim Komitesi” bulunan şirketler yer almakta mı?	Sayı	76	7	-	83
	%	91,6	8,4	-	100,0

Ankete katılan bağımsız denetim firmaları; “Kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusuna %90,4'lük bir oranla, “Denetlemiş olduğunuz şirketlerde kurumsal yönetim uygulayan şirketler var mı?” sorusuna %95,2'lik bir oranla, “Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Beyanı” bulunan şirketler yer almakta mı?” sorusuna %73,5 lik bir oranla ve “Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Denetim Komitesi” bulunan şirketler yer almakta mı?” sorusuna ise %91,6'lık bir oranla **evet** cevabı vermişlerdir.

Kurumsal Yönetim uygulamaları 4 temel ilke üzerine kurulmuştur. Bu ilkeler şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulayan bağımsız denetim firmalarının denetlemiş oldukları şirketlerdeki kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma derecesine ilişkin görüşleri Tablo 4.18'de elde edilen bilgilere göre değerlendirilecektir.

Araştırmaya katılan firmaların konuya ilişkin görüşlerini gösteren bilgiler Tablo 4.18'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.18. Bağımsız Denetim Firmalarının Denetledikleri Şirketlerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulama Derecesine İlişkin Görüşleri

	Sayı	Yüzde
Tamamen Uyumlu	20	24,1
Kısmen Uyumlu	60	72,3
Uyumsuz	3	3,6
Toplam	83	100,0

Ankete katılan bağımsız denetim firmaları; denetlemiş olduğunuz şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerini uygulama düzeyi nedir sorusuna denetlemiş oldukları şirketlerden %72,3'ünün kısmen uyumlu, %24,1'inin tamamen uyumlu ve %3,6'sının ise uyumsuz olduğu şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Kurumsal yönetim uygulamasının başarısı denetim faaliyetinin doğru ve güvenilir bir şekilde yerine getirilmesine de bağlıdır. Kurumsal yönetim uygulayıcıları ile bağımsız denetim kuruluşlarının işbirliği bu süreci hızlandırabilir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki bu ilişkiye ilişkin değerlendirmelerde bulunabilmek için araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarına çeşitli sorular yöneltilmiş, bağımsız denetim firmalarının görüşleri ve ayrıca bu konu ile ilgili geliştirmiş olduğumuz hipotezler şu şekilde test edilmiştir. Konuya ilişkin hipotezler şunlardı;

- **(Hipotez 8)** *Faaliyet alanlarına göre katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır*
- **(Hipotez 9)** *Uluslararası Denetim Standartları(ISA's)'nın denetimde ölçü alınması kurumsal yönetimin kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artış sağlamak açısından önemlidir.*
- **(Hipotez 10)** *Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, kurumsal yönetim bağlamında şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırması bakımından önemlidir.*
- **(Hipotez 11)** *Denetim komitesi üyelerinin bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunması kurumsal yönetim bakımından önemlidir.*

- **(Hipotez 12)** *Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçilerin rotasyona tabi olmaları kurumsal yönetim açısından önemlidir.*
- **(Hipotez 13)** *Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime doğrudan katkı sağlaması bakımından önemlidir.*

20. yüzyılda yaşanan şirket skandalları “Kurumsal Yönetim” kavramını ülkelerin ve iş dünyasının en önemli gündem maddelerinden birisi durumuna getirmiştir. Bu duruma ilişkin olarak eleştirilerin çoğu denetim hizmetini gerçekleştirenlere yönelik olmuştur. Tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetim ilkeleri şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik. Bu ilkelerin uygulanmasında bağımsız denetim firmalarına ve uygulamalarına yön veren Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) önemli görevler düşmektedir.*

Katılımcı işletmelerin Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulaması arasında bir ilişki olup olmadığına ilişkin görüşlerini belirlemek amacıyla Tablo 4.19’deki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar aşağıda görüldüğü gibidir.

* Geniş bilgi için bkz. 1. ve 4. Bolum.

Tablo 4.19. Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulaması Arasındaki İlişkiye İlişkin Değerlendirmeleri

Görüşler	Ort.	Std. Sap
Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.	3,78	1,13
Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi (ISA's) ile mümkün olacaktır.	3,54	1,23
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın denetimde ölçü alınması kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artışa sebep olacaktır.	3,59	1,46
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırır.	3,89	1,41
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirir ve bağımsız denetimin kalitesini artırır.	3,71	1,57
Denetim komitesi üyelerinin de bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyime sahip olması beklenir.	3,77	1,49
Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.	3,88	1,52
Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.	3,66	1,27
Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin, iç kontrol mekanizmasına yönelik yaptığı tavsiyelere karşı yönetimin tutumlarını izlemeli ve bu konuda yönetime görüş bildirmelidir.	3,88	1,24
Denetim komitesi, yönetim tarafından belirlenen denetim ücretini, bağımsız denetçinin yıllık denetim planını, elde edilen sonuçları ve sorumluluğunu uygun şekilde yerine getirip getirmediğini incelemelidir.	3,47	1,33
Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.	3,60	1,37

Not: (i) n=91; (ii) Ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre ($\chi^2=58,551$ ve $p<.001$) sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 4.19 incelendiğinde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Uluslararası denetim standartları ile kurumsal yönetim uygulaması arasındaki ilişkilere yönelik yapılan değerlendirmelerde “Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırır.” Maddesi 3,89 ortalama ile birinci sırada yer almıştır. Diğerleri sırasıyla “Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.” (3,88), “Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin, iç kontrol mekanizmasına yönelik yaptığı tavsiyelere karşı yönetimin tutumlarını izlemeli ve bu konuda yönetime görüş bildirmelidir.” (3,88), “Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.” (3,78), “Denetim komitesi üyelerinin de bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyime sahip olması beklenir.” (3,77), “Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirir ve bağımsız denetimin kalitesini artırır.” (3,71), “Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.” (3,66), “Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.” (3,60), “Uluslararası Denetim Standartlarının denetimde ölçü alınması kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artışa sebep olacaktır.” (3,59), “Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi (ISA’s) ile mümkün olacaktır.” (3,54) ve “Denetim komitesi, yönetim tarafından belirlenen denetim ücretini, bağımsız denetçinin yıllık denetim planını, elde edilen sonuçları ve sorumluluğunu uygun şekilde yerine getirip getirmediğini incelemelidir.” (3,47) şeklindedir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulanması arasındaki ilişkiye ilişkin görüşlerde işletmelerin faaliyet alanlarına göre bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar Tablo 4.20’de görüldüğü gibidir.

Tablo 4.20. Faaliyet Alanlarına Göre Katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulamalarına İlişkin Görüşleri

Görüşler	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması (n=12)		Uluslararası Temsilcilik (n=8)		Ulusal Bağımsız Denetim Firması (n=71)		Anova Testi	
	O.	S.S.	O.	S.S.	O.	S.S.	F	p
Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.	3,50	0,90	4,63	0,52	3,73	1,18	2,799	0,067
Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi (ISA's) ile mümkün olacaktır.	3,00	1,28	4,63	0,52	3,51	1,22	4,652	<.05
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın denetimde ölçü alınması kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artışa sebep olacaktır.	3,00	2,09	4,63	0,52	3,57	1,34	3,166	<.05
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırır.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,92	1,24	5,448	<.05
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirir ve bağımsız denetimin kalitesini artırır.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,68	1,48	4,227	<.05
Denetim komitesi üyelerinin de bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyime sahip olması beklenir.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,76	1,36	4,705	<.05
Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.	3,50	1,73	5,00	0,00	3,81	1,52	2,735	0,071
Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.	3,00	2,09	4,25	1,04	3,71	1,05	2,637	0,078
Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin, iç kontrol mekanizmasına yönelik yaptığı tavsiyelere karşı yönetimin tutumlarını izlemeli ve bu konuda yönetime görüş bildirmelidir.	3,25	1,86	4,63	0,52	3,90	1,12	3,145	<.05
Denetim komitesi, yönetim tarafından belirlenen denetim ücretini, bağımsız denetçinin yıllık denetim planını, elde edilen sonuçları ve sorumluluğunu uygun şekilde yerine getirip getirmediğini incelemelidir.	2,50	1,57	4,25	1,04	3,56	1,23	5,191	<.05
Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.	3,25	1,86	4,63	0,52	3,54	1,29	2,811	0,066

Yapılan değerlendirmede oluşan gruplar arasında ‘‘şirketlerce kurumsal yonetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.’’, ‘‘Denetim komitesi uyelerinin Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.’’, ‘‘Denetim komitesi uyleri bağımsız denetçi ile dzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.’’ ve ‘‘Denetim komitesi uyleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.’’ maddeleri dışında kalan diğer yedi maddede Anova testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık oluştuğu goruslmektedir.

Bu sonuçlar ‘‘faaliyet alanlarına göre katılımcıların uluslararası denetim standartları (ISA’s) ile kurumsal yonetim uygulamalarına ilişkin goruşleri arasında fark vardır’’ şeklindeki **-8- şeklindeki hipotez** buyuk olcuğe desteklenmektedir.

-8- numaralı hipotezin dışında, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yonetim uygulanması arasındaki ilişkiye ilişkin hipotezler ve analizleri Tablo 4.21’de goruslmektedir.

Tablo 4.21 Araştırmaya Katılanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) İle Kurumsal Yonetim Uygulamalarına Yonelik Hipotezler

Hipotezler	Ort.	Test Değeri	Tek Ornek t Testi		Sonuç
			t	p	
şirketlerce kurumsal yonetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime doğrudan katkı sağlaması bakımından onemlidir. (H₉)	3,78	3	6,332	<.001	Kabul
Uluslararası Denetim Standartlarının denetimde olcuğ alınması kurumsal yonetimin kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma olcuğünde artış sağlamak açısından onemlidir. (H₁₀)	3,59	3	3,691	<.001	Kabul
Denetimi geręekleřtirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, kurumsal yonetim bağlamında şirket ile diş denetçi arasındaki iletişimi artırması bakımından onemlidir. (H₁₁)	3,89	3	5,778	<.001	Kabul
Denetim komitesi uyelerinin bağımsız denetçi ile dzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunması kurumsal yonetim bakımından onemlidir. (H₁₂)	3,66	3	4,748	<.001	Kabul
Denetim komitesi uyleri ve bağımsız denetçilerin rotasyona tabi olmaları kurumsal yonetim açısından onemlidir. (H₁₃)	3,60	3	4,006	<.001	Kabul

Not: (i) n=83, (ii) Tek Ornek t Testi

Tablo 4.21’de gösterilen sonuçlar incelendiğinde, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulanması arasındaki ilişkiye ilişkin ortaya konulan tüm hipotezler kabul edilmiştir.

Bu kabul edilen hipotezlerin değerlendirmesi sonuç, değerlendirmeler ve öneriler bölümünde geniş bir şekilde ele alınmıştır.

SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Araştırma; kurumsal yönetim, denetim kavramı ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim Türkiye uygulamasının birlikte değerlendirilmesi ve Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın kullanım düzeyi ve kurumsal yönetime bakış açıları üzerine bir araştırma başlığı altında dört bölümden oluşmuştur.

İlk iki bölümde kurumsal yönetim, denetim kavramı ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile ilgili Türk ve yabancı literatür kaynaklarından yararlanmak suretiyle teorik altyapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın Türkiye uygulamaları, kabul edilen standartlar, kurumsal yönetimin bir parçası olan denetim komitesi hakkında bilgi verilmiş ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamalarının bağlantılarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Yaşanan ve yaşanabilecek uluslararası finansal kriz ve skandalların önlenmesinde ön plana çıkan bu iki kavram birlikte değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın kullanım düzeyi ve kurumsal yönetime bakış açılarını ölçmeyi hedefleyen bir araştırma yapılmıştır. Araştırmaya katılacak bağımsız denetim firmaları, Türkiye'de faaliyette bulunan ve SPK'nca yetkilendirilmiş denetim firmalarıdır. Bağımsız bir araştırma şirketince yapılan 91 tane anket formu ile anketin geri dönüşüm oranı % 96,8 olarak saptanmıştır. Bu araştırmanın değerlendirmesi ve sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Anket formuna cevap veren bağımsız denetim firması çalışanlarının büyük çoğunluğu üst düzey denetim elemanları ve denetim konusunda tecrübeli kişilerdir.
- Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının çoğunluğu ulusal ölçekte faaliyette bulunan denetim firmalarıdır.
- Müşterilerin denetim bilincinin tam olarak oluşmaması ve nitelikli personele olan ihtiyaç konuları, bağımsız denetim firmalarının denetim faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları sorunların başında gelmektedir. Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetim bilincinin oluşturulmasına yönelik faaliyetlere önem verilmeli ve denetim alanında nitelikli eleman yetiştirilmesi amacıyla üniversiteler, meslek odaları ve yabancı kuruluşlarla ortak işbirliği içersinde gerekli çalışmalar yapılmalıdır.
- Bağımsız denetim firmaları uygulayacakları standartları belirlerken büyük oranda çalıştıkları firmaların bulunduğu sektöre göre uygulanacak standart tercihin de bulunmaktadır. Bu tercih de ayrıca sırasıyla şirketin yapısı ve büyüklüğü de önemli derecede rol oynamaktadır.
- Uluslararası Kalite Kontrol Standardının (ISQC) uygulanmasında bağımsız denetim firmasına düşen görev, kalite kontrol sistemleri hakkındaki sorumluluklarına yönelik standartları oluşturmak, yol göstermek ve rehberlik etmektir. Bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardını (ISQC) kullanım düzeylerine ilişkin yapılan araştırmada araştırmaya katılan firmalar büyük oranda bu standardı uyguladıklarına dair görüş belirtmişlerdir.
- Son beş yıllık dönem içersinde araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarında, standartları kullanım düzeylerine ilişkin yapılan araştırmada Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı kullanım düzeyinin belirgin bir oranda artış gösterdiği görülmektedir. Diğer standartlarla karşılaştırıldığında bu artış belirgin olarak görülmektedir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ndaki bu artışa sebep olan en önemli faktörler, 2008 yılında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayınlanması ve

SPK'nun Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyum çalışmaları sağlamak amacıyla yayınlamış olduğu tebliğ olarak sayılabilir.

- Bağımsız denetim firmalarının kullanmış oldukları standartların bağımsız denetime olan katkı düzeyleri ele alındığında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin olumlu katkısının diğer kullanılan standartlara göre oldukça yüksek bir düzeyde olduğu görülmektedir.
- Bağımsız denetime tabi şirketler SPK'unca belirlenmiştir. Belirlenmiş bu şirketlerde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanma düzeyi ele alındığında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin SPK mevzuatına ve bankalar kanununa tabi şirketlerde daha yoğun olarak kullanıldığı görülmektedir.
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasında uygulamayı gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarının faaliyet alanlarının farklı olmasının uygulama farklılığı yaratmadığı söylenebilir.
- Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının görüşleri incelendiğinde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin olumlu görüş beyan ettikleri görülmektedir.
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), uygulama açısından yeterli görülmüş ve diğer uygulama standartları ile karşılaştırıldığında Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğuracağı görüşü hâkimdir.
- Araştırmadan elde edilen veriler ışığında, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulanmasının finansal bilgilerin kalitesinin artırılmasında, denetim işlemlerinin sadeleşmesi ve kolaylaşmasında, şeffaf ve güvenilir bilgiye ulaşmada önemli katkılarının olacağı söylenebilir.
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) içerisinde yer alan esasların bağımsız denetim firmalarınca doğru, güvenilir ve tam olarak uygulanıp uygulanmadığına yönelik olarak yöneltilmiş sorulara verilen cevaplar incelendiğinde, araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının

vermiş oldukları cevaplar bu standartları yeni yeni uygulamaya başlayan ülkemiz açısından oldukça olumlu düzeydedir.

- Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı uygulayan bağımsız denetim firmalarının kurumsal yönetim uygulaması hakkındaki görüşleri ele alındığında bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun kurumsal yönetim hakkında bilgi sahibi olduğu, denetlemiş oldukları şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanında bulunan ve denetim komitesi oluşturmuş şirketlerin bulunduğu görüşünü belirtmişlerdir.
- Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmaları, şirketlerde uygulamaya koyduğu Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin yanında, aynı şirketlerce kurumsal yönetim uygulamalarının benimsenmiş olmasının bağımsız denetime oldukça önemli düzeyde katkı sağlayacağı ve bunun yanında kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkelerinin uygulanma derecesinin de yükseleceği görüşünü belirtmişlerdir.
- Bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı uyguladığı şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamasının önemli bir parçası olan denetim komitesinin varlığı firma ile bağımsız denetim firmasının arasındaki bilgi alışverişini kuvvetlendirecektir.
- Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu bağımsız denetim firmaları ve denetim komitesi üyelerinin rotasyona tabi olması gerektiği görüşünü belirtmişlerdir.

Araştırmada ortaya çıkan sonuçlara göre, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim uygulamalarının denetim açısından ne kadar önemli boyutta oldukları görülmektedir. Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ ile uygulama alanı bulmuş olsa da standart da yapılan yeni değişikliklerin henüz ele alınmadığı görülmektedir. Başka eksiklik ise Türkçeye tercüme edilmiş Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nda anlaşılma zorluğu vardır. Öncelikle ulusal standartlar, uluslararası standartlar ile ahenkleştirilmelidir.

Dünyada yaşanan şirket skandallarının ve yolsuzluklarının doğurduğu kurumsal yönetim uygulamalarının uygulama alanı ve önemi giderek artmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamaları tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetim şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik temel ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerin uygulama sonuçları, denetim işleminin yerine getirilmesi ile mümkün olabilecektir. Bu noktada kurumsal yönetim ve denetim uygulamalarının işbirliği içerisinde yürütülmesinin olumlu sonuçlar doğuracağı kanaatine ulaşabiliriz. Kurumsal yönetim uygulayan şirketleri denetleyen bağımsız denetim firmalarının bu şirketlerde Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulaması hem kurumsal yönetimin hem de denetimin sağlıklı işlemesi açısından gerekli görülmektedir. Kurumsal yönetim, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) başta olmak üzere kabul edilen diğer standartların da şirketler tarafından uygulanmasını cesaretlendirmektedir.

Akademik açıdan da bu konuların tartışılması ve katkı sağlanması oldukça önemlidir. Kurumsal yönetim uygulamalarının ülkemiz için yeni gelişen bir konu olması ve Uluslararası denetim Standartları (ISA's) ile uyumu konusunda uygulamada çalışılmış bir konu olmaması açısından çeşitli sıkıntılara sebep olmaktadır. Akademik açıdan bu konuda yapılacak teorik ve uygulamalı araştırmalar, kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin ülkemizde doğru ve gerçek manada uygulanması adına olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Ülkemizde karşılaşılan sıkıntılardan biriside devlet organları tarafından yeterli düzenlemelerin yapılmış olmamasıdır. Kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulamaları ile ilgili çalışmalar sürse de, henüz tatmin edici sonuçlara ulaşılmış değildir. Uygulamalar, uygulayıcılar tarafından yeterli düzeyde yerine getirilmemektedir.

Bu yüzden bu iki uygulamaya yön veren SPK, İMKB, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, BDDK, EPDK, TÜRMOB, TÜDESK, TMSK ve Meslek Odalarının işbirliği yapması; kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulayıcılarına eğitim ve danışmanlık yoluyla destek olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Ağca, Ahmet. (2006), “Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1
- Akgül, Başak Ataman.(2000), **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Aksoy, Tamer.(2005), “Yeni TTK Tasarısı’ndaki Muhasebe Ve Denetime İlişkin Maddelere Yönelik Görüş Ve Değerlendirmeler”, **Ankara: ASMMMO Bülten**, Yıl:14,Sayı: 159
- Aksoy, Tamer.(2007), **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara: ASMMMO Yayınları, Yayın No: 53
- Aktan, C. Can. (2006). **Kurumsal Şirket Yönetimi**, Ankara: SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Yayın No: 196
- Aktaş, www.web.sakarya.edu.tr/~skuyucu/sunum/semra.ppt
- Alagöz, Ali.(2008).Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzay). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi
- Alpman, Gökhan. (2007), İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, Antalya: VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../GOKHAN%20ALPMAN.ppt ,Erişim Tarihi: 09.11.2009

- Altunışık, Remzi, Coşkun, Recai, Bayraktaroğlu, Serkan ve Yıldırım, Engin (2004). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**. Sakarya: Sakarya Kitabevi
- Aras, Güler.(2007). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları” **Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İç Denetim Dergisi**, Sayı: 20
- Arens, Alvin A., Loebbecke, James.(2000), **Auditing: An Integrated Approach**, USA: Prentice Hall
- Argüden, Yılmaz, Ilgaz, Pınar, Erşahin, Burak (2007)**. ARGE Kurumsal Yönetişim Modeli, **ARGE Danışmanlık Yayınları, No:9**
- Arkun, Osman Fikret.(1980), **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Nihad Sayar Yayınları, Yayın No: 317–550
- Arsoy Poroy, Aylin. (2008). “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: X,Sayı: II
- Atabey, N. Ata, Yılmaz, Baki, Ay, Mustafa. (2005). “Avrupa Birliği’ne Katılım Sürecinde Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Kurumsal Yönetim”, **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, Ankara: TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi
- Ataman, Ümit, Hacırüstemoğlu, Rüstem, Bozkurt, Nejat.(2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları
- Ay, Mustafa (2007). **Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma**. Basılmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Aysan, Mustafa A. (2007). **Kurumsal Yönetim ve Risk** (1. Baskı). İstanbul: Elit Ofset Matbaacılık, Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş
- Balcı, Ali (2009). **Sosyal Bilimlerde Araştırma**. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık
- Baraz, Barış.(2004). “Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir’de Bir Araştırma” **3. Ulusal Bilgi Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Osman Gazi Üniversitesi Yayın No: 108
- Başpınar, Ahmet.(2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148
- Bean, James W., , “The Audit Committee Roadmap”, **Journal of Accountancy**, January, 1999,s.6-9, (Aktaran: Mahmut, Demirbaş, Süleyman, Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, Güncel Akademi, İstanbul, 2006, s.42
- Borgia, Fiammetta.(2005). “Corporate Governance & Transparency Role Of Disclosure: How Prevent New Financial Scandals And Crimes?” <http://policy-tracc.gmu.edu/resources/publications/borgia02.pdf>, Erişim Tarihi: 25.08.2009
- Borucu, Ahmet Cemil, Kurumsal Risk Yönetimi Projelerinde Risk Değerleme Sürecinin İşlevi, <http://www.denetimnet.net/Pages/KurumsalRiskYonetimiProjelerindeRiskDeğerlemeSurecininislevi%20.aspx>, Erişim Tarihi: 10.01.2010
- Bozkurt, Nejat. (1999), **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları
- Brink, Victor Z. (1991), **Forward from fifty**, Internal Auditor, p.8-9
- Büyüköztürk, Şener, Çakmak, Ebru Kılıç, Akgün, Özcan Erkan, Karadeniz, Şirin ve Demirel, Funda (2009). **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık

- Calder, Alan (2008). **Corporate Governance**, Kogan Page Publishers
- Çatıkkaş, Özgür, Yurtsever, Gürdoğan. (2007), “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı: 81
- Çelik, Aytekin.(2005), **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Çömlekçi, Ferruh, Kepekçi, Celal, Erdoğan, Melih.(1992), **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık
- Dağlı, Kubilay (2000). **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**, SPK Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Yeterlilik Etüdü.
- Deloitte (2006). **Nedir Bu Kurumsal Yönetim**, Kurumsal Yönetim Serisi, No:1
- Deloitte (2007a). **Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar**, Denetim Komitesi Serisi, No:1
- Deloitte (2007b). **Anonim Ortaklıklarda Yönetim Organın Yapılanması ve İşlevleri**, Kurumsal Yönetim Serisi, No:3
- Deloitte (2008). **Kurumsal Yönetim İlkeleri Bağlamında Genel Kurulun ve Yönetim Kurulunun Karşılıklı Konumu**, Kurumsal Yönetim Serisi, No:7
- Deloitte (2009). **Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi**, Denetim Komitesi Serisi, No:3
- Demirbaş, Mahmut, Uyar, Süleyman (2006), **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, İstanbul: Güncel Akademi
- Demirbaş, Mahmut. (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:7

Demirbaş, Mahmut. (2006), “Türkiye’de Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığının ve Etkinliğinin Halka Açık Anonim Şirketlerde Tespit Edilmesi”, **MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3

Dinler, Arzu Meltem.(2009). “Kurumsal Yönetişim” PARADOKS, **Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi**,
http://www.paradoks.org/makale/yil5_sayi2/mdinler52.pdf,Erişim Tarihi:
 27.08.2009

Doğın, Mustafa (2007). **Kurumsal Yönetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi

Doğın, Murat. (2003a). “Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri” **SPK Meslek Personeli Derneği Dergisi**, Sayı: 8

Doğın, Murat. (2003b). “Türkiye’de Sermaye Piyasaları ve Kurumsal Şirket Yönetimi” **Ankara: TCMB, Kurumsal Şirket Yönetimi (Corporate Governance) Konferansı** (14 -18 Nisan)

Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak, Ersoy, Ayten (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Antalya: Akdeniz Üniversitesi, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:9

Dönmez, Adnan, Ersoy, Ayten.(2006), Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Ahmet Yesevi Üniversitesi, **Bilig-Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:36

Duman, Ömer. (2008), **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayınları, Yayın No: 78

Dural, Fatih.(2005), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMÖ Yayınları, Sayı:70

EPDK. (2003), Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, <http://www.epdk.org.tr/denetim/bagimsiz/yonetmelik/denetim/bagimsiz/bagimsizon.doc>, Erişim Tarihi:16.11.2009

Erdoğan, Melih.(2006), **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Ergen, Halim. (2003), “Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları”, **MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1

Fındıklı, Remzi. (1996). “Yönetimde Açıklık-Açık Yönetim” Ankara: İçişleri Bakanlığı, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 142

[Financial Services Authority](http://www.fsa.gov.uk/pubs/ukla/lr_comcode2003.pdf) (FSA), The Combined Code on Corporate Governance, http://www.fsa.gov.uk/pubs/ukla/lr_comcode2003.pdf, Erişim Tarihi:08.09.2009

Gerekan, Bilal, Pehlivan, Abdülkadir (2008). Türkiye'deki Kamu Kurumlarında Kurulabilecek Denetim Komitelerinin Kamu İç Denetim Elemanlarının Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi, www.modav.org.tr/.../BILAL%20GEREKAN-PEHLIVAN-TURKCE.ppt, Erişim Tarihi: 15.12.2009

Gielen, Frederic, Barros, Ana Cristina Hirata (2005). “Corporate Sector Accounting And Auditing Within The Acquis Communautaire” <http://siteresources.worldbank.org/INTECAREPARIS/Resources/1869713-1133801595847/Corporate-Sector-Accounting-and-Auditing-within-the-Acquis.pdf>

Gökalp, Fisun. (2005). “Genel Hatlarıyla Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi” **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt:5,Sayı:14

- Güçlü, Faruk.(2008), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık
- Gürbüz, A. Osman, Ergincan, Yakup (2004). **Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler** (1.Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık
- Gürbüz, A. Osman, Ergincan, Yakup (2004). **Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler** (1.Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık
- Güredin, Ersin. (1994), **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları
- Hasan, Pulaşlı, **Corporate Governance: "Anonim Sirket Yönetiminde Yeni Model"**, BTHAE, Ankara, 2003, s.19-20
- Hass, Susan, Burnaby, Priscilla A. (2004), **Trends in Internal Audit Strategies**, Internal Auditor
- Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold ve Wallage, Philip (2004), **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**. 2nd Edition, by Prentice Hall
- <http://www.epdk.org.tr>
- <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
- <http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/denetimstandartlari.ppt>, Erişim Tarihi: 21.11.2009
- IFAC, 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>, Erişim Tarihi: 15.12.2009
- IFAC, International Auditing and Assurance Standards Boards, http://web.ifac.org/download/IAASB_Fact_Sheet.pdf, Erişim Tarihi: 06.12.2009

İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD),

http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTaraflıKuruluslar.aspx?ctID=4&IKID=10, Erişim Tarihi: 06.08.2009

İlter, Cenap (2006), Uluslararası Denetim Standartları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı:301

İnanç, Hüsamettin, Ünal, Feyzullah.(2007). “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi Ve Uygulanma Düzeyi” Kütahya: **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18

İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası).(2008). **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Yayın No: 113

Kalıpsız, Abdülkadir (1994). **İstatistiksel Yöntemler**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları

Kanalıcı, Hülya A. (2007). “Para Politikasında Şeffaflık” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:44, Sayı: 510

Karaimer, Bertan, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, http://dosya.izsmmmo.com/documan/ds_seminer5.ppt, Erişim Tarihi: 21.12.2009

Kaval, Hasan. (2008), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi

Kavut, Lerzan, Taş, Oktay, Şavlı, Tuba.(2009), **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Yayın No:130

Kayacan, Murad. (2005). “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler” **İSMMMO I. Uluslar arası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya

Kayacan, Murad. (2006), **Küresel Mali Piyasalarda “Kurumsal Yönetim” Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları**, Ankara, Kurumsal Şirket Yönetimi: İyi Şirket Yönetimi için Kurallar ve Kurumlar SPK Yayınları No: 196

Kenger, Erdal.(2001), **Denetim**, Ankara: T.C Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu

Kepekçi, Celal. (2004), **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi

Kıyılar, Murat, Belen, Muhammet. (2005). “Bir Kurumsal Yönetim Formu Olarak Türkiye’de Holding Yapılanma Biçimlerinin Değerlendirilmesi” Antalya: 7. Muhasebe Denetim Sempozyumu

Kıracı, Murat. (2003), Faaliyet Denetimi İle İç kontrol İlişkisi, **Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2

Kıracı, Murat. (2005) “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı:14

Koçel, Tamer. (2003). **İşletme Yöneticiliği**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş

Kula, Veysel. (2006), **Kurumsal Yönetim: Sorunun Boyutları ve Beklenen Gelişmeler**, Ankara: SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Yayın No: 196

Kurt, Ganite, Dünyada Yaşanan Muhasebe, Denetim Skandalları ve Yansımaları Sarbanes Oxley Yasası, <http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir>, Erişim Tarihi: 09.11.2009

Kurt, Ganite.(2008).Denetim Programının Yürütülmesi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzay). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi

Kurumsal Yönetim Derneği- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004, <http://www.tkyd.org/files/downloads/oecd2004.pdf>, Erişim Tarihi: 19.10.2008

Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Yararlar, <http://www.kurumsalsistem.com/index.php/yoenetim/yoenetim-teknikleri/153-kurumsal-yoenetimin-salayaca-yararlar>, Erişim Tarihi: 20.08.2009

Küçüksözen, Cemal, Küçükkocaoğlu, Güray (2005). “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 16

Marşap, Güçlü Beyhan, Kurt, Ganite. (2008), **Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938–2008)**, Ankara: ASMMO Yayınları, Yayın No:62

Millstein, I.M. (1998). **Corporate Governance –Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets**, OECD Publications

Moeller, Robert R. (2005), **Brink’s Modern İnternal Auditing**, New York: John Willey and Sons., Sixth Ed.

Monks, Robert A.G., Minow Nell. (2004). **Corporate Governance**, Third Edition, United Kingdom: Blackwell Pupliching

OECD, **Corporate Governance Principles**, 2004

Oksay, Suna, Acar, Onur.(2005), **Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, TSRŞB- Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları Birliği -3, Yayın No: 11

Oksay, Suna, Acar, Onur.(2007), **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, TSRŞB- Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları Birliği -9, Yayın No: 23

Önder, M. Fahrettin.(2008), **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Ankara: Asil Yayınları

Özay, İlhan. (1996). Günışığında Yönetim, **İstanbul: Alfa Yayınları**

Özbirecikli, Mehmet.(2008).Denetim Standartları,Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzay). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi

Özdamar, Kazım (2002), **Paket Programlar İle İstatiksel Veri Analizi** (5. baskı), Kaan Kitabevi, Eskişehir

Özeren, Baran, Aybar, Ersan (2004). **İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**, Sayıştay Bilgi Notları

Özkul, Levent. (2003). **Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul: SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü

Öztürk, M. Başaran, Demirgüneş, Kartal (2008). “Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye” **Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2008, Sayı:19

Parlakkaya, Raif. (2004). **Özel Amaçlı Girişimlere İlişkin Muhasebe Sorunları**, (1.Basım), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Roussey, Robert S. (1999), “The Development of International Standards on Auditing”, **The CPA Journal**, Vol.69

- Sağmanlı, Metin, Ersen, Çağla. (2002), “AB 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:59
- Sakarya, Şakir, Özmen, H. İbrahim. (2008), “Türkiye’de Kurumsal Yönetim Sürecinin Gelişimi ve Balıkesir’deki İşletmeler Tarafından Algılanması Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8 Sayı:26
- Saltık, Nihal. (2007). İç Kontrol Standartları, Ankara: M.B, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma, Uzman Raporu, www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi:07.09.2009
- Sawyer, Lawrence B.(2003), **Sawyer’s Internal Auditing:The Practice of Modern Internal Auditing**, USA : The Institute of Internal Auditors Pres
- Selimoğlu, Seval Kardeş. (2007), “Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:79
- Selimoğlu, Seval Kardeş.(2008).Denetimin Genel Çerçevesi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzey). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi
- Seyidoğlu, Halil.(2003), **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, İstanbul
- Shelton, Joanna R. (1998). “The Importance of Governance In The Modern Economy” **New Corporate Governance for The Global Company International Conference**, Brussels
- Simmons, Mark R. (1997), **COSO Based Auditing**, Internal Auditor, Altamonte Springs, Volume:54

SOX 2002,

<http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>, Erişim Tarihi: 12.08.2009

SPK (2010).Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar

<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all&submenuheader=9>

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu). (2004). Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu Formatı, Ankara,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=67&fn=67.pdf>, Erişim Tarihi:03.10.2009

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu).(2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri, Ankara,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf>, Erişim Tarihi: 19.08.2009

SPK.(2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında

Tebliğ, Seri: X, No:22, http://www.spk.gov.tr/mevzuat/SeriX_No22.pdf, Erişim Tarihi: 25.10.2009

Süer, Ayça Zeynep. (2003). “ Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron

Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, Erişim Tarihi: 15.07.2009

Şehirli, Kübra. (1999). Kurumsal Yönetim, **SPK Denetleme Dairesi, Araştırma**

Raporu, Sayı: XIV-4/55-3, <http://www.econturk.org/spk2.pdf>, Erişim Tarihi: 15.08.2009

Temuçin, İ. Kubilay, Kurumsal Yönetim İlkeleri,

www.ku.edu.tr/files/corporate/governance/KTemucin.ppt, Erişim Tarihi: 30.09.2009

TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği).(2009), Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Kilometre Taşları,
http://www.tkyd.org/files/downloads/TKYD_Tanitim/TKYD_BROSUR.pdf,
 Erişim Tarihi: 27.09.2009

TMSK, www.tmsk.org.tr, Erişim Tarihi: 21.11.2009

Tokol, Tuncer (1996). **Pazarlama Araştırması**. (8.basım) Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 97, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme İktisadi ve Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi No: 98, Bursa

Toraman, Cengiz. (2002). “ Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 15

Tuzcu, Arcan. (2005). “İMKB-100 Şirketlerinin Kurumsal Yönetim Anlayışı”, **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, Ankara: TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi

Tuzcu, Arcan.(2004). **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı**, Ankara: Turhan Kitabevi

TÜDESK.(2008), **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, TÜDESK- Türkiye Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayınları -339

Türker, Masum (2006), “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 19

Türker, Masum, Pekdemir, Recep (2002), Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler, İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim, http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html#_ftn1, Erişim Tarihi: 15.01.2010

Türkiye Bankalar Birliği.(1999). “Şeffaflık ve Sorumluluk Uluslararası Mali Krizler Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grupları Raporları” **İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu**

Türkiye İç Denetim Enstitüsü- TİDE. (2008), **Uluslararası İç Denetim Standartları- Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 4

TÜRMOB (2007), SM, SMMM ve YMM Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, TC. Resmi Gazete, 26675, 19 Ekim 2007 www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/26675.doc

TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği). (2005), **Sermaye Piyasaları İçin Örnek Şirket Yapısı**, İstanbul, Yayın No. TÜSİAD-T/2005-06-403

TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği).(2002), **Kurumsal Yönetim En iyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**, İstanbul, Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12-336

TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği).(2002). **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**. İstanbul: Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/336

TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği).(2008),**Yönetim Kurulları’nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**. İstanbul: Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461

Uyar, Süleyman, İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?, <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc>, Erişim Tarihi: 18.11.2009

- Uyar, Süleyman. (2004a). “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi” **İstanbul: Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:66
- Uyar, Süleyman. (2004b). “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:4, Sayı: 12
- Uyar, Süleyman.(2003). “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, **İstanbul: Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:63
- Uzay, Şaban (2008). Denetim Süreci ve Aşamaları. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzay). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi
- Uzay, Şaban. (2007), Faaliyet Denetimine Genel Bakış, Antalya: İSMMMO 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf,
Erişim Tarihi:12.11.2009
- Uzay, Şaban.(2004), Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı,MÖDAV- Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, İstanbul: The 1st Annual International Accounting Conferance,
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, Erişim Tarihi: 12.11.2009
- Uzay, Şaban.(2006). “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı 4
- Ülgen, Hayri, Mirze, S. Kadri. (2004). **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul: Literatür Yayınları, No: 113
- Vinten, Gerald, Lee, Connie (1993). “Audit Committees and Corporate

Control”, **Managerial Auditing Journal**, Vol: 8, No:3

Walter, G. Kell, William, C.Boynton, Richard, E.Ziegler. (2000), **Modern Auditing**, New York: John Willey and Sons., Seventh Ed.

Weil Gotshal/Manges LLP (2002), **Comparative Matrix of Corporate Governance Codes Relevant to the European Union and Its Member States** http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/corpgov/corp-gov-codes-rpt-part3_en.pdf

Yavaşoğlu, Mustafa.(2001), **Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Yazıcıoğlu, Yahşi, Erdoğan, Samiye.(2004), **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Ankara: Detay Yayıncılık

Yılcı, Münevver (2003). “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 8

Yörüker, Sacit.(1999), İngilizce-Fransızca-Türkçe Denetim Terimleri/Çeviri, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/denter.htm#D>,Erişim Tarihi:14.10.2009

Yücaoğlu, Erkut.(2000). “Yönetimden Yönetişime” **TÜSİAD Görüş Dergisi**, Sayı: 45

Ek- 2.1 Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları (ISA's)

ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARTLARI <i>INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL (ISQCs)</i>	
ISQCs 1	Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol <i>Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements</i>
TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİ <i>AUDITS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION</i>	
Genel İlkeler ve Sorumluluklar <i>General Principles and Responsibilities</i>	
ISA 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslar arası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi <i>Overall Objectives of Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing</i>
ISA 210	Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi <i>Agreeing the Terms of Audit Engagements</i>
ISA 220	Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol <i>Quality Control for an Audit of Financial Statements</i>
ISA 230	Denetimin Belgelendirilmesi <i>Audit Documentation</i>
ISA 240	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i>
ISA 250	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması <i>Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i>
ISA 260	Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi <i>Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance</i>
ISA 265	İç Kontrol İle İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi <i>Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</i>
Risk Değerleme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedür ve Teknikler <i>Risk Assessment and Response for Assessed Risks</i>	
ISA 300	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması <i>Planning an Audit of Financial Statements</i>
ISA 315	İşletmeni ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi <i>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment</i>

ISA 320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik <i>Materiality in Planning and Performing an Audit</i>
ISA 330	Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler <i>The Auditor's Responses fob Assessed Risks</i>
ISA 402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı <i>Audit Considerations Relating fob Entities Using Service Organizations</i>
ISA 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi <i>Evaluation of Misstatements Identified During the Audit</i>
Denetim Kanıtları <i>Audit Evidence</i>	
ISA 500	Denetim Kanıtı <i>Audit Evidence</i>
ISA 501	Denetim Kanıtı – İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar <i>Audit Evidence – Specific Considerations fob Additional Items</i>
ISA 505	Dış Kaynaktan Doğrulamalar <i>External Confirmations</i>
ISA 510	İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri <i>Initial Engagements – Opening Balances</i>
ISA 520	Analitik İnceleme Teknikleri <i>Analytical Procedures</i>
ISA 530	Denetim Örneklemesi <i>Audit Sampling</i>
ISA 540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi <i>Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures</i>
ISA 550	İlişkili Taraflar <i>Related Parties</i>
ISA 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar <i>Subsequent Events</i>
ISA 570	İşletmenin Sürekliliği <i>Going Concern</i>
ISA 580	Yazılı Teyitler <i>Written Representations</i>
Diğer Çalışmalardan Yararlanma <i>Using Work of Others</i>	
ISA 600	Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi <i>Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i>
ISA 610	İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması <i>Using the Work of Internal Auditors</i>

ISA 620	Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması <i>Using the Work of an Auditor's Expert</i>
Denetim Sonuçları ve Raporlama <i>Audit Conclusions and Reporting</i>	
ISA 700	Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama <i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i>
ISA 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması <i>Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</i>
ISA 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar <i>Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</i>
ISA 710	Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar <i>Comparative Information — Corresponding Figures and Comparative Financial Statements</i>
ISA 720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements</i>
Uzmanlık Gerektiren Alanlar <i>Specialized Areas</i>	
ISA 800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi <i>Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks</i>
ISA 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem veya Unsurun Denetimi <i>Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement</i>
ISA 810	Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları <i>Engagements to Report on Summary Financial Statements</i>

Kaynak: IFAC, <http://web.ifac.org>; 15.12.2009; Kavut vd., 2009: 78-82

**Ek-3.1 Tebliğ Kısımları, Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları
(ISA's) ve Türkiye Denetim Standartları (TÜDESK)**

SPK Tebliğ Kısımında Düzenlenen Konular			Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)		Türkiye Denetim Standartları (TÜDESK)	
Kısım No	Başlık	Madde Sayısı	No	Başlık	No	Başlık
	Başlangıç hükümleri	1-7	-	-	100-199	Başlangıç Konuları
-	-	-	-	-	100	Güvence Sağlama Sözleşmeleri
-	-	-	-	-	120	Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Genel Çerçevesi
1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	1-7	200	Overall Objectives of Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing	200	Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaçlar
2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları	1-30	-	-	-	-
3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	1-8	210	Agreeing the Terms of Audit Engagements	210	Denetim Sözleşmesi
4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	1-14	220	Quality Control for an Audit of Financial Statements	220	Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol
5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	1-12	230	Audit Documentation	230	Denetimde Belgelendirme
6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	1-29	240	The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	240	Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileyle İlişkin Denetçi Sorumluluğu
7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	1-10	250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	250	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması
8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	1-9	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance	260	Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi

-	-	-	265	Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management	-	-
9	Bağımsız Denetimin Planlanması	1-11	300	Planning an Audit of Financial Statements	300	Finansal Tablo Denetiminin Planlanması
10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	1-26	315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment	315	İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi
11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	1-6	320	Materiality in Planning and Performing an Audit	320	Denetimde Önemlilik
12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	1-18	330	The Auditor's Responses to Assessed Risks	330	Belirlenen Riskler Karşısında Denetçinin Uygulayacağı Teknikler
13	Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	1-8	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
-	-	-	450	Evaluation of Misstatements Identified During the Audit	-	-
14	Bağımsız Denetim Kanıtı	1-14	500	Audit Evidence	500	Denetim Kanıtları
15	Bağımsız Denetim Kanıtı Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	1-6	501	Audit Evidence – Specific Considerations for Additional Items	501	Denetim Kanıtları – Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar
16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	1-15	505	External Confirmations	505	Dış Kaynaktan Doğrulamalar
17	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeler	1-5	510	Initial Engagements – Opening Balances	510	İlk Denetim – Açılış Hesapları
18	Analitik İnceleme Teknikleri	1-13	520	Analytical Procedures	520	Analitik İnceleme Teknikleri
19	Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer	1-24	530	Audit Sampling	530	Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri

	Seçilmiş Test Teknikleri					
20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	1-13	540	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures	540	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
21	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	1-30	-	-	545	Gerçeğe Uygun (Makul) Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi
22	İlişkili Taraflar	1-9	550	Related Parties	550	İlişkili Taraflar
23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	1-14	560	Subsequent Events	560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
24	İşletmenin Sürekliliği	1-14	570	Going Concern	570	İşletmenin Sürekliliği
25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	1-7	580	Written Representations	580	Yönetimin Beyanları
26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	1-7	600	Special Considerations— Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	600	Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma
27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	1-7	610	Using the Work of Internal Auditors	610	Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması
28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	1-8	620	Using the Work of an Auditor's Expert	620	Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması
29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	1-16	700	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	700	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları
30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	1-7	-	-	701	Bağımsız Denetçi Raporunda Değişiklik Gerektiren Hususlar

-	-	-	705	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report	-	-
-	-	-	706	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	-	-
31	Karşılaştırmalı Bilgiler	1-6	710	Comparative Information — Corresponding Figures and Comparative Financial Statements	710	Karşılaştırmalar
32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	1-7	720	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler
33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	1-8	800	Special Considerations— Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	800	Özel Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu
-	-	-	805	Special Considerations— Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	-	-
-	-	-	810	Engagements to Report on Summary Financial Statements	-	-
-	-	-	ISRE 2400	Engagements to Review Financial Statements	-	-
34	Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi	1-16	ISRE 2410	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity	ISRE 2410	İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi
			3000 - 3699	International Assurance Service Standards (ISEAS)		
			4000 - 4699	The International Standards Related Services (ISRSs)		
35	Son Hükümler	1-4	-	-	-	-
35	Son Hükümler (Geçici maddeler)	1-4	-	-	-	-

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA (IAS's) GÖRE
TÜRKİYE'DE DENETİM ORTAMI ÜZERİNE HAZIRLANMIŞ ANKET
ÇALIŞMASI**

Bu anket formu “ Uluslararası Denetim Standartları(ISA's)na Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ” konulu doktora tez çalışması için hazırlanmıştır. Çalışmanın başarısı büyük ölçüde sizin değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu nedenle soruların dikkatle cevaplanması, sonuçların geçerliliği ve anlamlılığı açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışmaya katılan bağımsız denetim firmalarından elde edilen veriler, spesifik anlamda firmalar arasında karşılaştırma yapmak amacıyla değil, genel bir değerlendirme ışığında bilimsel amaçlarla kullanılacaktır.

Bu anket çalışmasında daha önce bu konuda yapılmış olan anket çalışmalarının sorularından da yararlanılmıştır.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar diler, saygılar sunarım

Prof. Dr. Naim Ata ATABEY
S.Ü. İİBF Kampus/ KONYA
natabey@selcuk.edu.tr

Arş. Gör. Ender GÜLER
S.Ü. İİBF Kampus/ KONYA
enderguler@selcuk.edu.tr

(Size uygun seçeneği (X) işareti ile belirtiniz)

1. Firmadaki göreviniz nedir?			
1.(...) Sorumlu Ortak Başdenetçi	2.(...) Kıdemli Denetçi	3.(...) Denetçi	4.(...) Denetçi Yardımcısı
5.(...) Stajer Denetçi	6.(...) Yeminli Mali Müşavir	7.(...) Diğer (Lütfen belirtiniz).....	
2. Firmanızın türü nedir? (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)			
1.(...) Uluslararası Bağımsız Denetim Firması	2.(...) Uluslararası Temsilcilik	3.(...) Ulusal Bağımsız Denetim Firması	
3. Firmanızda kaç kişi çalışıyor? 1. (...) 0-5 2.(...) 6-10 3. (...) 11-15 4.(...)16+			
4. Firmanız kaç yıldır faaliyet göstermektedir? 1. (...) 0-5 2.(...) 6-10 3. (...) 11-15 4.(...)16+			
5. Faaliyet alanınızın kapsamı nedir?			
1.(...) Uluslararası	2. (...) Ulusal	3. (...) Bölgesel	4. (...) İl merkezi
6. Firmanızın denetim faaliyetini sürdürürken karşılaştığı en önemli sorun aşağıdakilerden hangisidir?			
1.(...) Müşterilerin Denetim Bilinci	2.(...) Düzenleyici Kurumlar Arası Koordinasyon Eksikliği		
3.(...) Meslek Kuruluşları Uygulamaları	4.(...) Meslek Mensupları Yorum Farkı		
5.(...) Nitelikli Personel	6.(...) Medya ve Kamu denetim bilincinin oluşmaması		
7. (...) Diğer.....			

(Size uygun seçeneği (X) ile işaretleyiniz)

7. Denetimde ölçü aldığınız standartlar nelerdir? (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)

1.(...) Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) 2.(...) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

3.(...) 8. Yönergede Belirtilen Standartlar 4.(...) SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar

(1. nolu şıkkı işaretlemeyen katılımcılar için anket bitmiştir, teşekkür ederiz)

8. Şirketleri denetlerken kullandığınız standartları nasıl belirlemektesiniz?

1. (...) Sektöre göre 2.(...) Büyüklüğüne göre 3. (...) Şirketin yapısına göre 4. (...) İMKB'ye kayıtlı olmasına göre

5. (...) Diğer.....

9. Firmanızda Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) uygulanmakta mıdır?

1.(...) Evet 2.(...) Hayır 3.(...) Fikrim yok

10. Denetlemiş olduğunuz şirketlerde ölçü aldığınız standartlara uyum düzeyini geçmişle karşılaştırdığınızda günümüz açısından değerlendiriniz

(0- hiç kullanılmıyor, 1- az kullanılıyor, 2- kısmen kullanılıyor, 3- yüksek düzeyde kullanılıyor, 4- çok yüksek düzeyde kullanılıyor)

Geçmişte					Ölçü Aldığınız Standartlar					Günümüzde				
0	1	2	3	4	a. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)	0	1	2	3	4				
0	1	2	3	4	b. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	0	1	2	3	4				
0	1	2	3	4	c. 8. Yönergede Belirtilen Standartlar	0	1	2	3	4				
0	1	2	3	4	d. SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	0	1	2	3	4				
0	1	2	3	4	e. 3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar	0	1	2	3	4				

11. Firmaları denetlerken kullandığınız standartların bağımsız denetime olumlu etkisini kullanma düzeyinizi de dikkate alarak 1'den 5'e kadar sıralarmısınız.

(1 En Az ile 5 En Fazla arası derecelendirme yapılacaktır.)

Ölçü Aldığınız Standartlar	Derece
a. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)	
b. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	
c. 8. Yönergede Belirtilen Standartlar	
d. SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	
e. 3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar	

12. Firmaları denetlerken kullandığınız Uluslararası Denetim Standartlarının uygulama derecesini bağımsız denetime tabi şirketler sınıflandırmasını göz önüne alarak 1'den 5'e kadar sıralarmısınız.

(1 En Az ile 5 En Fazla arası derecelendirme yapılacaktır.)

Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	Derece
a. SPK mevzuatına tabi şirketler	
b. Bankalar Kanunu'na tabi şirketler	
c. Sigorta ve Reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri	
d. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketler	
e. Faktoring ve Finansman şirketleri	

Firmanızda ölçü aldığımız Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile ilgili olarak görüşlerinizi belirtiniz.

(Size uygun seçeneği (X) ile işaretleyiniz)

1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum

GÖRÜŞLER	ÖLÇEK				
13. Türkiye Denetim Standartları Kurulu- TÜDESK tarafından çevirisi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları uygulama açısından yeterlidir	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
14. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurmaktadır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
15. SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları ile tam olarak uyumludur.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
16. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulanması finansal bilginin kalitesini artıracak ve denetim uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
17. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayabilir.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
18. SPK Düzenlemeleri, Uluslararası Denetim Standartlarının tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterlidir.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
19. Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak hazırlanmış olan SPK ilkeleri saydam ve etkin bir piyasa yaratılması için yeterli olacaktır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
20. Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumları görevlerini yapabilmek için tam yetki ve güce sahiptirler ve objektif olarak çalışmaktadır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
21. Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.	1	2	3	4	5

Aşağıda yer alan soruları firmanızdaki Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulama şartlarına bağlı olarak yanıtlayınız.

(Size uygun seçeneği (X) ile işaretleyiniz)

1. Evet 2. Kısmen 3. Hayır 4. Fikrim Yok

SORULAR	CEVAPLAR			
22. Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen etik kurallara uyulacağına dair güvence sağlamak için gerekli politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	1	2	3	4
1. Evet 2. Kısmen 3. Hayır 4. Fikrim Yok				
23. Personelinizin bağımsız gerekliliklere tabi olduğuna dair uygun güvenciyi (teminat) sağlamak amacı ile politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	1	2	3	4
1. Evet 2. Kısmen 3. Hayır 4. Fikrim Yok				

24. Yapılmış olan sözleşme ve ilişkilerin kabulü ve sürekliliği için gerekli olan politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
25. Çalışanlarınızın mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal gereklere uygun sözleşmeleri gerçekleştirmede, gerekli yeterliliğe ve sorumluluğa sahip olduğunu düşünüyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
26. Sözleşmelerin tamamen mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal gereklere uygun olarak hazırlandığını düşünüyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
27. Dokümantasyon tutulmasını sağlamak amacı ile tüm politikalar ve prosedürler oluşturuldu mu?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
28. Mesleki şüphecilik tavrı ile denetim planlaması ve yürütme koşulları oluşturuldu mu?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
29. Denetim faaliyetini (ISA's)'a göre yerine getirirken gerekli olan makul güvenceyi elde edebiliyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
30. Denetim riskini denetim amacına uygunluk arz edecek şekilde kabul edilebilir bir seviye indirmek için denetimi planlayıp uyguluyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
31. Müşterileriniz ISA's 210 da belirtilen Denetim Sözleşmesi şartlarına mutabık kalıyorlar mı?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
32. Diğer bağımsız denetim kuruluşları ile aranızda işbirliği yapıyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
33. Denetlemiş olduğunuz işletmenin iç denetim çalışmalarından yeterince yararlanabiliyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
34. Hazırlamış olduğunuz denetim raporu ISA's 700'e uyumlumu?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
35. Hazırlamış olduğunuz denetim raporu elektronik ortamda yayınlanıyor mu?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
36. Hazırlamış olduğunuz denetim raporunda karşılaştırmalı finansal tablolara yer veriyor musunuz?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
37. Firmanızca özel amaçlı bağımsız denetim raporu hazırlanmakta mıdır?	1	2	3	4
1.Evet 2.Kısmen 3. Hayır 4.Fikrim Yok				
38. Firmanızda Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması ile ilgili olarak hizmet içi eğitim verilmektedir mi?	1	2	3	4

(Size uygun seçeneği (X) ile işaretleyiniz)

39. Kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi misiniz?
1.(...) Evet 2.(...) Hayır 3. (...) Fikrim Yok

40. Denetlemiş olduğunuz şirketlerde kurumsal yönetim uygulayan şirketler var mı?
1.(...) Evet 2.(...) Hayır 3. (...) Fikrim Yok

41. Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Beyanı” bulunan şirketler yer almakta mı?
1.(...) Evet 2.(...) Hayır 3. (...) Fikrim Yok

42. Denetlemiş olduğunuz şirketlerde “Denetim Komitesi” bulunan şirketler yer almakta mı?
1.(...) Evet 2.(...) Hayır 3. (...) Fikrim Yok

43. Denetlemiş olduğunuz şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini (şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik, sorumluluk) uygulama derecesi nedir?
1.(...) Tamamen Uyumlu 2.(...) Kısmen Uyumlu 3.(...) Uyumsuz

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulaması arasındaki ilişki ile ilgili olarak görüşlerinizi belirtiniz.
(Size uygun seçeneği (X) ile işaretleyiniz)

1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum

GÖRÜŞLER	ÖLÇEK				
44.Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
45. Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi (ISA’s) ile mümkün olacaktır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
46. Uluslararası Denetim Standartlarının denetimde ölçü alınması kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artışa sebep olacaktır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
47. Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
48. Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirir ve bağımsız denetimin kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
49. Denetim komitesi üyelerinin de bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyime sahip olması beklenir.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
50. Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
51. Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					
52. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin, iç kontrol mekanizmasına yönelik yaptığı tavsiyelere karşı yönetimin tutumlarını izlemeli ve bu konuda yönetime görüş bildirmelidir.	1	2	3	4	5
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kararsızım 4.Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum					

Ek-4.2 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetime Yetkili Firmaların Listesi

Ticaret Unvanı	Adres	Şehir
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Meşrutiyet Cad. Konur Sok. No:59/6 06640 Bakanlıklar	ANKARA
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	CEVİZLİDERE MAH.PALMIYE İŞ MRK. 1243 SOK.NO:4/18 BALGAT-ÇANKAYA	ANKARA
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	Mecidiyeköy Ortaklar Cad. Naşit Apt. No:26 D: 3 Şişli İSTANBUL	İSTANBUL
AGD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK SMMM A.Ş.	Dereboyu Cad. Zümrüt Sok.No:5 K:3 D:2 İs Maslak- Şişli / İSTANBUL	İSTANBUL
AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Etiler Nispetiye cad. Ahular sok. No:7 34337 Etiler İSTANBUL	İSTANBUL
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Birlik Mah. 2.Cad. 406. Sok. 6/2 Çankaya ANKARA	ANKARA
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Yapı Kredi Plaza C Blok Kat:17 Büyükdere Cad. LEVENT 34330 İSTANBUL	İSTANBUL
AKT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	ATA 2-3 PLAZA KAT:10 D:91-92 ATAŞEHİR KADIKÖY	İSTANBUL
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Vefa Deresi Sok. Gayrettepe İş Merkezi No:5 C Blok D.1 Gayrettepe/ İSTANBUL	İSTANBUL
AKTİF GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ REVİZYON VE DENETİM A.Ş.	BULGURLU MAH. HANIMSETİ SOK. AKTAŞ VİLLA LARI NO:35 KISIKLI ÜSKÜDAR İSTANBUL	İSTANBUL
ANALİZ BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Bayar Cad. No:105 D:9 PK: 34742 Kozyatağı- İSTANBUL	İSTANBUL
ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Kartaltepe Mah. Alem Sokak Billursaray Apt. No:3/14 İncirli Bakırköy/İSTANBUL	İSTANBUL
ARILAR BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM A.Ş.	Yalova Yolu Buttım Plaza Kat. 17 No::1655 16250 BURSA	BURSA
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	Yıldız Posta Caddesi Dedeman İşhanı No:48 Kat:5 Esentepe-Beşiktaş	İSTANBUL
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK AŞ	Meclis Mh.Teraziler Cd.Derviş Sk No:1 K:2 Sancaktepe / İSTANBUL	İSTANBUL
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	Büyükdere Cad. No:23 Kat:5 34381 Şişli İSTANBUL	İSTANBUL

ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	Eski Büyükdere Asfaltı No:17/A Güney Plaza K:5 Maslak	İSTANBUL
AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ceyhun Atif Kansu Cad.Cevat Muratal İş Mrk.112/38 Balgat/ANKARA	ANKARA
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	KIRKPINAR sOK. 17/3 ÇANKAYA / ANKARA	ANKARA
BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Çetin Emeç Bulvarı 65. Sok. No:1/1 PK: 06550 BALGAT/ ANKARA	ANKARA
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	Bayındır Sok. 5/17 Kızılay ÇANKAYA - ANKARA	ANKARA
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	BJK Plaza, Süleyman Seba Cad. No. 48 B Blok K. 9 Akaretler Beşiktaş 34357 İST	İSTANBUL
BATI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	ŞAİR EŞREF BULVARI NO:48 TUZCUOĞLU İŞ MERKEZİ KAT:4 35230 MONTRÖ /İZMİR	İSTANBUL
BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Şair Nigar Sok.Yalçınkaya İş Merkezi No:90/704 34363 Şişli	İSTANBUL
BBD BALANS BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul Dünya Ticaret Mrk.A1 Blok No440 34149 Yeşilköy /İSTANBUL	İSTANBUL
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İNCİRLİ CAD. YEŞİL ADALI SK. NO:2/A BLOK ERMAN APT. K:3 D:6 BAKIRKÖY	İSTANBUL
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	CİNNAH CAD.KIRKPINAR SOK.10/14 ÇANKAYA/ANKARA	ANKARA
BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Akıncıbayırı Sok. Şükür İş Merkezi No:10 Kat: 3 Mecidiyeköy/İSTANBUL	İSTANBUL
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	Kozyatağı Mh. Değirmen Sokak No:11 Kat 3 Kadıköy	İSTANBUL
BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Büyükdere Cd. Noramin İş Merkezi No:55 Kat:3 Daire: 301 34398 Maslak- İSTANBUL	İSTANBUL
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	Mecidiye Mah. Mehmet Akfan sok. No:57/1 Koşuyolu-Kadıköy İSTANBUL	İSTANBUL
BKR KAYNAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Burhaniye Mah. Atilla Sok.No:12 Beylerbeyi ÜSKÜDAR / İSTANBUL	İSTANBUL
BOĞAZIÇI SMMM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM A.Ş.	Sedef Cad. Ata 4 Ticaret Merkezi T Blok Kat:3 No:34 81120 Ataşehir-İSTANBUL	İSTANBUL
C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	Büklüm Sok. 22/6-1 06660 Kavaklıdere ANKARA	ANKARA

CAN ULUSLAR ARASI BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A.Ş.	Dünya Ticaret Merkezi Blokları A2 Blok Kat. 16 No. 458 34149 Yeşilköy-İSTANBUL	İSTANBUL
CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	Kısıklı Mah. Alemdağ Cad. Yan yol No:7 D:8 ÜSKÜDAR /İSTANBUL	İSTANBUL
ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	Ahi Evran Cad.Polaris Plaza No:21 K:5 D:28 34398 Maslak Şişli İST.	İSTANBUL
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Büyükdere Caddesi Nevtron İş Hanı No:119/6 34349 Gayrettepe	İSTANBUL
DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Avni Dilligil Sok. No. 6 34394 Mecidiyeköy	İSTANBUL
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Hürriyet Mah. Dr. Cemil Bengü Cad. Hak İş Mrk. No:2 K:1-2 34403 Çağlayan	İSTANBUL
DENKAR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	BÜYÜKDERE CAD. MAYA AKAR CENTER No. 100 KAT. 15 D. 56 ESENTEPE/İSTANBUL	İSTANBUL
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OKUL SOK. ALTUNİZADE SİTESİ E/9 ALTUNİZADE-ÜSKÜDAR/İSTANBUL	İSTANBUL
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	FARABI SOK. 12/11 06680 ÇANKAYA	ANKARA
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Maslak mah. Bilim sok. No:5 34398 Şişli İSTANBUL	İSTANBUL
DRT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Maslak mah. Bilim sok. No:5 34398 Maslak	İSTANBUL
DT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	EGS Business Park Blokları B-2 Blok Kat:12 YEŞİLKÖY	İSTANBUL
EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Haili Rıfat Paşa Mah. Yüzerhavuz sok. No:1 Okmeydanı-Şişli İSTANBUL 34413	İSTANBUL
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Halaskargazi Cad. Çankaya Apt. No:266 Kat:5 34360 Osmanbey- Şişli	İSTANBUL
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Abide-i Hürriyet cad. Bolkan Center No:211C Kat:2 Şişli İSTANBUL	İSTANBUL
ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Sivas Caddesi Taş Apt. No:101/2 38020 Kocasinan	KAYSERİ
ERİŞEN BAĞIMSIZ DENETİM MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Pazarbaşı mah. Nuhkuyusu cad. Köşk Ap. No:91/8 34664 Üsküdar/İSTANBUL	İSTANBUL

GÖZET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İnönü Cad. Değer Sok. Modül İşhanı K.5 No:1/19 16230	BURSA
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Dünya Ticaret Mrk. EGS Business Park Blok ları B-1 Blok K:14 No:436-437 Yeşilköy	İSTANBUL
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK A.Ş.	AHMET MİTHAT EFENDİ SOKAK NO:54/2 ÇANKAYA	ANKARA
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Büyükdere Cad. Beytem Plaza No:22 K:9-10 34381 Şişli	İSTANBUL
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	Dereboyu Cad. Meydan sok. No:1 K:19 Beybigiz Plaza 34398 Maslak - Şişli	İSTANBUL
HLB SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Kıbrıs Şehitleri Cad.1444 Sokak No.8/5 Alsancak- İZMİR	İZMİR
IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Halyolu Çayır Cad. Özce Center No. 3 Kat. 6 İçerenköy- Ataşehir/İSTANBUL	İSTANBUL
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Burhaniye Mh. Atilla Sokak No:12 Beylerbeyi 34676 Üsküdar-İSTANBUL	İSTANBUL
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Kısıklı, Alemdağ Cad. No. 46 Kat. 2 D:7 Büyükçamlıca 34696 Üsküdar	İSTANBUL
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Üstbostancı, Değirmenyolu Sok. Kutay İş Merkezi D Blok K:2 34752 Kadıköy/İSTANBU	İSTANBUL
KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Sıklamen Sok. No:1 3. Levent/İSTANBUL	İSTANBUL
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	KAPTANPAŞA MAH. PİYALEPAŞA BULVARI NO:14 ORTADOĞU PLAZA K:9 ŞİŞLİ	İSTANBUL
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Koca Mansur Sok. No:123 Şafak Apt. D.5 Şişli	İSTANBUL
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Meşrutiyet cad. No:38/15 06420 Kızılay	ANKARA
KURUMSAL VİZYON BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	Ahmet Rasim Sok. No:27/6- 7 ÇANKAYA	ANKARA
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Cemal Sahir Sokak Profilo Plaza B Blok No:26-28 Mecidiyeköy	İSTANBUL
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Ankara Asfaltı 105 Evler Halk Sokak Sıddıklar İş Mrk. No.56/7 Kozyatağı	İSTANBUL
MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Salih Tozan Sk. Yosun Apt. No:9/13 34394 Gayrettepe	İSTANBUL

MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Hürriyet Mah. Dr. Cemil Bengü Cad. No. 2 Kat. 4 Çağlayan/İSTANBUL	İSTANBUL
MGI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Levent Cad. Tekirler Sok. No. 4 34330 I. Levent Beşiktaş/İSTANBUL	İSTANBUL
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Sezenler Caddesi No. 4/8 06430 Sıhhiye/ANKARA	ANKARA
OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1377 Sok.No:3/2 35220 Alsancak / İZMİR	İZMİR
OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Kızılırmak Mah. 53. Cad. 1450. Sok. Ulusoy Plaza No:9/23 Çukurambar-ÇANKAYA	ANKARA
ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Necatibey Cad. Deniz İşhanı No:58/10 Sıhhiye	ANKARA
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Bahariye Caddesi Site 64 B Blok No. 25/9 Kadıköy	İSTANBUL
RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İncirli Cad. Yeşilada Sok.Erman Apt. B Blok No:2/7 Bakırköy	İSTANBUL
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Perihan Sokak Denge Han No. 67 Kat. 2 34381 Şişli	İSTANBUL
Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Ceyhun Atif Kansu Caddesi No:102 Beycanoğlu İşmerkezi B2Blok Daire:7-8	ANKARA
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Turan Güneş Bulvarı 15. Cadde No. 43 Oran-Çankaya/ANKARA	ANKARA
SAMDEN SAMSUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE SMMM A.Ş.	19 MAYIS MAH. HÜRRİYET SOK. KARACA AP. KAT:1 D:2 SAMSUN	SAMSUN
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Oğuzlar Mah. Osmanlı Cad.33.Sok. No.13 BALGAT-ANKARA	ANKARA
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Atatürk Cad. No. 174/1 Ekim Pasajı K. 1 D. 1 İZMİR	İZMİR
TAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Kıbrıs Şehitleri Cad. No:146 Kat:4 Daire: 20 Alsancak 35220 İZMİR	İZMİR
TREND BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Kayışdağı cad. No.45 Atayol Plaza Kat 3- Küçükbakkalköy - Ataşehir/İstanbul	İSTANBUL
TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Meşrutiyet Cad. No:170/9 Daire Apt. 80050 Beyoğlu	İSTANBUL
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Fındıklı, Molla Bayırı sok. 12/ A BEYOĞLU 34427 İSTANBUL	İSTANBUL
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Mahmutbey Mah. İnönü Caddesi No:113 Bağcılar İSTANBUL	İSTANBUL

UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	B.dere C. Kervangeçmez S. Osman Keçeli İş Merk. No.3/3 Kat.4 Mecidiyeköy-Şişli	İSTANBUL
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Alemdağ Cad. Masaldan İş Merkezi A Blok Kat:2 Daire:8 Büyük Çamlıca Üsküdar/İST	İSTANBUL
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Üsküp Caddesi No: 24/3 Çankaya / ANKARA	ANKARA
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İçerenköy Ali Nihat Tarlan Cd. Eryılmazlar Sok. No. 8/3 34752 Kadıköy	İSTANBUL
YÖNET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İnönü Cad. No:14 Kat:2-3 34437 Gümüşsuyu	İSTANBUL
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1378 SOK. 4/4 Alsancak İZMİR	İZMİR

ARAŞTIRMAYA KATILAN VE DEĞERLİ KATKILARDA BULUNAN TÜM FİRMALARA ÇOK TEŞEKKÜR EDERİM