

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE
KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN TÜRKİYE'DE
MUHASEBE DENETİMİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Elif MUĞAL

**Danışman
Prof. Dr. İbrahim LAZOL**

BURSA 2007

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Bilim Dalı'nda numaralı
..... 'nın hazırladığı “
..... ” konulu
..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez
savunma sınavı,/...../ 20.... günü -saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan
cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının(başarılı/başarısız) olduğuna
.....(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

ÖZET

Yazar : Elif Muğal
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : VIII + 148
Mezuniyet Tarihi : / / 2007
Tez Danışmanı : İbrahim Lazol

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİ

Yoğun rekabetle oluşan acımasız piyasa koşulları, zamanla işletmelerin ve denetçilerin faaliyetlerinde tutarsızlıkların meydana gelmesine neden olmuş ve işletmelerin maddi menfaatleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri faaliyetlerine denetçilerin de dahil olmasıyla şeffaflık ve güvenilirlik tartışılır hale gelmiştir. Arka arkaya yaşanan krizler sonrasında giderek bilinçlenen toplumun güven arayışı da denetimde yeni düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesiyle başlayan, Sarbanes Oxley ile önem ve hız kazanan bu süreçte Uluslararası Denetim Standartları ile tüm dünyada ortak denetim dili oluşturulması arayışları hemen hemen sonuca ulaşmıştır.

Toplumun güvenini geri kazanmak için yapılan tüm bu düzenlemelerin odak noktası ise denetçinin bağımsızlığının ve etik ilkelere uyumun sağlanmasıdır. Denetçiler sürekli bağımsızlıklarını engelleyecek tehdit türleriyle karşılaşmaktadırlar. Bu noktada toplumun ve denetçilerin etiğe bakış açısı önem kazanmaktadır. Ancak etik anlayış doğrultusunda tüm kuralların kendiliğinden oluşmasını beklemek de insanın doğası göz önünde bulundurulduğunda hatalı olacaktır. Bu amaçla hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları bağımsızlığın sağlanması ve etik ilkelerin uygulanması konusunda yapılması gerekenleri net bir biçimde belirlemektedir.

Bununla birlikte sadece standartların varlığı da denetim kalitesinin sağlanması açısından tek başına yeterli değildir. Standartları uygulayan denetçilere destek olarak işletmelerin de kurumsallaşması bir zorunluluktur. Bu bağlamda Uluslararası Denetim Standartlarıyla birlikte uygulanan Kurumsal Yönetim İlkeleri toplumun ihtiyaç duyduğu şeffaflığı sağlanmasında önemli bir yere sahiptir.

Anahtar Sözcükler

Muhasebe Denetimi, Bağımsızlık, Etik, Uluslararası Denetim Standartları, Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

Yazar : Elif Muğal
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : VIII + 148
Mezuniyet Tarihi : / / 2007
Tez Danışmanı : İbrahim Lazol

AUDITING FROM THE PERSPECTIVE OF INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING AND CORPORATE GOVERNANCE IN TURKEY

The harsh market conditions emerged with intensive competition gave rise to emerging of discrepancies in activities of corporations and auditors in the course of time, and by involvement of auditors in the activities of corporations which they executed alongside with their material benefits, transparency and reliability became questionable issues. Following the successive crises, the society seeking for confidence, that attained awareness in the course of time rendered new arrangements inevitable. In this process that started with Sarbanes Oxley, the searching for establishing a common audit language worldwide through International Auditing Standards has worked out.

However, the common focus of such regulations that were executed in order to achieve confidence of the society is to ensure independence of auditor and conformance to the ethical principals. Auditors always encounter types of threats which will impede their independency. At this point, the view point of society and auditors to the ethics becomes important. But, waiting for all rules to evolve themselves in line with ethic concept might be wrong, considering the nature of human. International Auditing Standards which were prepared for this purpose sets forth that that is need to be done with regards to ensuring independency and implementing ethic principals.

But, existence of standards alone is not sufficient in respect of the quality of audit. It is imperative the corporations' becoming institutionalized by assisting the auditors in implementing the standards. Regarding Institutional Management Principles implemented alongside with International Auditing Standards holds an important place in securing transparent environment sought by the society.

Key Words

Auditing, Independence, Ethic, International Standards on Auditing, Corporate Governance

ÖNSÖZ

Son yıllarda hızlı bir büyüme sürecine giren Türk İşletmeleri, uluslararası piyasalarda yer edinme çabasına girmişlerdir. Ancak bu dışa açılma sürecinde işletmelerin, sadece kar elde ederek veya finansal performans ölçülerini iyileştirerek söz konusu piyasalarda ilerlemeleri mümkün olamamaktadır. Günümüzde yatırımcılar ve kredi verenler farklı beklentiler içine girerek işletme hakkında her türlü bilgiyi edinmek ve işletmelerin şeffaflığından emin olmak istemektedirler. Bu da ancak uluslararası nitelikteki standartlara uygun olarak gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ile mümkün olacaktır.

Denetim ve özellikle küreselleşme ile birlikte artan muhasebe ve denetimde standardizasyonun önemi dikkate alınarak seçilen bu konuda Türkiye’de denetim alanındaki eksiklikler göz önünde bulundurularak yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin denetim kalitesine ne ölçüde etki ettiği araştırılmıştır. Çalışmada önce mevcut düzenlemelerle ilgili bilgiler verilmiş daha sonra Bağımsız Denetçiler üzerinde yapılan bir anket çalışması ile Türkiye’nin mevcut durumu incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetimle ilgi genel bilgiler yer almakta olup ikinci bölümde Avrupa Birliğine uyum sürecinde muhasebe ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler ile Uluslararası Denetim Standartlarına geçiş, üçüncü bölümde ise muhasebe denetiminde kurumsal yönetimin yeri ve önemi konu edilmiştir. Son bölümde çalışma ile ilgili yapılan araştırmaya ilişkin bulgular yer almaktadır. Araştırmanın ana kütesini Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız dış denetimle yetkilendirdiği 94 adet bağımsız dış denetim ve yeminli mali müşavirlik firması oluşturmaktadır.

Çalışmanın özellikle zor geçen anket yoluyla veri toplama bölümünde bana yardımcı olana herkese, çalışmam boyunca sağladığı maddi destek için TÜBİTAK’ a ve özellikle bu çalışmam sırasında bana yol gösterip, beni hep olumlu yönde teşvik eden çok değerli hocam Sayın Prof. Dr. İbrahim LAZOL’ a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	I
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR.....	X
TABLolar	XII
ŞEKİLLER.....	XIII
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1 MUHASEBE DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı ve Unsurları.....	4
1.2. Denetim Türleri.....	8
1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	8
1.2.1.1. Faaliyet Denetimi.....	8
1.2.1.2. Mali Tablolar Denetimi	9
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi.....	9
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	10
1.2.2.1. İç Denetim.....	11
1.2.2.2. Dış Denetim	13
1.2.2.2.1. Kamu Denetimi	13
1.2.2.2.2. Bağımsız Denetim.....	14
1.2.2.2.2.1. Sürekli Denetim	15
1.2.2.2.2.2. Sınırlı Denetim.....	17
1.2.2.2.2.3. Özel Denetim	18
1.3. Denetim Süreci	20
1.3.1. Müşteri İşletmenin Seçimi ve Denetim İşinin Alınması.....	21
1.3.2. Denetimin Planlanması.....	23
1.3.2.1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama ve Analitik İnceleme.....	26

1.3.2.2. Denetim Programının Hazırlanması	29
1.3.2.3. İşgücü ve Zaman Planlaması	30
1.3.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	32
1.3.4. Bulguların Raporlanması	33
1.4. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	38

BÖLÜM 2

AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM SÜRECİNDE TÜRKİYE’DE VE DÜNYADA MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER İLE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GEÇİŞ

2.1. Muhasebe ve Bağımsız Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler	40
2.2. Denetime Yönelik Olarak Avrupa Birliğince Getirilen Düzenlemeler	44
2.2.1. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği	46
2.2.2. Sekizinci Yönerge Kapsamında Yer Alan Genel Standartlar	48
2.2.2.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı	48
2.2.2.2. Bağımsız Davranma Standardı	51
2.2.2.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı	52
2.2.3. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesinin Değiştirilmesi	52
2.3. Küresel Etkili Denetim Skandalları ve Bu Skandalların Türkiye’ye Yansıması	53
2.4. Sarbanes Oxley’ in Türkiye Muhasebe Denetimi İlkelerine Etkisi ve SPK Seri: X No:19 Tebliği ile Aralarındaki Farklılıklar	59
2.4.1. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar	60
2.4.2. Denetimden Sorumlu Komiteler	61
2.4.3. Mali Tablo Ve Yıllık Raporların Hazırlanmasında ve Bildiriminde Sorumluluk	62
2.4.4. Denetim Ortağı Rotasyonu	63
2.4.5. İç Kontrol Sistemi	64
2.4.6. Seri: X, No: 19 ile Yapılan Düzenlemelerin Sarbanes – Oxley’ e Göre Eksik Kalan Yönleri	64
2.5. Uluslararası Denetim Standartları	65
2.5.1. Türkiye’de Denetim Mesleği Ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 ile Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum	70

2.5.2. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetçi Bağımsızlığı ve Etik İlkeler.....	75
2.5.2.1. Uluslararası Denetim Standartlarında Denetçi Bağımsızlığı	76
2.5.2.2. Uluslararası Denetim Standartlarında Etik	80

BÖLÜM 3

MUHASEBE DENETİMİNDE KURUMSAL YÖNETİMİN YERİ VE ÖNEMİ

3.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Kurumsal Yönetimin Önemi	84
3.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri	91
3.2.1. Pay sahipleri.....	92
3.2.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık.....	94
3.2.3. Menfaat Sahipleri.....	95
3.2.4. Yönetim Kurulu	96
3.3. Türk İşletmelerinin Kurumsal Yönetim Açısından Değerlendirilmesi.....	98
3.4. Türkiye’ de Kurumsal Yönetim Endeksi	102
3.5. Kurumsal Yönetimin Muhasebe Denetimine Etkileri	105
3.5.1. Kurumsal Yönetim ve Etik ilişkisi.....	106
3.5.2. Kurumsal Yönetim ve Denetçi Bağımsızlığı.....	109

BÖLÜM 4

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ BAKIŞ AÇISIYLA TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM

4.1. Araştırmanın Amacı.....	112
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	112
4.3. Araştırmada Elde Edilen Bulgular	113
4.3.1. Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler	113
4.3.2. Ülkemizde Mevcut Bağımsız Dış Denetime İlişkin Bulgular	115
4.3.3. Bağımsız Denetçilerin Uluslararası Denetim Standartlarına ve Kurumsal Yönetime Bakış Açılarına İlişkin Bulgular	117
4.4. Değerlendirme	127

SONUÇ.....	129
KAYNAKLAR.....	133
EKLER.....	144
ÖZGEÇMİŞ.....	148

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AB	: Avrupa Birliği
AİCPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
a. g. e.	: Adı Geçen Eser
a. g. m.	: Adı Geçen Makale
a.g.s.	: Adı Geçen Sunum
a.g.u.	: Adı Geçen Uygulama
a.g.w.	: Adı Geçen Web Adresi
a. g. tb.	: Adı Geçen Tez
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BGC	: Boston Consulting Group
dğr.	: Diğerleri
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
ICGN	: Uluslararası Yönetişim Bilgi Ağı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü
MB	: Merkez Bankası
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	: Sarbanes Oxley
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	:	Türkiye Sanayici İş Adamları Derneği
US GAAP	:	ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
vb.	:	Ve Benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
WFE	:	Dünya Döviz Piyasalar Federasyonu

TABLolar

Tablo 1.1: Denetim Süreci	20
Tablo 2.1: Denetime Yönelik Olarak AB' ce Getirilen Düzenlemeler.....	45
Tablo 2.2. Sarbanes Oxley'in:Ana Başlıkları	57
Tablo 2.3. Uluslararası Denetim Standartları (UDS).....	67
Tablo 2.4: Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları ...	73
Tablo 3.1: Geleneksel Yönetim ile Kurumsal Yönetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması	87
Tablo 4.1: UMS' nin Bağımsız Denetimi Olumlu Etkileyeceği Düşüncesi	118
Tablo 4.2: Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler	118
Tablo 4.3: Rekabet Yoğunluğu ile Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusunda Beklentilerinin İlişkisi	119
Tablo 4.4: UDS' nin Denetçi Bağımsızlığına Olumlu Etkisi	120
Tablo 4.5: UDS ile Denetim Firmalarının Kalite Kontrolünün Zorunluluğu ile Firmalarda İç Kontrolün Öneminin Karşılaştırılması	120
Tablo 4.6: Denetimde Karşılaşılan Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar	121
Tablo 4.7: Denetimde Karşılaşılan Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar.....	122
Tablo 4.8: UDS ile Müşteriye Verilmesi Yasak Olan Denetim Dışı Hizmetlerin Belirlenmesi ile Müşteriyle İlişkilerde Samimiyet ve Güvenin Hakim Olmasından Kaynaklanan Sorunların Azalmasının Karşılaştırılması	123
Tablo 4.9: Kurumsal Yönetim İle Sermaye Piyasalarına Entegrasyon Sağlanması ..	124
Tablo 4.10: Denetçi Bağımsızlığı Açısından Kurumsal Yönetim İlkelerinin Önemi	124
Tablo 4.11: İşletmelerin Bünyesindeki Kilit Konumdaki Kişilerin ya da Büyük Pay Sahiplerinin Yapmış Olduğu İşlemleri Kamuya Açıklanması	124
Tablo 4.12: İşletmelerin Geleceğe İlişkin Tahminlerini ve Dayandığı Gerçekleri İstatistikî Veriler ile Birlikte Kamuya Açıklanması	125
Tablo 4.13: UDS ile Kamuoyunu Bilgilendirme ve Şeffaflık Uygulamalarının Gelişmesi	125
Tablo 4.14: UDS ile Etik Kavramına Verilen Önem Artmıştır	125
Tablo 4.15: Bağımsız Denetçilerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Göz Önünde Bulundurarak Değerlendirdikleri İşletmelerde Bulunan Eksiklikler	126

ŞEKİLLER

Şekil 1.1: Denetimin Kavramsal İfadesi	7
Şekil 1.2: Müşteriden Kaynaklanan Risk ile Denetim Planı Arındaki İlişki	24
Şekil 1.3: Denetim Planlamasında Kullanılan Bilgiler	25
Şekil 1.4.: Muhasebe Denetim İlişkisi	39
Şekil 2.1.: Denetim Mesleğine Kabul esasları	50
Şekil 3.1: Şirket ve Menfaat Sahipleri	85
Şekil 4.1: Katılımcıların Yaş Dağılımı	113
Şekil 4.2: Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı	113
Şekil 4.3: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri	114
Şekil 4.4: Katılımcıların Firmadaki Görevleri	114
Şekil 4.5: Katılımcıların Deneyimlerine İlişkin Dağılım	114
Şekil: 4.6. Denetimde Ölçü Alınan Standartlar	115
Şekil 4.7: Denetim Sektöründe Rekabet Durumu	116
Şekil 4.8: Ücret Tarifesine Uyum Durumu	116
Şekil 4.9: Sektördeki Denetim Kalitesi	117

GİRİŞ

Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin gelişmesi şeklinde karşımıza çıkan küreselleşme, toplumlara tek bir dünyada yaşadıklarını hatırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır. Özellikle ekonomide sınırların ortadan kalkması, ekonomik yaşamı daha da karmaşıktır, güven ihtiyacını da arttırmıştır. Etkin bilgi sisteminin oluşmasına katkıda bulunan önemli faktörlerden biri kuşkusuz muhasebe sistemidir. Ancak ülkelerin kültürel, hukuki ve ekonomik yapılarındaki farklılıkların, muhasebe sistemlerinde çeşitlenmelere neden olması ihtiyaç duyulan bilginin akışını kısıtlamıştır. Bu nedenle gerek ulusal gerek uluslararası kuruluşlar çeşitli girişimlerde bulunmuş ve muhasebede harmonizasyon tartışılmaya başlanmıştır.

Bununla birlikte küreselleşmenin etkisiyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde zaman zaman baş gösteren ekonomik bunalımların, domino etkisi yaratarak tüm dünya ekonomisini felç etmesi ve daha istikrarsız bir yapıya sürüklenmesi denetimde standardizasyonu zorunlu kılmıştır. Ulusal ve ya bölgesel karakterli olarak başlayan krizler; yapısal ilişkide oldukları ulusal ekonomiler boyunca hızla yayılarak, doğdukları coğrafyalardan çok farklı coğrafyalarda da etki göstermeye başlamış ve küresel krizlere neden olmuştur. Böylece tüm dünya, denetimdeki eksikliklerin önemini farkına varmıştır.

Denetim ile ilgili bu düzenlemelerin hedefi, denetim kalitesini kamu yararına yükseltmektir. Bu amaçla günümüze kadar yapılan çalışmalarla oldukça fazla yol katedilmiştir. Ancak denetimin amacına hizmet edebilmesi için belirli koşulların varlığı altında ne kadar çok sınırlama getirilirse getirilsin, denetçinin mesleki ahlakı ve vicdanı işin esasını oluşturacaktır. Bu açıdan denetçilerin sosyal sorumluluk ve etik gibi değerlere sahip olması gerekmektedir. Etik davranışın denetimdeki önemi nedeniyle, Uluslararası Denetim Standartları'nda da üzerinde hassasiyetle durularak bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler ayrı bir başlık altında incelenecektir.

Bununla birlikte denetçinin etik ilkelere bağılılığı da tek başına denetim kalitesi açısından bir anlam ifade etmemektedir. Denetim faaliyetinin gerçek ve güvenilir sonuçlar vermesi, denetçinin tam anlamıyla bağımsızlığının sağlanması ile mümkündür. Ancak denetçi çoğu zaman denetim faaliyeti sırasında özellikle müşteri denetimden kaynaklanan çeşitli engellerle karşı karşıya kalmaktadır. Denetçinin tam bağımsızlığının sağlanması amacıyla Uluslararası Denetim Standartları'nda yapılan düzenlemelerse bu engelleri büyük ölçüde azaltmaktadır.

Denetçinin bağımsızlığının sağlanmasında standartların yanında müşteri işletmeye de önemli görevler düşmektedir. Denetçinin gerek bağımsızlığının sağlanması gerekse faaliyetlerini daha kolay gerçekleştirebilmesi için müşteri işletmenin kurumsallaşması günümüz koşullarında oldukça önemlidir. Özellikle sermaye piyasalarında küreselleşme ile işletmelerin yoğun rekabet koşullarında ayakta kalabilmeleri için kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeleri bir zorunluluk haline gelmiştir.

Uluslararası Denetim Standartlarının ve Kurumsal Yönetim ilkelerinin Türkiye'deki uygulamalarının tespit ve değerlemesine yönelik olarak hazırlanan bu çalışmanın birinci bölümünde denetimle ilgili genel bilgiler verilmiş, denetim türleri ve denetim sürecine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca bu açıklamalarla birlikte denetimin muhasebe açısından artan önemi incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmeler ve yapılan düzenlemelerle Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türkiye' de meydana gelen değişimler incelenmiştir. Çalışmada, özellikle Avrupa' daki düzenlemelere paralel Türkiye'deki düzenlemelerin değişimi ve son olarak SPK tarafından yayınlanan ve Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi niteliğini taşıyan Seri: X No: 22 "Türkiye'de Denetim Mesleği ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ve Avrupa Birliği (AB) denetim standartlarına uyum sürecinin üzerinde önemle durularak denetçi bağımsızlığı ve etik değerlerin standartlarda ne ölçüde yer bulduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

Kurumsal yönetime ilişkin açıklamaların yer aldığı çalışmanın üçüncü bölümünde, son yıllarda yetersiz yönetim politikaları nedeniyle yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve Şirket skandallarının etkisiyle kurumsal yönetim kavramının artan önemi vurgulanmış, kurumsal yönetim ilkelerinin denetim faaliyetleri üzerinde yarattığı olumlu etkilere yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünü ise Türkiye’de Uluslararası Denetim Standartları ve kurumsal yönetim uygulamalarını tespit ve değerlemeye yönelik olarak yapılan araştırma oluşturmaktadır. Araştırmada, denetimde yaşanan aksaklıklara ve standartların bu aksaklıklar için uygun çözen olup olmadığına ilişkin sorulara cevap aranmıŐtır.

BÖLÜM 1

MUHASEBE DENETİMİ

1.1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN UNSURLARI

Hukuk devletinde bulunan tüm kişilerin ve örgütlerin faaliyetleri, hakları ve sorumlulukları tanımlanmış olup kanun, tüzük, kararname, yönetmelik ve genel tebliğlerle belli düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin bu düzenlemelere uygun faaliyette bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla da belge ve kayıt düzeni getirilmiş, faaliyetlerinin raporlanması zorunlu tutulmuştur.¹ Ancak bu raporların gerçekliği ve güvenilirliği çoğu zaman tartışmalara konu olmuş ve denetimin muhasebedeki zorunluluğu her defasında gündeme getirilmiştir.

Kökü Latince “Contra Rotulus” kelimelerine dayanan denetim², bir iş ya da işlemin doğru ve norm, kural, standart gibi önceden belirlenmiş metotlara uygun olup olmadığının araştırılması, incelenmesi ve kontrol edilmesi olarak tanımlanabilir. Genel anlamıyla denetim ise, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen sonuçları ilgi duyanlara raporlamak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.³ Denetim faaliyetini sistematik bir süreç yapan, denetim faaliyeti içindeki pek çok faaliyetin ardışık olarak yer almasıdır.

Denetim, ticari ve mali olayların ortaya çıkışıyla birlikte başlayan bir olgudur. Meydana gelen her ticari faaliyet veya mali olay tam olarak bugünkü anlamıyla olmasa da denetim işlemini gerekli kılmıştır. M.Ö. 3000 yılına dayanan arşiv bilgileri, eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar da denetim olgusunun çok eski tarihlere dayandığı görüşünü desteklemektedir.⁴ Ancak sanayi devrimi sonrasında endüstrilerin giderek

¹ Kepekçi, Celal, *Bağımsız Denetim*, Cem Web ofset Ltd. Şti. Ankara, 1996, s.1

² Pekiner, Kamuran, *İşletme Denetimi*, İ.Ü.İ.F.M.E. Yay. No:5, M.E.E.A.V. Yay. No:7, 5. Basım, İstanbul, 1988, s. 3

³ Güredin, Ersin, *Denetim*, Sekizinci Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş., İstanbul, 1998, s.5

⁴ Köse, Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek denetim*, Araştırma/İnceleme Ve Çeviri Dizisi/ Sayıştay Yay. Ankara, 2000, s.20

karmaşık hale gelmesi ile birlikte denetime bakış açısı değişmiş ve bugünkü anlamıyla muhasebe denetimi ortaya çıkmıştır.⁵

Denetim olgusu önceleri yalnız sermayedarlar açısından kayıtların kontrolü şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak zaman içerisinde teknik ve ekonomik gelişmelerin itici gücüyle borsaların gelişmesinin şirket hisselerinin geniş halk kitlelerine yayılmasına neden olması sonucunda, işletmeye sahip olanlar ile yöneticiler ayrılmış, işletme hesaplarının, faaliyet sonuçlarını kontrol etmek isteyen ortaklar (sahipler) adına, bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca işletmelerin büyümesi, ulusal ve uluslararası alanda alınabilecek kredilere duyulan gereksinimi artırmış, denetim süreci kredi veren kuruluşların ihtiyacı olan bilgileri karşılama ve devletin vergi alacağını güven altına alma şekline dönüşmüştür. Mali tabloların doğruluğunu baz alan bu denetim şekli yasal uygulamalar ve düzenlemeler ile pekiştirilerek denetimin saygın ve bağımsız hale gelmesine yardımcı olmuştur.

Denetim artık sadece hesapların incelenmesi ve soruşturulması anlamına gelmemektedir.⁶ Çeşitli şekillerde ifade edilmekte olan denetim için yapılan bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir:

- Teorideki kanıtların, pratik uygulamalara geçirilmesi sürecidir.⁷
- Bir kalite kontrol çalışması olup⁸ daha önceden belirlenmiş çeşitli kriterlere göre olması gerekenle gerçekleşen faaliyetlerin objektif olarak karşılaştırılmasıdır.⁹
- Yatırımcı ve yöneticilerin birbiriyle çatışan imtiyazlarının azaltılması için sarf edilen çabalardır.¹⁰

⁵ Messier, William F. Jr., *Auditing: A Systematic Approach*, The McGraw Hill Company, USA, 1997, s.6

⁶ Montgomery, Robert H., *Auditing, Theory And Practice*, The Ronald Pres Company, New York, 1912, s. 561

⁷ Mautz, Robert.K., *Fundamentals of Auditing –*, Second Edition, (New York: John Wiley & Sons, In., 1964, s. 581

⁸ Wolnizer, Peter W., *Auditing as Independent Authentication*, Sydney University Press, Sydney, 1987, s.219

⁹ Mautz, Robert.K., *Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks*, *Journal of Accounting Research* > Vol. 4, Empirical Research in Accounting: Selected Studies ,1966, pp. 152-15 s. 152

¹⁰ Wallin, David, E., “Legal Recourse And The Demand For Auditing”, *The Accounting Review*, Vol 67, No:1, january 1992, (121-147), s.121

• Tamamlılık, gerçeklik, doğruluk, kanunilik, açıklık ve tarafsızlık olarak adlandırılan denetim ilkelerine göre elde edilen bulguların kullanılması ve elde edilen sonuçların denetçinin ilişkide bulunduğu gruplara iletilmesi için kullanılan sistematik bir süreçtir.¹¹

Nasıl ifade edilirse edilsin, denetimin temelinde, herhangi bir nedenle kendilerine kaynak tahsis edilen kişi veya birimlerin, kaynaklarını nasıl kullandıklarının muhasebesi niteliğinde olan hesap verme sorumluluğu kavramı vardır.

Denetimin unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

Denetim bir süreçtir. Bu denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu gösterir. Birbirini izleyen çeşitli evreler halinde gerçekleşen denetim faaliyeti anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşur.

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir. İşletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli rapor ve beyanlar işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Denetim bu iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır.¹²

Denetim faaliyetinde, denetlenecek unsurlar ile ilgili olarak önceden belirlenmiş veya taraflarca kabul edilmiş ortak ölçütlerin olması gerekmektedir. Denetçi; kanunlar, anlaşmalar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) gibi ölçütlere dayanarak finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Denetim faaliyetinin temel amaçlarından biri, denetlenecek olan unsurların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirlemektir.¹³

Denetim tarafsızdır. Denetçi önyargıya dayanmadan, bağımsız olarak inceleme yapmakta ve elde ettiği sonuçları titizlikle ve tarafsız olarak topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.¹⁴

Denetim faaliyetinde, denetim faaliyetinin amacına uygun olarak yeterli miktarda kanıt toplanması ve bunların değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde

¹¹ Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002 (5), s. 55

¹² Kaval, Hasan, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s.3

¹³ Erdoğan, Melih, *Denetim*, Maliye ve Hukuk yayınları no:20, 2. baskı, Ankara, 2005, s.3

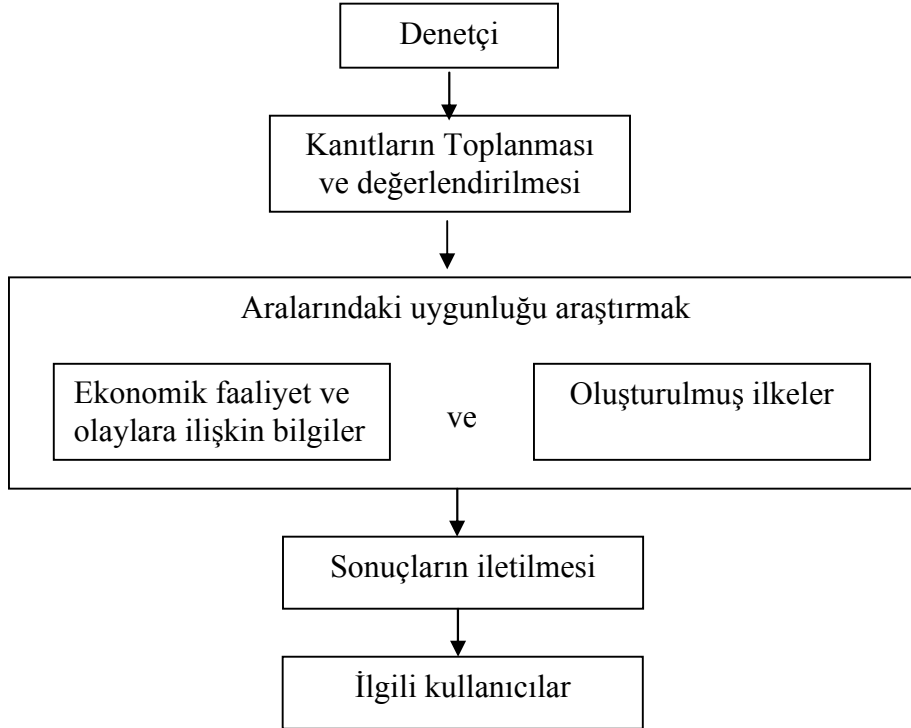
¹⁴ Erdoğan, Murat, a.g.m., s.54

denetlenecek unsurun, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek mümkün değildir.

Denetim faaliyeti sonucunda, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi ya da grubun, denetlenen unsur ile ilgili olarak önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğu konusunda bir yargıya veya görüşe ulaşması söz konusudur.¹⁵ Denetim faaliyetinde elde edilecek bu sonuçlar ile ilgilenen farklı çıkar gruplarına denetim sonuçlarını bildirme ise denetimin son aşamasıdır. Denetim faaliyetinin sonucunda ulaşılan yargı veya görüşler, sistematik bir şekilde işletme ile ilgili finansal olaylara dolaylı veya dolaysız ilgi duyanlara raporlanmalıdır.

Şekil 1.1.'de yer alan denetimin kavramsal ifadesi ile denetimin unsurları da açıkça gösterilmektedir.

Şekil 1.1: Denetimin Kavramsal İfadesi



Kaynak: Kardeş, Seval, Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:29, Ankara, 1996, s. 7

¹⁵ Türker, Masum ve Pekdemir, Recep, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 2002, İstanbul

Denetim faaliyetinin; bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olmasını ifade eden tamamlılık; kaydedilmiş bulunan işlem ve olayların ilgili dönem içinde gerçekten gerçekleşmiş olmasını ifade eden gerçeklik; kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olmasını ifade eden doğruluk; yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olmasını ifade eden kanunilik ve kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dâhil edilmiş olmasını ifade eden açıklık ilkelerine uygun olarak yapılması gerekmektedir.¹⁶

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe ve finans literatüründe denetim, çok farklı şekillerde sınıflandırılmakla birlikte¹⁷ en çok kullanılanları, amaçlarına göre ve denetçinin statüsüne göre yapılan sınıflandırmalardır.

1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konularına ve amaçlarına göre denetim; faaliyet, uygunluk ve finansal tablo denetimi olarak üç başlık altında incelenmektedir.

1.2.1.1. Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Bir örgütün saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır. Genel olarak bu denetim, örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar.¹⁸ Dolayısıyla faaliyet denetimi, işletmenin muhasebe bilgileri ile sınırlı olmayıp, yönetim, üretim, pazarlama, personel gibi fonksiyonlarını da içermektedir.

Faaliyet denetimi, genellikle finansal tabloların denetiminden veya uygunluk denetiminden daha kapsamlı ve güç bir denetimdir. Başlıca zorluğu, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasından kaynaklanır. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini saymak ve tanımlamak oldukça zordur. Bir işletmede yürütülen faaliyet denetiminin amacı; yeni bir makine alımı

¹⁶ Erdoğan, Murat, a.g.m., s. 54

¹⁷ Kaval, a.g.e, s.9

¹⁸ Kepekçi, a.g.e. s.3

kararını etkileyen bilgilerin geçerliliğini ve yeterliliğini saptamak olabileceği gibi; satış faaliyetinin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi de olabilir. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alabilmektedir.¹⁹

1.2.1.2. Mali tablolar denetimi

Mali tablolar denetimi, işletme tarafından hazırlanan mali tabloların, GKGMİ'ne ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir.²⁰ İşletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunu, doğru ve dürüst olarak yansıtmayı amaçlayan ve yaygın olarak yapılan mali tablolar denetimi “bağımsız denetim” ya da “dış denetim” olarak da adlandırılabilir.

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Denetim, tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak için gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her bir grup için ayrı denetim yapmak söz konusu olmayacağından genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için vardır.²¹

İşletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi vermek üzere hazırlanan mali tablolar “temel mali tablolar” ve “ek mali tablolar” olarak sınıflandırılır. Temel mali tablolar; bilanço ve gelir tablosundan oluşurken, ek mali tablolar; kar dağıtım tablosu, öz sermaye değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosundan oluşmaktadır. İşletme ile ilgili yapılacak olan değerlendirmelerde de bu mali tablolardan yararlanılır ancak gerçek sonuçlara ulaşabilmek için bu tabloların doğruluğundan emin olunması, yani denetlenmesi önem taşımaktadır.

1.2.1.3. Uygunluk denetimi

Muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş bulunan kurallara, yöntemlere veya mevzuata uyup uymadığının denetimidir. Bu otorite devlet olabilir; işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediği bu anlamda bir

¹⁹ Erdoğan, Melih, a.g.e. s.4

²⁰ Türker ve Pekdemir, a.g.tb., s: 7

²¹ Güredin; a.g.e. s.14

uygunluk denetimidir. Adı geçen otorite işletmenin üst yönetimi de olabilir; üst yönetim tarafından konulmuş bir satın alma onayının yerine getirilip getirilmediğinin denetimi bir uygunluk denetimidir. Denetim sonuçları genellikle işletmenin üst yönetimine raporlanır.²²

Uygunluk denetimi işletme içi veya dışındaki denetçiler tarafından yapılabilir. Örneğin iç denetçiler, işletme içi mali işlem ve faaliyetlerin, yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürlerine uygunluğunu denetlerken Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) denetçileri de işletmenin sosyal sigorta bildirimlerinin doğruluğunu veya ücret işlemlerinin SSK mevzuatına uygunluğunu denetlerler.²³

Yeminli mali müşavirler tarafından verilen hizmetler, belirli olaylar ve vergi yasaları ile ilişkili olduğu için mali tablo denetiminden çok uygunluk denetimi kapsamına girmektedir.²⁴

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bu denetimin etkinliğinin artırılması için aşağıda belirtilen koşulların var olması gerekir;²⁵

- Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Bu sınıflandırmada denetçinin nereye bağlı olarak çalıştığı önemlidir. Bu bağlamda dış denetim; işletmenin dışından, bağımsız kişilerce yapıldığından iç denetime oranla daha güvenilirdir.

²² Akarkarasu, Nahit, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü , İstanbul, 2000, s.8

²³ Kepekçi, a.g.e., s:3

²⁴ Uzay, Şaban, “Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), The 1st Annual International Accounting Conferance, On The Way To Convergence, 435 – 485, İstanbul, 3 – 5 Kasım 2004, s.447

²⁵ Güredin;a.g.e, s:14

1.2.2.1. İç denetim

Denetim faaliyetinin işletmenin kendi çalışan kişilerince yürütülmesi ve üst yönetime raporlanması olarak tarif edilebilir. İç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğinin denetimini, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetsel politikalara uygunluğunu desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm eş güdümlü yöntem ve önlemleri içerir.²⁶ Banka müfettişleri, firma müfettişleri gibi denetçilerin denetim faaliyetleri iç denetime birer örnektir.

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetlerle mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür.²⁷ İşletmelerin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla işletmelerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. Doğru işleyen bir iç denetim mekanizması ile işletme içi aksaklıklar tespit edilir ve bu aksaklıkların giderilmesi denetim sürecini büyük ölçüde kısaltılır.²⁸

İç denetim, işletme içerisinde geçen faaliyetlerin etkinliğiyle ilgilidir ve iç denetim çalışmaları; finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır.²⁹ Bağımsız bir biçimde oluşturulan iç denetim mekanizmasının oluşturulması sayesinde oluşturulabilecek olan tarafsız raporlar ile kurum ve kuruluşun gidişatına yön verilebilir. Düzgün bir şekilde yapılanmış bir iç denetim mekanizması, başarıya ulaşmanın en büyük yardımcısıdır³⁰

İç denetimin asıl amacı örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde

²⁶ TSPAKB, "Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar", TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Mayıs 2006, s:149

²⁷ Güredin, a.g.e. s:15

²⁸ Meigs , Walter B., et.all, *Princeptles Of Auditing*, (9th edition), Irwin Publication, USA, Boston, 1989, s:63

²⁹ Kepekçi., a.g.e., s:3

³⁰ Kay, Robert S. – Searfass, Gerald D., *Handbook Of Accounting And Auditing* (2.Nd Edition) Warren, Garham & Lamont Publishing İnc. (Touch Ross&Co), USA, Boston, 1989, S:5

onlara yardımcı olmaktır.³¹ Bu asıl amacın dışında iç denetim sisteminin kurulma amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:³²

- İşletmenin varlıklarının korunması
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlaması
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması
- Yönetmeliklere uygunluğu sağlaması
- Standartlara uygunluk
- İşletme risklerinin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi
- Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılması

İç denetim asla bir casusluk faaliyeti değildir. Etkili bir iç denetim yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama “İç Denetim Ortamı” adı verilir. Ortamın oluşmasını etkileyen unsurlar; yönetimin bu konudaki düşüncesi ve yaklaşımı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağılımı, yönetimin denetim yöntemleri, personel politikaları ve prosedürler olarak sıralanabilir.

İç denetim, bir işletmenin para ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde, muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve etkili bir iç denetim yapısını ortaya koyabilmek için yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.³³

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapıp yapılmadığı
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı

³¹ Uzay, Şaban, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK yayımları no:132, Ankara, 1999, s:36

³² TSPAKB a.g.m.,s:149

³³ TSPAKB, a.g.m s:150

- İşlemlerin uygun bir biçimde değeri lenip değeri lenmediği
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı

1.2.2.2. Dış denetim

Denetim faaliyetinin işletme personeli olmayan ve hatta tamamıyla “bağımsız” olan kişilerce yapılması halinde söz konusudur. Dış denetçiler eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle denetim sürecinde en önemli işlevi yerine getirirler. Dış denetçiler denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarından çok topluma karşı büyük sorumluluk taşırlar.³⁴ Dış denetim, mesleği denetim olan kişilerce yapılabildiği gibi (bağımsız dış denetim), kamu tarafından da, kamusal yükümlülüklerin incelenmesi açısından (kamu denetimi) yapılabilir.

1.2.2.2.1. Kamusal denetim

Kamusal denetimi; görev, yetki ve haklarını yasalardan ve yasal düzenleme niteliği taşıyan yazılı kurallardan alan Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) vb. organlar ile bu organlarda görev yapan müfettiş, uzman, murakıp, kontrolör, denetçi vb. unvanlara sahip denetim elemanları tarafından yapılan denetimdir.³⁵

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları, bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler. Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu

³⁴ Erdoğan, Melih, a.g.e. s.6

³⁵ Erol, Selahattin, “Bankaların Denetim Sorunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Fonksiyonları”, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Bayram Özbey, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Gaziantep, 2005, s.17

kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir.

Ülkemizde denetim görevi yapan denetim kurullarına örnek olarak; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu verilebilir. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışan kamu ve özel kesimdeki işletmeleri veya bağlı bulunduğu kurumun işlem ve hesaplarını denetleyen denetim kurulları da vardır. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu ve SSK Teftiş Kurulu bunlara örnek olarak verilebilir.³⁶

1.2.2.2.2. Bağımsız denetim

Dış denetimin ikinci ve konumuz açısından en önemli türü bağımsız dış denetimdir. Bağımsız dış denetim denetlenen müşterinin mali tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir kanaat oluşturma sürecidir. Bağımsız dış denetimin temel amacı, kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamaktır.³⁷ Günümüzde doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması bağımsız dış denetim faaliyetlerini de işletmeler için çok önemli bir gereksinim haline getirmiştir. Finansal tabloların bağımsız dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan denetim, karar vericilerin yanıltılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olacaktır. Çünkü bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan yararlanan kişiler çoğu zaman bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda, yeterli bilgi, beceri veya zamana sahip olmazlar.³⁸

Bağımsız denetim; işletmelerin 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

³⁶ Kepekçi, a.g.e., s.4 – 6

³⁷ TSPAKB, a.g.m, s:90

³⁸ Gürbüz, Hüseyin, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s.34

öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.³⁹.

Gelişmekte olan diğer bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetimin tarihi çok eskilere dayanmamaktadır. 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, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye şirketleri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.⁴⁰

Türkiye’deki denetim şirketlerinin formal organizasyonu ve bağımsız dış denetim şirketleri için zorunlu hale gelmesi ise ancak 1990’larda Sermaye Piyasası Kurulu’ nun (SPK) öncülüğünde yapılan bir seri hukuki düzenleme ve 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının çıkarılmasıyla oluşmuştur.⁴¹ Yapılan tüm bu düzenlemelerin ortak amacı ise denetim kalitesinin artırılmasıdır.

1.2.2.2.1. Sürekli denetim

Sürekli denetim; SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ’ine göre her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim olarak tanımlanmıştır. 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 imkan tanıyan bir yöntemdir.⁴² Bu denetim türünün en önemli özelliği; tam denetim olması, mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesi yapılmış olması nedeniyle denetçinin

³⁹ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete, madde 4.

⁴⁰ www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf, 20.3.2007

⁴¹ Çürük, Turgut, “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği ” ODTU Gelişme Dergisi, 31 Aralık 2004, s: 150

⁴² Ağca, Ahmet, “Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?” MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8 – Sayı:1, Mart 2006, S:68

yeterli kanıt toplayabilmesi ve bağımsız denetim standartlarının tümüne uygulanabilmesine imkân bulunması ve denetimde bir sınırlama olmamasıdır.

SPK' na tabi şirketler tarafından dönem sonlarında hazırlanan temel mali tablolar ile ek mali tablolar, bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanlarınca denetleme ilke, esas ve standartları kullanılarak sürekli denetime tabi tutulur ve denetim sonuçları rapora bağlanır.⁴³

Denetçi, mali tabloların muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını tespit edebilmek için öncelikle denetim planı hazırlar. Bu plan doğrultusunda sonuç ve bulgulara ulaşarak, mali tabloların güvenilirliğine ilişkin raporunu sunar.

Sürekli denetlemeye, aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar, bu nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren tabidirler.⁴⁴

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) Yatırım fonları,
- d) Emeklilik yatırım fonları,
- e) Yatırım ortaklıkları,
- f) Konut finansmanı fonları,
- g) Varlık finansmanı fonları,
- ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,
- h) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- ı) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,

⁴³ TSPAKB, a.g.m., s:139

⁴⁴ SPK, a.g.tb, Başlangıç Hükümleri, madde 5, 2006

i) Kanun'la düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve

j) Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

Günümüz teknolojik gelişmeleri göz önüne alındığında sürekli denetimde aşağıdaki üç unsur mutlaka yer almaktadır.⁴⁵

1. İşletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan işlemlere ilişkin verileri en kısa sürede tanımlayıp veri işleme sürecine dahil edebilen muhasebe bilgi sistemini de içine alan elektronik temelli işletme bilgi sistemi,
2. Denetlenen işletmenin faaliyetleri neticesinde çıkan işlemlere ilişkin verileri en kısa sürede izleyip denetimle ilgili işlemlerin gerçekleştirilmesine imkan tanıyacak ve denetim raporunu oluşturabilecek elektronik temelli bir denetçi bilgi sistemi,
3. Bu iki sisteme ve üretilen denetim raporuna ulaşmak isteyenleri birbirine bağlayacak bir ağ.

1.2.2.2.2. Sınırlı denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.⁴⁶ Sınırlı denetim; mali tabloların belli bir oranda denetlendiği ve bağımsız denetçilerin de sınırlı bir güvence verdiği denetim faaliyetidir. Genellikle denetim maliyetlerine katlanamayacak olan işletmeler tarafından uygulanır.

Ara dönemlerde, yıllık denetimi gerçekleştiren denetim şirketi tarafından yapılır. Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 6 ve 9. ay sonu itibariyle ara mali raporlarını

⁴⁵ Ağca, a.g.m, s.68

⁴⁶ TSPAKB, a.g.m., s:140

hazırlamak ve BDDK ile SPK' ya göndermek zorundadırlar. Ancak 6. ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmiş olması gerekir.⁴⁷

Aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerin kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları sınırlı denetim kapsamındayken emeklilik yatırım fonlarının, üç ve dokuz aylık finansal tabloları da sınırlı denetime tabidir.⁴⁸

Ayrıca hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıkların menkul kıymetlerinin halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında düzenlenecek ara mali tablolar da bağımsız sınırlı denetime tabidir.⁴⁹

1.2.2.2.3. Özel denetim

Özel denetim belirli bir olayın meydana gelmesiyle bağımlı olarak söz konusu olaydan etkilenebilecek hesapların veya finansal tabloların denetimidir.⁵⁰ 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 SPK' nın Seri: X No: 22 Tebliğ'inin gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.⁵¹

Özel bağımsız denetim gerektiren haller, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri çerçevesinde belirlenir. Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal

⁴⁷ Kaval, a.g.e. s: 27

⁴⁸ SPK, a.g.tb, Başlangıç Hükümleri, Madde 5, 2006

⁴⁹ TSPAKB,a.g.m., s:140

⁵⁰ Bacacı Mahmut, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof. Dr. Şerafettin Sevim, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Kütahya, 2006, s: 8

⁵¹ SPK, a.g.tb, Başlangıç Hükümleri, Madde 6, 2006

tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur. Özel bağımsız denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir. Özel denetlemeye tabi olacak kuruluşlar aşağıda gösterilmiştir.⁵²

a) Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar ile ihracını banka garantili olarak yapacak ortaklıklar hariç olmak üzere; tahvil, finansman bonusu vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla SPK' ya başvuracak anonim ortaklıklardan:

aa) Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 000.000.000 YTL'. yi aşanlar,

bb) Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce Kurul'un izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavülde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı 5 000.000.000 YTL.' yi aşanlar,

cc) 30 Ekim 1986 tarih ve 19266 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 86/11130 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın (1/a) ve (1/b) hükümlerinden yararlanmak isteyenler

b) Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,

c) Sermaye artırımını yoluyla hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar,

d) Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar hariç olmak üzere, mevcut payları hissedarları tarafından halka arz edilecek ortaklıklar.

Kurul, gerekli gördüğü hallerde, yukarıdakilerin dışında kalan anonim ortaklıklardan da, münferiden özel denetleme yaptırarak, buna ilişkin özel denetleme

⁵² TSPAKB, a.g.m, s:140

raporunu, tahvil, finansman bonosu ve diğ er borçlanma senetlerini halka arz etmek üzere Kurul'a yapacakları başvurularına eklemelerini isteyebilir.

1.3. DENETİM SÜRECİ

Denetim faaliyeti belirli bir sürece göre gerçekleştirilmektedir. Bu süreç de birbirini izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu safhalar Tablo:1.1' de ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Denetim süreci her zaman, her denetim işleminde aynı şekilde ve ya aynı sürede devam etmez. Bu sürecin yoğunluğu ve zorluk derecesi, denetimin ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre değişir. Bunun nedeni ilk defa yapılan denetimlerde bazı ek çalışmalara gereksinim duyulmasıdır. Bu ek çalışmalar denetim faaliyetinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla ilk defa yapılan denetimlerin yinelenen denetimlere göre iş yoğunluğu daha fazladır.

Tablo 1.1: Denetim Süreci

1. Müşteri İşletmenin Seçimi Ve Denetim İşinin Alınması
(i) Müşteri Hakkında Bilgi Toplanması
(ii) Varsa Bir Önceki Denetçiyle Görüşme
(iii) Denetim Anlaşma Metninin Yazılması
2. Denetimin Planlanması
(i) Müşteri İşletmenin Faaliyetleri İle İlgili Bilgi Toplama
(ii) Denetim Programının Hazırlanması
(iii) İşgücü Ve Zaman Planlanması
3. Denetim Programının Yürütülmesi
(i) İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi
(ii) Denetçi Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması
(iii) Hesap Kararlarının Doğrulanması
(iv) Toplanan Kanıtların Değerlendirilmesi

4. Bulguların Raporlanması
(i) Denetim Görüşüne Ulaşılması
(ii) Denetim Görüşünün Raporlanması
(iii) Rapor Sonrası Faaliyetler

Kaynak: Güredin, Ersin, *Denetim*, Sekizinci Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş., İstanbul, 1998 s: 67

1.3.1. Müşteri İşletmenin Seçimi ve Denetim İşinin Alınması

Denetim görevi ile ilgili planlama çalışmalarına başlanabilmesi için ilk önce denetlenecek kuruluşun belirlenmesi gerekmektedir. Eğer denetlenecek kuruluş özel kesim kuruluşu ise karşılıklı görüşme veya teklif verme/alma yoluyla belirlenmektedir. Ancak denetlenecek kuruluşun yasalar nedeniyle denetlenmesi gerekiyorsa, bu kez denetlenecek kuruluş yasalarla belirlenmiş demektir.⁵³ Denetim şirketi; kaliteli hizmet sunarak piyasada elde ettiği isme göre şirketlerce talep görmektedir.⁵⁴ Ancak denetim şirketleri, kendilerine her başvuran müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Bu nedenle denetim şirketi öncelikle müşteri işletmeyle ilgili bilgi toplayarak denetim işini kabul edip etmeyeceğine karar vermelidir. Denetim şirketleri, yeni kuruluş kabulü ve halen çalışmakta olan kuruluşlarla işe devam etme konularında belirli politikalara sahiptirler. Bu politikalar doğrultusunda uygun kararı verebilmek içinse öncelikle müşterinin dürüstlüğü incelenmelidir. Bu amaçla ilk olarak müşteri hakkında bilgi toplamalı ya da varsa bir önceki denetçiyle görüşmelidir. Ancak denetim kuruluşları, denetleyecekleri kuruluşları belirlerken denetim riski ile de karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu risk, kuruluşların finansal tablolarında ve faaliyetleri itibariyle olumsuzluklar taşıması anlamına gelmektedir Denetçi işi kabul etmeden önce bu riskin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.⁵⁵

⁵³ Kenger Erdal, “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 29.03.2007

⁵⁴ Güredin, a.g.e. s: 66

⁵⁵ Kardeş, a.g.e., s.12

Denetim riskini dikkate alan denetçi müşteri işletmeyle ilgili finansal ve finansal olmayan her türlü bilgiyi toplamaya çaba harcamalıdır. Bu amaçla o işletme ile ilişkisi olan tüm kişi ve kuruluşlardan işletmenin durumu ile ilgili bilgi toplar. Ancak toplanan bu genel bilgiler de her zaman yeterli değildir bu nedenle bir önceki denetçiyle görüşmek kaçınılmaz hale gelmektedir. Eski denetçinin; işletme yönetiminin dürüstlüğü, denetim sırasında veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlığı düşülüp düşülmediği, denetim sırasında karşılaşılabilecek önemli sorunlar veya denetim görevinden ayrılmasının nedenleri ile ilgili konularda bilgi vermesi, işin alınma kararında büyük rol oynamaktadır. Denetçiler arasında yapılan bu görüşmeler gizli tutulur. Ayrıca eski denetçi belirli açıklamalarda bulunabilmek için müşterisinden onay almak zorundadır.⁵⁶ Müşterisinden onay alamadığı için verdiği bilgiler yeni denetçiye yeterli gelmezse, denetim işi kabul edilmez.

Yeni müşteri hakkında bilgi topladıktan ve varsa eski denetçiyle de görüştüktan sonra müşteri işletme ile ilgili herhangi bir problem yoksa denetim işinin alınmasına karar verilir ve durum ilgili tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu bildirme denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan denetim anlaşma mektubu ile yapılır. Anlaşma mektubu, müşteri işletme ile denetim şirketi arasında yapılan bir sözleşme niteliğindedir. Müşteri işletme bu mektubu aldıktan sonra imzalayarak denetim şirketine iade eder. Böylece iki tarafta denetim görevini onaylamış olur. Denetim anlaşma mektubu aşağıda yer alan konuları içermektedir.⁵⁷ Bu konular genel nitelik taşımakta olup gerektiğinde müşteri işletme ile yapılan anlaşmanın kapsamına göre arttırılıp azaltılabilir.

- a) Anlaşmanın amacı belirtilir.
- b) Denetim çalışmasının kapsamı ve Bu çalışmanın denetim standartlarına uyumlu yürütüleceği açıklanır.
- c) Yapılacak denetimin amacının finansal tabloların dürüstlüğü hakkında görüş bildirmek olduğu belirtilir.
- d) Denetim ücretinin belirlenme esasları belirtilir.

⁵⁶ Güredin, a.g.e s: 68

⁵⁷ a.g.e. s: 70

e) Denetim çalışmasının zaman planı yapılır.

Denetim kuruluşları bağımsız dış denetimlerini yapacakları kuruluşlara denetim anlaşma mektubunu göndererek bildirim gerçekleştirilmiş olurlar. Ancak denetlenecek kuruluş yasalar nedeniyle önceden belirlenmiş ise, bu durumda denetim ekibi denetlenecek kuruluşa yazıyla bildirilir. Nitekim Yüksek Denetleme Kurulu denetimine tabi kuruluşların tamamına her yılbaşında denetim yapacak denetçilerin isimlerini bildirmektedir.⁵⁸

1.3.2. Denetimin Planlanması

Planlama: Somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Geleceği önceden görerek veya tahmin ederek tavır alma eylemidir.

Denetim planlaması da, denetçinin denetim faaliyetini ne şekilde yürüteceğini planlamasıdır. Bu aşamada uygun denetim yöntemi ve yapılacak işlemler belirlenerek denetim faaliyetinin zamanlaması yapılır.⁵⁹

Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir. Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini içerir. Amacı bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmektir.⁶⁰

Planlama aşamasında risk faktörü, üzerinde önemle yoğunlaşılması gereken bir konudur. Denetçi işletmenin taşıdığı riskleri bilmek zorundadır.⁶¹ Denetim planı ile işletmeden kaynaklanan riskler arasındaki ilişki aşağıdaki Şekil 1.2.'de gibi ifade edilebilir.

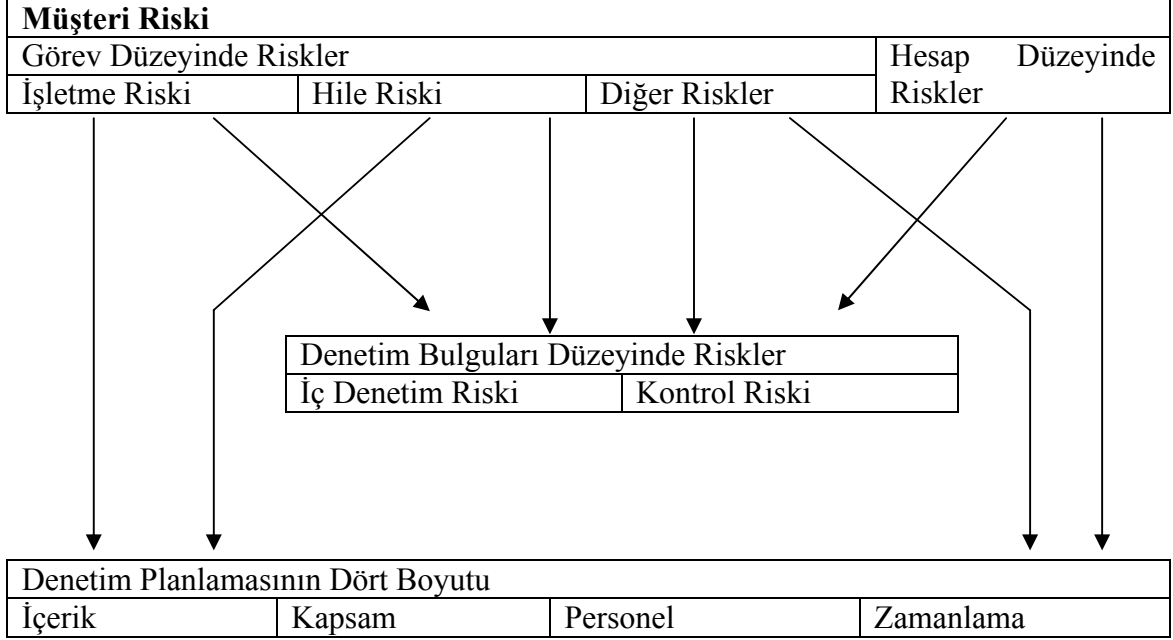
⁵⁸ Kenger Erdal, “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 29.03.2007

⁵⁹ Güredin a.g.e., s. 71

⁶⁰ SPK, a.g.tb, Kısım 9, Bölüm 1, Madde 4, 2006

⁶¹ Fukukawa, Hironori – Theodore, J. Mock and Wright, Arnold, “Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice”, International Journal of Auditing, Int. J. Audit. ISSN 1090-6738 10: 41–65, 2006, s:44

Şekil 1.2: Müşteriden Kaynaklanan Risk ile Denetim Planı Arsındaki İlişki



Kaynak: Fukukawa, Hironori – Theodore, J. Mock and Wright, Arnold, “Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice”, International Journal of Auditing, Int. J. Audit. ISSN 1090–6738 10: 41–65, 2006 s:44

Planlama, bağımsız denetimin belirli bir aşaması olmaktan ziyade, önceki bağımsız denetimin tamamlanmasından kısa bir süre sonra veya tamamlanmasıyla bağlantılı olarak başlayan ve cari bağımsız denetim çalışması tamamlanana kadar süren, devamlı ve tekrar eden bir süreçtir. Ancak, bağımsız denetçi bağımsız denetimi planlarken ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamaya geçmeden önce tamamlanması gereken belirli planlama faaliyetlerinin ve bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasını göz önünde bulundurur. Bu kapsamda bağımsız denetçi aşağıdaki faaliyetleri planlar;⁶²

- Bağımsız denetim ekibi üyeleri arasındaki görüşmeler,
- Risk değerlendirmede uygulanacak analitik inceleme teknikleri,
- İşletmeye etki eden yasal ve düzenleyici çerçeve hakkındaki genel bilgi edinimini ve işletmenin söz konusu çerçeveye nasıl uyum sağladığı,

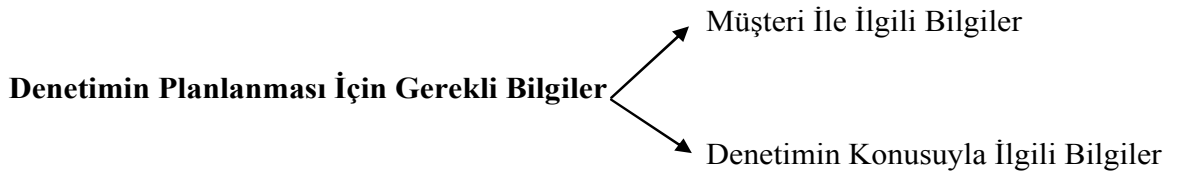
⁶² SPK, a.g.tb., Kısım 9, Bölüm 1, Madde 4, 2006

- Önemlilik seviyesinin belirlenmesi,
- Uzman görüşüne başvurulacak durumlar,
- Önemli yanlışlık risklerinin tespit ve değerlendirilmesi ve bu risklere duyarlı işlem türleri,
- Hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için bilgi ve belge sunulduğu aşamada kullanılacak diğer risk değerlendirme teknikleri.

Denetim planı esnek olmalıdır ve denetim sırasında oluşabilecek değişikliklere uyabilmelidir. Ancak genelde denetimin ilk safhalarında bu plan esnek tutulabilirken denetim sürecinin sonuna yaklaşıldıkça esnekliğini kaybedebilir.

Denetim planı müşteri işletmenin özellikleri incelenerek hazırlanır. Yani müşteri işletmenin faaliyet konusu, uyguladığı muhasebe politikası vb. özellikleri dikkate alınır. Bu amaçla denetçi müşteri işletme ile ilgili bilgi toplamalıdır. Ancak yinelenen bir denetim söz konusu ise bu bilgiler denetçide var olduğundan planın hazırlanması büyük ölçüde kolaylaşacaktır.⁶³

Şekil 1.3: Denetim Planlamasında Kullanılan Bilgiler



Kaynak: Güredin, Ersin, *Denetim*, Sekizinci Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş., İstanbul, 1998, s.59

Denetimin planlanması aşamasında elde edilmesi gereken bilgiler yukarıdaki Şekil 1.3’de gösterildiği gibi iki kısma ayrılır. Bunlardan birincisi denetimin konusu ile ilgili bilgilerdir. Denetimin konusu kapsamına giren bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶⁴

a) Denetim anlaşmasının kapsamı hakkında bilgiler: Daha çok müşterinin talepleriyle ilgili denetim kapsamını genişletici nitelikte bilgilerdir.

⁶³ Güredin; a.g.e. s. 59

⁶⁴ a.g.e.. s. 60

b) Denetim ilk defa yapılan bir denetim mi yoksa yinelenen bir denetim mi olduğu hususunda gerekli bilgiler

c) Denetimin zorluk derecesini belirleyen işletmenin örgüt yapısı, üretim tekniği vb. bilgiler.

d) Müşteri işletmenin işbirliğine yönelik bilgiler

Müşteri işletme ile ilgili bilgi toplama denetim planının hazırlanmasında önemli bir yer tuttuğundan daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.3.2.1. Müşteri işletme hakkında bilgi toplama ve analitik inceleme

Denetçi; denetimi doğru planlayabilmek için öncelikle aşağıdaki hususları inceler ve stratejisini bu elde ettiği bilgilerin ışığında belirler.⁶⁵

- İşletmenin dış çevresi ve faaliyetleri ile ilgili bilgiler
- Şirketin iç kontrol ve muhasebe sisteminin anlaşılması
- Risk alanlarının ve önemlilik düzeylerinin belirlenmesi
- Denetime katılanlar arasında koordinasyonun ve gözetimin nasıl olacağı
- Denetim raporunun türü, içeriği ve diğer önemli hususların varlığı

Denetçi bu bilgileri; kendi dokümantasyon merkezinden, daha önce denetimi başka bir denetçi yapmış ise bu denetçiden veya müşteri işletmenin kendisinden edinebilir. Denetçinin kendi verilerini kullanarak bilgi sağlaması ancak yinelenen denetimlerde söz konusu olabilir. Denetçinin arşivde sakladığı bu bilgiler; tüm denetimlerde yararlanılacak belgeleri kapsayan devamlı dosyalardan ve o güne kadar düzenlenen tüm denetim raporlarından oluşur. Burada bahsi geçen devamlı dosyalar müşteri işletme ile ilgili aşağıda sıralanan bilgileri içermektedir.⁶⁶

⁶⁵ Kaval, a.g.e s: 80 – 81

⁶⁶ Güredin, a.g.e., s. 60

Genel Bilgiler: Müşterinin unvanı, hukuki yapısı, işletmeye ulaşım vb.

İç Organizasyon ve Yöneticilerle İlgili Bilgiler: Müşterinin yönetim kurulu, denetim kurulu, genel müdür vb. görevliler ile organizasyon şeması ve personel yönetmeliği.

Yasal İlişkilerle İlgili Bilgiler: ana sözleşme, ortaklar, iştirakler, şubeler, bağlı bulunan vergi dairesi, ticaret mahkemesi ve işletmeyi ilgilendiren tüm kararlar.

İktisadi Faaliyetle İlgili Bilgiler: faaliyet raporları, finansal tablolar, üretim programı, satış hacmi, pazar payı, müşterileri vb.

Muhasebe ve Denetimle İlgili Bilgiler: hesap planı, muhasebe düzeni, denetimin yürütülmesine ilişkin bilgiler, en son denetimde karşılaşılan aksaklıklar vb.

Ayrıca denetçi, gerekli bilgileri müşteriden sağlamak da isteyebilir. Bu bilgiler müşteriden doğrudan doğruya alınabileceği gibi denetçinin belli teknikler uygulayarak elde edeceği bilgiler de olabilir. Denetçi müşteriden gerekli bilgileri; işletme ziyaretleri yaparak, görüşme ve gözlemlerle, müşterinin iç denetim bölümü raporlarından yararlanarak ve müşterinin geçmiş finansal tablolarını inceleyerek elde eder. Bu aşamada analitik gözden geçirme ile bilgi toplaması zorunlu hale gelmektedir.

Analitik inceleme; finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve veriler arasındaki ilişkilerin belirlenmesidir. Daha çok “Uygunluğu araştırmaya yöneliktir.” Finansal ve finansal olmayan veriler ilişkilendirilerek elde edilen finansal bilgilerin açığa kavuşturulması amacıyla yapılır.⁶⁷ Analitik inceleme ile elde edilen veriler arasındaki ilişki ve varsa kabul edilemeyecek sapmalar belirlenir. Eğer bu sapmalar önemli nitelikte ise müşteri işletme bu sapmaların nedenlerini denetçiye açıklamak ve onu inandırmak zorundadır.

Bağımsız denetçi, analitik gözden geçirme tekniklerini uygularken, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerini anlamak için hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin varlığının göstergesi olabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri dikkate almak zorundadır.

⁶⁷ Cho Stella – Lew Y. Albert, “Analytical Review Applications Among Large Audit Firms In Honk Kong”, Manegerial Auditing Journal, 15 / 8, MCB University Press, ISSN: 0268- 6902, p:431-438, 2000, s: 431

Analitik inceleme tekniklerini uygulamak, finansal tablolara etkisi olabilecek beklenmeyen işlemleri ve tutarları, oranları ve değişimleri tespit etmede yardımcı olur. Bağımsız denetçi, analitik gözden geçirme tekniklerini uygularken, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini ve iç kontrol sistemini değerlendirerek makul ilişkilere dair beklentiler geliştirir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, kayıtlı tutarlarla veya kayıtlı tutarlardan bulunmuş oranlarla, beklenmeyen ve/veya istisnai işlemlere ilişkin olanları karşılaştırırken, gerçekleşen hile ve usulsüzlükten dolayı gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtılmış olabileceği hususunu göz önünde bulundurur. Hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri ortaya koymak amacıyla uygulanabilecek analitik gözden geçirme teknikleri, fiktif satışlar, müşterilerle yapılan ancak bilinmeyen sözleşmelerin varlığı ve önemli tutarlarda iadeler gibi gelir hesaplarının incelenmesini içerir.⁶⁸

Analitik inceleme yöntemine denetimin değişik safhalarında başvurulabilir. Yani amaç neyse ona göre bu inceleme, denetim planlaması aşamasında veya denetimin programlanması aşamasında olabilir.⁶⁹

Hataları tespit etme konusunda önemli rol oynayan analitik gözden geçirmenin yeterlilik ve verimliliği aşağıdaki denetim unsurları açısından da değerlendirilmelidir:⁷⁰

- İşletme ve bulunduğu endüstri ile ilgili elde edilen bilgiler,
- Olası finansal ve operasyonel zayıflıklar,
- Finansal tablolarda yer alan önemli düzeydeki iniş çıkışlar,
- Yapılacak olan testlerin kapsamı, niteliği ve zamanlaması,
- Hesap bakiyelerinin uygunluğu,
- Finansal tabloların bir bütün olarak güvenilirliği,

Denetim sürecinin önemli bir aşamasını oluşturan analitik inceleme çalışmaları, işletmenin mali tabloları hakkındaki bilgilerin doğru ve mantıklı bir şekilde

⁶⁸ SPK, a.g.tb., Kısım 6, Bölüm3, Madde 13,2006

⁶⁹ Güredin; a.g.e. s. 60

⁷⁰ Cho – Albert, a.g.m, s: 432

değerlendirebilmesi imkanını sağlamaktadır. Bu denetim işlemi; karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.

Mali tablolardaki bilgilerin; önceki dönemlerin bilgileriyle, bütçelenmiş ya da tahmini bilgilerle veya sektörel özellikler ile karşılaştırılmasını sağlar. Analitik gözden geçirme sonuçları kesin delil değildir. Bu delillerin mutlaka başka delillerle desteklenmesi gerekir.⁷¹

1.3.2.2. Denetim programının hazırlanması

Denetim programı, denetim planının yazılı hale getirilmiş şeklidir ve denetim planının sonuçlarına dayandırılır. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yer aldığı yazılı taslaklardır. Başka bir ifadeyle, denetçilerin yapacakları işleri gösteren yazılı bir talimatnamedir. Buna göre denetçi öncelikle işletmeyi denetim alanlarına böler. Denetim alanları konusunda bir anlaşmaya varılmalıdır çünkü mali tablo kalemlerinin her biri ayrı bir denetim alanıdır ve her birinin ayrı ayrı denetlenmesi hem maliyetli hem de zordur. Bu nedenle aralarında ilişki olan hesaplar birleştirilerek yeni denetim alanları oluşturulur. Böylece denetim alanı sayısı optimal bir seviyeye indirilmiş olur. Denetim alanları belirlendikten sonra bu alanlarda ne tür çalışmaların yapılacağı ayrıntılı bir biçimde kağıda dökülerek denetim programı hazırlanır. Bazı küçük işletmeler denetim planı ile programını birleşik olarak da hazırlayabilirler.⁷²

İyi düzenlemiş bir denetim programı;⁷³

- Yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl yapılacağı konusunda talimat verir.

- Denetimin koordinasyonuna ve kontrolüne temel oluşturur

- Yapılan iş için bir kanıttır.

Ancak denetim programının bazı sakıncaları da vardır. Bu sakıncaların en başında, denetim planının denetçiyi özgür düşünce ve davranıştan uzaklaştırması

⁷¹ Güredin; a.g.e. s. 62

⁷² Kaval; a.g.k. s: 56

⁷³ Güredin, a.g.e. .s.63

gelmektedir. Esnek olması gereken plan, bu program nedeniyle mekanikleşip standartlaşabilmektedir. Bu standartlaşma da değişik koşullara uyumu güçleştirmektedir.

1.3.2.3. İşgücü ve zaman planlaması

Yapılan her işte olduğu gibi denetim faaliyetini yürütürken de denetimi hedeflenen sürede bitirebilmek için zaman planlamasına ihtiyaç duyulur. Yapılan bu planla her bir denetim alanında ne kadar sürede denetim çalışması yapılması gerektiği belirlenir.⁷⁴

Zaman planlamasını yaparken göz önünde bulundurulması gereken en önemli etken denetimin yinelenen bir denetim olup olmadığıdır. Çünkü ilk defa yapılan bir denetime harcanan zaman ile yinelenen bir denetime harcanan zaman arasında büyük farklılıklar vardır. Yinelenen denetimlerde denetim süreci daha kısadır. Denetçi, müşteri işletmeyle ilgili yeterince bilgiye sahiptir dolayısıyla denetim planında önemli bir yer kaplayan müşteri işletme ile ilgili bilgi edinme sürecinden tasarruf sağlayacaktır. Bununla birlikte ister ilk denetim olsun ister yinelenen denetim olsun denetim süresini önceden kestirmek çok zordur. İstenen her belgenin hemen sağlanamaması, müşteri işletmenin bazı muhasebe politikalarında değişiklik yapması ve bunun sonucunda denetçinin tamamlanmış raporunun bazı bölümlerini yeniden düzenlemek zorunda kalması vb. aksamalar denetim süresini değiştirir.⁷⁵

Zaman planlamasında bir diğer etken eşzamanlı olarak veya belli bir sıra izleyerek incelenmesi gereken denetim sahalarıdır. Bazı durumlarda eş zamanlı denetim zorunludur. Örneğin bazen ani bir kasa sayımı gerekebilir. Ancak bu gibi durumları önceden planlamak zordur.

Denetim çalışması yıl içinde ikiye ayrılır. Birincisi ön denetimdir. Denetimin önemli kısmı bu ön denetim aşamasında tamamlanır. İkincisi ise yılsonunda yapılan denetimdir. Bu denetim, esas denetim olarak da adlandırılabilir. Ön denetim, bir uygunluk denetimi niteliğindedir. Ön denetimin yapılması yılsonu denetimini kolaylaştırır ve yılsonu denetiminde zamandan tasarruf sağlanmış olur.

⁷⁴ Kaval, a.g.e. s. 78

⁷⁵ Güredin, a.g.e. s. 80

Yapılan çalışmalar sonucunda denetçilerin, ortalama süreler göz önüne alındığında zamanlarının %40'ından fazlasını; dokümantasyon, değerlendirme ve raporlama süreçlerine harcadığı görülmüştür. Gelişen teknolojinin ise bu süreci kısaltmak için kullanılan yöntemlere katkısı büyüktür. Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde, artık tanımlı özel veritabanları ve gelişmiş kopyalama özellikleri ile tüm denetim ekibinin denetim dosyalarına herhangi bir sınırlama olmadan erişimi sağlanabilmektedir. Dosya kopyalama özellikleri, denetim çalışmasını bölmeden çalışmanın izlenmesini mümkün kılmaktadır. Bu gelişmiş sistemlerde zaman planlaması öne çıkarılmakta, idari ve nispeten daha az değer yaratan özellikler uygulama içerisinde otomatik olarak gerçekleştirilerek yorumlama ve analiz aşamalarından zaman kazanılmaktadır. Böylece denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği arttırmakta; risk değerlendirmesi, planlama ve organizasyon, uygulama, inceleme, raporlama, trend analizi, komite raporlaması ve depolama konularında ihtiyaç duyulan tüm özellikler sunulmaktadır.⁷⁶

Zaman planlamasıyla birlikte yapılması gereken bir diğer planlama türü işgücü planlamasıdır. İşgücü planlaması büyük ölçüde zaman planlamasına bağlıdır. Bu planlama sırasında üzerinde en çok durulan konu denetim takımlarının oluşturulmasıdır. Bu takımlar aşağıdaki gibi oluşturulur:⁷⁷

a) Denetim Anlaşmasının Bütünü ve Sonuçtan Sorumlu Denetim İşletmesinin de Ortağı Olan Baş Denetçi: 10 yıldan fazla mesleki deneyimi vardır. Denetçilerin çalışmalarını gözden geçirir, denetim raporunu onaylar ve imzalar.

b) Denetim Programını Yürüten Yönetici Denetçiler: 4 – 10 yıl arası deneyime sahiptir.

c) Denetim Programının Belli Bölümlerini Yürüten ve Denetçi Yardımcılarının Gözetiminden Sorumlu Kıdemli Denetçiler: 3 – 6 yıl arası mesleki deneyime sahiptirler

⁷⁶ PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6>, 31.03.2007

⁷⁷ Güredin, a.g.e. s. 80

d) Kıdemli Denetçiye Yardımcı Olan 3 Yıldan Az Deneyimli Denetçi Yardımcıları: Çoğunlukla kendilerine verilen talimatları yerine getirirler.

Tekrarlanan denetimlerde de daha önceden belirlenen aynı takım görev almaktadır. Ancak çok uzun yıllar aynı işletmeyi denetlemenin objektiflik açısından zararları olacağından bir denetim şirketi bir işletmeyi 5 yıldan fazla denetleyememektedir.⁷⁸

1.3.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının yürütülmesi aşamasında denetim çalışması yapılır ve kanıt toplanır. 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 bilgilerdir. Bağımsız denetçiden, mevcut bütün bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak kullanması beklenemez. Bağımsız denetim kanıtı, bağımsız denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içermektedir. Ayrıca önceki bağımsız denetimler ve bağımsız denetim kuruluşunun müşteri kabul ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki kalite kontrol yöntemleri gibi, diğer kaynaklardan elde edilen kanıtları da içerebilmektedir.⁷⁹

Denetim sürecinin bu aşaması, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ile başlar. İç kontrol sistemi için uygunluk denetimi yapılırken aşağıdaki yol izlenir.⁸⁰

1. Olası hatalar dikkate alınır
2. Bu tür hata ve düzensizliklerin belirlenmesi ve önlenmesi için muhasebe kontrol önlemleri belirlenir
3. Bu önlemler yazılı talimatlara dayandırılır
4. Aksaklıklar saptanır öneride bulunulur

Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili bulguları beklenenden farklı ise maddi denetim işlemleri ile ilgili planlanan programda değişiklikler yapılır. İç kontrol sistemi

⁷⁸ SPK, a.g.tb., Kısım 6, Bölüm 3, Madde 13, 2006

⁷⁹ SPK, a.g.tb., Kısım 6, Bölüm 3, Madde 13, 2006

⁸⁰ Güredin, a.g.e., s. 85

incelendikten sonra işletmenin finansal tabloları incelenir ve toplanan kanıtlar değerlendirilir. Burada yapılan çalışmaların ışığında müşteri işletmeye ait mali tabloların denetimin amacına ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı yargısına ulaşılır. Kanıt toplama süreci mali tablolar ortaya çıktıktan sonra başlamaz, planlama biter bitmez başlar ve denetim raporunun verilmesine kadar sürer.⁸¹

Denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemlerini uygulayarak denetim kanıtlarını toplarlar. Toplanan bu kanıtlar ile işletmenin yapmış olduğu işlemlerin güvenilirliği araştırılır. Ancak denetim kanıtları yasal nitelikteki kanıtlardan farklıdır çünkü bir bilginin kanıt olarak kabul edilip edilmeyeceği doğrudan denetçiye bağlıdır.⁸²

Denetimde kanıtlar; iç kanıtlar, dış kanıtlar, iç – dış kanıtlar olmak üzere 3 gruba ayrılabilir. İç kanıtlar; müşteri işletmenin muhasebe kayıtları gibi işletme içinde düzenlenen kanıtlardır. Dış kanıtlar; denetçi soruşturmaları gibi işletme dışında düzenlenen kanıtlardır. İç – dış kanıtlarsa; hem işletme içinde hem de dışında düzenlenen kanıtlardır. Satıcı faturaları buna en güzel örnektir.

Genel olarak dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme dahilinde oluşturulmuş kanıtlardan; yazılı bağımsız denetim kanıtları ise sözel olanlardan daha güvenilirdir. Doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, dolaylı olarak veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından; asıl belgeler, fotokopi ve faks yoluyla elde edilmiş belgelerden daha güvenilir kabul edilmektedir.⁸³

1.3.4. Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin son safhası, denetçinin veya denetim ekibinin yargısının belirtildiği denetim raporudur. Denetim raporu, denetim sürecinden elde edilen bilgiler sonucu ulaşılan görüşün kamuya açıklandığı araçtır. Denetim raporu denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içermelidir. Denetim raporunda dört farklı görüş verilebilir. Bunlar; olumlu denetim görüşü, şartlı denetim görüşü, olumsuz denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınan denetim görüşüdür. Bu bağlamda

⁸¹ Kaval, a.g.e, s.141

⁸² Güredin, a.g.e., s.97

⁸³ SPK, a.g.tb., Kısım 16, Bölüm 1, Madde 3, 2006

denetim raporları da olumlu denetim raporu, şartlı denetim raporu, olumsuz denetim raporu ve görüş bildirmekten kaçınan denetim raporu adlarını alır.⁸⁴

SPK tebliğinin 29. kısmında “Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları” başlığı altında olumlu denetim görüşü incelenmiştir. Bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesinin mümkün olduğu, dolayısıyla şartlı veya olumsuz görüş vermesine ya da görüş bildirmekten kaçınmasına gerek bulunmadığı hallerde, bu standart ve ilgili tebliğin bu kısım hükümleri uygulanacaktır. Denetçi, işletmenin finansal tablolarının kurulca belirlenen finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını araştırır. Çünkü işletme içinde finansal raporlama standartlarına uygun olduğu tespit edilen bir finansal raporlama sisteminin uygulanıyor olması durumunda, söz konusu finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilmektedir. İşletmenin finansal raporlama sisteminin, her bir işlem ve olayın muhasebeleştirme veya açıklama esaslarını detaylı olarak belirlemesi zorunlu olmamakla birlikte, finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulanmasına olanak vermesi gereklidir⁸⁵.

Denetim görüşünün oluşturulması sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olması gerekir. Bağımsız denetçi, denetim sonucuna bağlı olarak işletme yönetimi tarafından yapılan düzeltmeleri içeren nihai finansal tabloların; işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında kendi bilgi ve deneyimleri ile tutarlı olup olmadığını gözetir. Bağımsız denetçi ayrıca, finansal tablo ve dipnotlara yansıtılan işlem ve olaylara ilişkin tüm bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını göz önünde bulundurur⁸⁶.

Ancak denetçi çeşitli nedenlerle olumlu denetim görüşünden sapabilir yani şartlı, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz denetim görüşü verebilir. Denetçinin olumlu denetim görüşünden sapması durumunda bunun nedenlerini ayrı bir açıklama

⁸⁴ Messier, a.g.e, s.646- 647

⁸⁵ SPK, a.g.tb., Kısım 29, Bölüm 1, Madde 4, 2006

⁸⁶ SPK, a.g.tb., Kısım 29, Bölüm 1, Madde 4, 2006

bölümünde belirtmesi gerekir. Bu paragraf görüş bildirme paragrafından önce yer almalıdır.⁸⁷

Olumlu denetim görüşünü etkilemeyen ancak kamuya duyurulması gereken bazı özel durumların varlığı halinde, denetçi bu bilgileri denetim raporuna ilave etmelidir. Bu açıklama denetim raporunda görüş paragrafından sonra, raporlara ilişkin diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülükler paragraflarından önce gelmelidir. Yapılan açıklama denetim görüşünü etkilemez. İlgili paragrafta bu durumun bağımsız denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilmelidir⁸⁸. Yine söz konusu tebliğe göre de kanun ve diğer düzenlemelerin bağımsız denetçiye ilave açıklama yapma sorumluluğu getirdiği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra gelmek üzere söz konusu açıklamalara ayrı bir paragrafta yer vermelidir.

Bazı durumlarda büyük bir işletmenin denetimi farklı denetim kuruluşları tarafından yapılabilir. Böyle bir durumda denetim raporuna ilave bir açıklama paragrafı yerine, olumlu denetim raporunun metni değiştirilir. Kıdemli denetçi diğer denetçi yardımcılarını kontrol edememişse, ilgili denetçinin sorumluluğunu üzerine almaz ancak paylaşabilir. Bu durumda olumlu denetim raporunun ilgili paragrafları uygun şekilde değiştirilir.⁸⁹

Finansal tablolarda denetim kapsamının önemli ölçüde sınırlandırılması, GKMİ'den sapmalar gibi önemli aksaklıklar bulunmakla birlikte, denetçi finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst olarak hazırlandığına inanırsa, şartlı denetim görüşü verilir. Şartlı denetim raporunda, görüş bölümünde “hususların dışında veya yukarıdaki durum hariç olmak üzere” gibi ifadeler kullanılmalıdır. Denetim kapsamının sınırlandırılması demek müşteri işletme veya denetçinin kontrolü dışındaki bir nedenle denetçinin yeterli kanıt toplayamaması demektir. GKMİ'den sapma ise finansal tabloların GKMİ'ne uygun hazırlanmaması, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama kuralına uyulmamasıdır⁹⁰.

⁸⁷ SPK, a.g.tb., Kısım 29, Bölüm 1, Madde 5, 2006

⁸⁸ SPK, a.g.tb., Kısım 30, Bölüm 1, Madde 4, 2006

⁸⁹ Güredin, a.g.e., ss.77-78

⁹⁰ Güredin, a.g.e., s.78-79

Denetçi, bazı durumlarda işletme yönetimi ile görüş ayrılığı yaşayabilir. Bu görüş ayrılığı muhasebe politikaları, uygun olmayan muhasebe ilkeleri ve yetersiz dipnot konularında ortaya çıkabilir. Bu durumda açıklama bölümünde bu uygulamanın olası etkileri açıklanır ve şartlı denetim görüşü verilir. Yani bağımsız denetçinin, yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı kanaatine vardığı durumlarda şartlı görüş verilir. Finansal tabloların dipnotlarında bulunması gereken açıklamaların bazıları işletme yönetimi tarafından yapılmamışsa da, raporun açıklama bölümünde bu durum belirtilir ve şartlı denetim görüşü verilir⁹¹. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmasına karşın, önemlilik arz eden bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmadıysa yine şartlı görüş bildirilir⁹².

Denetçi, finansal tabloların GKMİ doğrultusunda doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp sunuldukları konusunda tatmin olmadığı zaman görüş bildirmekten kaçınır. Çalışma alanı, müşteri işletme tarafından sınırlandırılırsa müşteri işletmenin finansal tablolarda hata ve aksaklıkları denetçiden gizlemeye çalıştığı sonucuna ulaşılır. Bu durumda aksaklığın önem düzeyine göre görüş bildirmekten kaçınılması gerekir. Finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte birçok önemli belirsizliğin bulunması halinde de görüş bildirmekten kaçınabilir⁹³. Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisi bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ise görüş bildirmekten kaçınılır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin işleyen teşebbüs kavramını önemli ölçüde tehlikeye sokan birden fazla önemli belirsizliğin olması gibi olağandışı durumda denetçi yine görüş bildirmekten kaçınabilir⁹⁴. Görüş bildirmekten kaçınmaya ilişkin bir denetim raporu yazılacaksa, raporun kapsam bölümü ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu paragrafı çıkarılır. Raporun ikinci paragrafında sınırlamanın kapsamı açıklanır. Görüş bölümünde de görüş bildirmekten kaçınıldığı açıkça belirtilir⁹⁵.

⁹¹ SPK, a.g.tb., Kısım 30, Bölüm 4, Madde 7, 2006

⁹² SPK, a.g.tb., Kısım 24, Bölüm 1, Madde 4.,2006

⁹³ Güredin, a.g.e., s.80

⁹⁴ SPK, a.g.tb., Kısım 24, Bölüm 1, Madde 3, 2006

⁹⁵ SPK, a.g.tb., Kısım 30, Bölüm 3, Madde 5- Bölüm 4, Madde 6, 2006

Denetçinin bağımsızlığı bozulmuşsa denetim raporunda fazla bir açıklama yapılmadan görüş bildirmekten kaçınılmalıdır. Burada “İlgili şirketin finansal tablolarını bağımsız olmadığımız için tarafımızdan denetlenememiştir. Bu nedenle de bir denetim görüşü bildirilememektedir.” şeklinde bir denetim raporu yazılır⁹⁶.

Olumsuz denetim görüşü verilebilmesi için denetçinin finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst hazırlanmadıkları kanısına ulaşmış olması gerekir. GKMİ ile aksaklığın yeterince önemli olması ve finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olmaktan uzaklaşması halinde olumsuz denetim görüşü verilir. Olumsuz rapor verildiğinde raporun giriş ve kapsam bölümleri aynı kalır. Raporda muhasebe ilkelerindeki aykırılıklar ve bunların etkileri belirtilir. Görüş bölümünde de GKMİ’den sapmalar sonucu finansal tabloların GKMİ ile uyumlu olmadığı, finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı vurgulanır⁹⁷.

Bağımsız denetçi, uygun olmayan muhasebe politikaları ve dipnotların yeterliliği konusunda işletme yönetimi ile anlaşmazlık yaşayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından büyük önem taşıması durumunda olumsuz görüş bildirilebilir. Bağımsız denetçi yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın finansal tablolara olan etkisini şartlı görüş vermekle bile açıklanamıyorsa olumsuz denetim görüşü vermelidir⁹⁸.

Bağımsız denetçinin kanaatine göre, işletmenin sürekliliği söz konusu olmadığı halde, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa olumsuz görüş bildirilir. Gerçekleştirilen ek bağımsız denetim tekniklerine ve elde edilen bilgilere dayanarak, bağımsız denetçinin kanaati işletmenin sürekliliğinin mümkün olmadığı şeklindeyse, ilgili dipnotlarda açıklama yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna varılarak, olumsuz görüş bildirilir⁹⁹.

⁹⁶ Güredin, a.g.e., s.90.

⁹⁷ Güredin, a.g.e., s.79-87.

⁹⁸ SPK, a.g.tb., Kısım 30, Bölüm 4, Madde 7, 2006

⁹⁹ SPK, a.g.tb., Kısım 24, Bölüm 5, Madde 12, 2006

1.4. DENETİM VE MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİ

Muhasebenin temel amacı bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır. Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde, GKGMI'ne uygun olarak belirli bir sistem içinde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır.¹⁰⁰

Muhasebe ve denetim birbirine sıkıca bağlı olmasına karşın mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı denetleme ise muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksikliklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak muhasebesiz denetleme dayanaksız, denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır.¹⁰¹

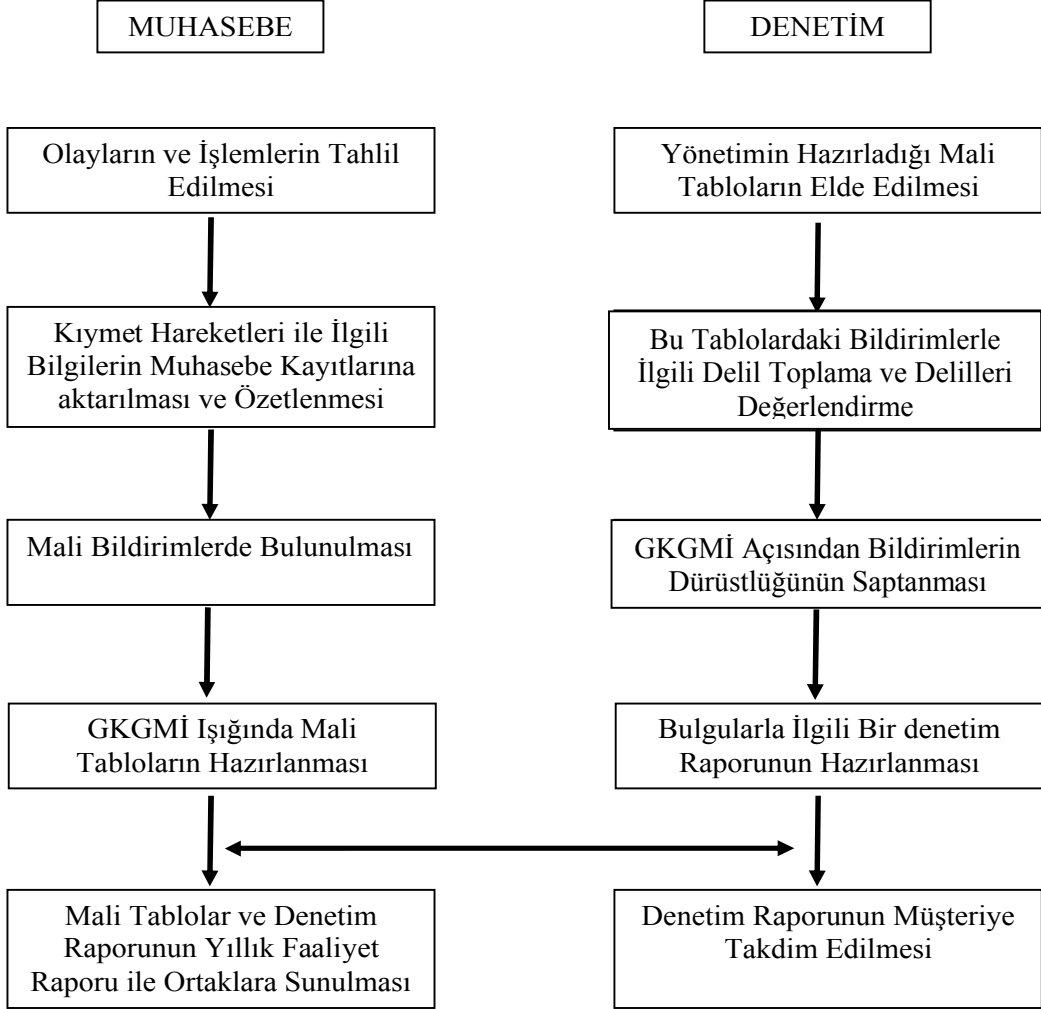
Muhasebe, işletmeye etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve özetlenir. Sürecin sonunda ise düzenlenen raporlar ilgililere dağıtılır. Amaç geçerli finansal bilgileri ilgililere yarayacak bir biçimde sunmaktır. Oysa denetim, muhasebe sürecini gözden geçirerek finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmayı esas alır. Denetim sürecinin sonunda ise muhasebe işlemlerinden ve ilkelerinden faydalanarak hazırlanan finansal tablolarla ilgili görüş bildirilir. Yani denetim ile yeni bir bilgi yaratılmaz, sadece muhasebe ile yaratılmış olan bilgilerin değeri artırılır. Denetim ve muhasebe arasındaki ilişki şekil 1.4. ile özetlenmiştir.¹⁰²

¹⁰⁰ Lazol, İbrahim, *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, 11. Baskı, Bursa, 2006, S:5

¹⁰¹ Erdoğan, Murat, a.g.m., s.54

¹⁰² Güredin, a.g.e s.13

Şekil 1.4.: Muhasebe Denetim İlişkisi



Kaynak: Güredin, Ersin, *Denetim*, sekizinci Basım, Beta Basım Yayın Dağ. A.Ş., İstanbul, 1998, S.13

BÖLÜM 2

AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER İLE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GEÇİŞ

2.1. MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

İşletmeler sürekli değişen bir çevre içerisinde varlıklarını sürdürmeye çalışmaktadır. Bu süreçte, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgilerin de geçerliliği her gün azalmakta ve yeni bilgiye sahip olmak, işletmenin sürekliliği açısından önem kazanmaktadır. İşletmeleri değişime zorlayan faktörlerin en başında küreselleşme yer almaktadır. Bununla birlikte; teknolojik gelişmeler, değişen müşteri istek ve ihtiyaçları, endüstri yapısı, artan ekonomik krizler, yasal değişiklikler, özelleştirmelerin artması, aşırı rekabet ve değişen pazar koşulları işletmelerin değişime ihtiyaç duymasına neden olmaktadır.¹⁰³ İşletmelerde değişimi kamçılayan bu gelişmeler muhasebe mesleğinde de değişmelere neden olmaktadır.

Ödemeler bilançosunun cari işlemler kısmının serbestleşmesi ile başlayan ve sermaye hareketlerini de içine alarak gelişmeye devam eden küreselleşme; ülke ekonomilerinin üretim yapılarını, tüketim yapılarını, dış ekonomilerle olan bağlantılarını ve finansal yapılarını derinden etkilemektedir.

İşletme ilgililerine açıklanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir karar verme işlemi muhasebe denetiminin veya bağımsız dış denetimin konusunu oluşturmaktadır. Denetim sürecinde bağımsız uzman ve denetçi olarak andığımız kişinin önemli bir işlevi vardır. Denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonuçlandıran kişidir. Yabancı sermayenin özendirilmesi, çok uluslu şirketlerin Türkiye'de daha fazla yatırım yapmaya başlamaları, uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslararası finansman olanakları, Türk taahhüt şirketlerinin uluslararası ihalelerde

¹⁰³ Tekin, Mahmut, Zecrenler, Muammer ve Yıldız, Mehmet “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri”, Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı, 17 – 18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir, s: 638 – 640

başarı kazanıp yurtdışında hizmet sunmaları gibi etmenler Türkiye’de bir denetim ortamının oluşumuna ve gelişimine neden olmuştur. Türk şirketleri; yurtiçi ve yurt dışından, para piyasalarından, finans kuruluşlarından kaynak sağlama girişiminde bulundukça, yatırımcılar ve kredi verenler açısından denetimle güvenilirliği kanıtlanmış finansal raporlara ihtiyaç duymuştur. Bu gelişmeler sonucu ülkemizde yasal anlamda kurulmamış olan denetim ve denetim düzeni ortaya çıkmıştır.¹⁰⁴

Küreselleşme ile muhasebe ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler özetle aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁰⁵

- Küreselleşme ve çokuluslu şirketlerdeki artış,
- Şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesi,
- Muhasebe işlemlerinin artması ve karmaşıklaşması,
- Uluslararası stratejik yatırım kararlarının artması ve uluslararası yatırımlardan pay alma,
- Ekonomik birlik oluşturma çabaları,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi ve bu gelişme hızına muhasebe ve denetim düzenlemelerinin ayak uyduramaması,
- Şirket sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması ile ilgili tarafların sayısının ve bilgi ihtiyacının artması dolayısıyla ilgili tarafların menfaatlerinin çatışması,
- Bağımsız denetçiler, finansal analistler ve şirket yöneticilerinin karşılıklı etik olmayan ilişkileri ve yatırımcılara açıklanan yanıltıcı mali tablolar,
- Yaşanan skandallar ile bağımsız denetim kuruluşlarına olan güvenin zedelenmesi sonucunda kamuyu aydınlatmanın öneminin ve kamuya açıklanan temel bilgilerin öneminin artması,

¹⁰⁴ Sevim, Şerafettin - Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi, “AB Müzakereleri Sürecinde AB Sekizinci Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?” Mali Çözüm, İSM MMO Yay.Organı, 2006, Sayı:74, S: 45

¹⁰⁵ Sayar, Zafer,” Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe Ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, SPK, 2005, www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17 - 58k , 16.04.2007

- Muhasebe mesleğinin ve bağımsız denetimin öneminin artması,
- Uluslararası finansal raporlama standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının oluşturulması ve yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmaların artması,

Küreselleşme, özellikle iş dünyasında birçok risk ve fırsatı beraberinde getirmekte, şirketler birçok sosyo kültürel, ekonomik ve hukuki faktörleri dikkate almak durumunda kalmaktadır. Bu faktörler; ülkelerin alt yapısından döviz kurlarına, siyasi istikrardan ülkelere özgü kanunlara kadar geniş bir yelpaze oluşturmakta ve ülkelerin sosyal ve kültürel değerlerinden etkilenmektedir.

Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi anlamında küreselleşme, hemen hemen bütün endüstrileri etkilemiş, bireylere tek bir dünyada yaşadığımızı ve çalıştığımızı hatırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır. Küreselleşme ile birlikte muhasebecilerin görevlerinin kapsamı gelişmiştir.¹⁰⁶ Sayıları gittikçe artan çalışanlara ve müşterilere yardım, birleşmeler, ortaklıklar, diğer ülkelerin hukuk kurallarını öğrenmek, karmaşık işletme faaliyetlerini yönlendirmek, risk yöneticisi olarak faaliyet göstermek, teknolojiyi daha etkin kullanmak, yeni finansal ölçümleri sunmak buna örnek olarak gösterilebilir.¹⁰⁷ Ayrıca küreselleşme ile birlikte bilgi ihtiyacının kapsamının genişlemesi muhasebe uygulamalarında da ortak bir yapının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Dolayısıyla muhasebe ve denetim standartlarına uyumlaştırma çalışmaları da gündeme gelmiştir.

Küreselleşme; bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, dünya genelinde muhasebecilere, yatırımcılara ve işletmelere yeni fırsatlar getirmiştir. Bilgi yönetimi ise küresel arenada yarışmak isteyen şirketlerin elindeki önemli rekabet araçlarından biri haline gelmiştir. Uluslararası boyutta teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin egemen olduğu bir ortamda, ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme ihtiyacını artırmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde işletme tarafından işletmeyle ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin

¹⁰⁶ Uzay, Şaban, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler Ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler” Mali Çözüm, Sayı: 67, Haziran 2004, (229–248), s.230

¹⁰⁷ Aki, Fujinama, “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18 – 21, 2002

güvenilir olup olmadığı bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir.¹⁰⁸ Şirket içinden ve dışından elde edilen bilgilerin toplanarak şirket içinde paylaşımı karar alma mekanizmasına katılması, kısa ve uzun vadeli plan ve stratejilerin temelinde yer alması günümüzde bir zorunluluk haline gelmiştir.

Etkin bir bilgi sisteminin oluşmasını sağlayan önemli faktörlerden biri kuşkusuz muhasebe sistemidir. Küreselleşme çabaları doğrultusunda artan bilgi ihtiyacı, ülkelerin muhasebe sistemlerini doğrudan etkilemiştir. Ülkelerin kültürel ve hukuki yapıları, vergi kanunları, ekonomik yapıları gibi faktörlerdeki farklılıklar nedeniyle oluşan muhasebe sistemlerindeki çeşitlilik, söz konusu bilgi ihtiyacıyla birlikte son yıllarda daha fazla gelişen uluslararası sermaye piyasaları ve şirketlerin bu piyasalarda sermaye arama gelişimlerdeki artışla beraber bir sorun olmaya başlamıştır. Bu sorunu çözmek içinse hem ulusal hem uluslararası kuruluşlar çeşitli girişimlerde bulunmuş ve 1970'lerden beri muhasebede harmonizasyon tartışıla gelmiştir.¹⁰⁹

Küreselleşme olgusunun etkileri her geçen gün biraz daha fazla hissedilmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde zaman zaman baş gösteren ekonomik bunalımlar, domino etkisi yaratarak ekonomileri felç etmekte ve dünya ekonomisini daha istikrarsız bir yapıya sürüklemektedir. Ekonomik bunalımların zararları konusunda dünya ekonomisi tarihinde pek çok örnek vardır. Bunlar arasında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) New York borsasında doğmuş olmakla birlikte kısa sürede tüm dünya ekonomisini saran 1929 büyük ekonomi bunalımının önemli yer tuttuğu kuşkusuzdur. 1929'daki kadar olmasa da 1997' de Uzak Doğuda doğduktan sonra tüm dünya ülkelerini saran ve bu arada dış ödemelerde çok güçlü olan Rusya gibi bazı ülkeleri bile moratoryum ilanına sürükleyecek kadar etkili olan ekonomik bunalımın da zararları büyük olmuştur.¹¹⁰

¹⁰⁸ Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s.45

¹⁰⁹ Köse, Yasemin ve Saban, Metin, "Küresel Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler", XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabı, 2005, s:143

¹¹⁰ İşseveroğlu, Gülsün – Muğal, Elif ve Meşeli, Yasemin, "The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets", Accounting and Management Information Systems ,AMIS 2006, Nr.18/2006, Bucharet - Romania, 2006 (21 – 31), s.24

Barings Bankın batışı, Güneydoğu Asya Krizi ve Rusya Krizi gibi ulusal ve bölgesel karakterli olarak başlayan krizlerin, küreselleşme nedeni ile çok daha fazla yapısal ilişkide oldukları ulusal ekonomiler boyunca hızla yayılarak doğdukları coğrafyalardan çok farklı coğrafyalarda da etki göstermesinin mümkün olduğu gözlemlenmiş ve böylece finans literatürüne de ‘sistemik risk ve kriz ile bulaşma etkisi gibi çeşitli yeni kavramlar girmiştir. Örneğin Güneydoğu Asya’da Tayland’ın para birimi bahtın keskin düşüşü bir anda Japonya’da söz konusu coğrafyaya kredi kullandırmış bankaların bilançolarını bozup ve bu bankaların ABD devlet tahvilleri portföyünü satma riskini ortaya çıkarmış; bu da ABD faiz piyasalarında faizlerin beklenmedik bir şekilde düşmesi beklentisine sebebiyet vermiştir.¹¹¹

Ancak, küreselleşmenin muhasebeye etkileri bütün ülkelerde aynı düzeyde olmamıştır. Çünkü muhasebe içinde bulunduğu çevre tarafından şekillenmektedir ve her ülkenin muhasebe gelişim sistemleri birbirinden farklıdır. Çünkü işletmeler ile sermaye sağlayanlar arasındaki ilişkiler, diğer ülkelerle politik ve ekonomik bağlar, yasal yapı, enflasyon seviyesi, işletmelerin boyutu, karmaşıklığı, yöneticilerin ve mali çevrelerin gelişmişlik düzeyi ve ülkenin genel eğitim seviyesi gibi değişkenler ülkelerin muhasebe sistemlerini etkilemektedir.¹¹²

2.2. DENETİME YÖNELİK OLARAK AVRUPA BİRLİĞİNCE GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği (AB) bünyesindeki denetim ile ilgili yapılan düzenlemelerin ortak hedefi, denetim kalitesini kamu yararına yükseltmektir. Bu amaçla 1984 yılından beri yapılan çalışmalarla oldukça fazla yol kat edilmiştir. Denetime yönelik olarak AB’ce getirilen temel düzenlemelerin tarihsel gelişimi aşağıdaki Tablo 2.1’de açıkça gösterilmektedir.

¹¹¹ Kayacan, Murad, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler,” VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, V. Oturum, Antalya, 2005

¹¹² Kaya, İdil, “FASB-IASB Anlaşması ve Küresel Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16 – 20 Nisan 2003.

Tablo 2.1: Denetime Yönelik Olarak AB’ ce Getirilen Düzenlemeler

1984	Denetime İlişkin Sekizinci Yönerge
1994	Uluslararası Denetim Standartları
1996	Yeşil Kitap: Yasal Denetçilerin AB İçerisinde Rolü, Durumu ve Yükümlülükler
1998	Tebliğ: AB’ de Yasal Denetimi İleriye Götürecek Yol
2000	Nitelik Güvence Tebliği
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

Kaynak: Aksoy Tamer, “Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB sekizinci Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 3, Eylül 2005, S. 31 – 67

Tüm bu düzenlemelerle birlikte AB’nin; üye ülkeleri açısından bağımsız dış denetimin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılması için 01.01.2005 tarihinden itibaren AB’ye üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirmesi de¹¹³, denetim kalitesini arttırmak açısından çok önemli bir adımdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın amacı, işletmelerin finansal performansı ve finansal durumundaki değişimlerle ilgilenen geniş bir kesimin ekonomik kararlarını kolay ve doğru biçimde verebilmelerini sağlamaktır.¹¹⁴ Bu bağlamda yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırabilmek için bütün

¹¹³ TÜRMOB, Haber, 2004, Y.1, S.3, s.3

¹¹⁴ IASB, “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” Technical Summaries of International Financial Reporting Standards, 2007, s.1

ülkelerde aynı özen, tutarlılık, dikkat ve şeffaflıkla finansal tablolar hazırlanacak ve ülkeler arasında bulunan tutarsızlıklar en aza indirilecektir.

Türkiye'nin de AB'ye üye olma çabaları göz önüne alındığında bu düzenlemeleri dikkate almasının bir zorunluluk olduğu tartışılmaz bir gerçektir.

2.2.1. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği

Türkiye dışı açılma sürecinde, küreselleşme ile birlikte hızlı bir değişim içine girerek uluslararası boyutta da gelişme göstermiştir. Bu değişimde muhasebe biliminin ve muhasebecilerin üstlendikleri yeni roller ve görevler de bulunmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalardan biri de, AB'nin üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınladığı yönergelerdir.

“Topluluk hukuki mevzuatı” olarak adlandırılabilen AB hukuki düzenlemeleri, ihtiyaçlar paralelinde sürekli evrim geçiren dinamik düzenlemelerdir ve tüm AB üye ülkeleri bu mevzuata bağlı kalmak yükümlülüğündedir. Bu yükümlülük AB ye üye olmaya çalışan ülkeler içinde geçerlidir.¹¹⁵

Çeşitli alanlarda üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla hazırlanan ve temel düzenlemelerden olan yönergelerin her biri farklı bir konuyu ele almakta ve o konunun adıyla anılmaktadır.¹¹⁶ Bu yönergelerden 4, 7 ve 8 No' lu yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir. Dördüncü Yönerge bilanço ilkeleri, mali tabloların hazırlanışı, dönem sonu işlemleri ile ilgili esasları düzenlerken; Yedinci Yönerge konsolide finansal tabloların hazırlanışı ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Denetim yönergesi olarak isimlendirilen Sekizinci Yönerge ise muhasebe ile ilgili faaliyet ve belgelerin yasal denetimini üstlenecek kişi ve kurumlar ile ilgili esasları belirlemektedir.¹¹⁷

¹¹⁵ <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>, 17.01.2007

¹¹⁶ Aksoy Tamer, “Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı Ve Yeni AB Sekizinci Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mödav, Cilt: 7, Sayı: 3, Eylül 2005, Shf: 31 – 67, s.33

¹¹⁷ Sağmanlı, Metin ve Ersen, Çağla, “AB 8 No'lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, Mali Çözüm, İSMMMO Yay.Organı, 2002, Sayı:59, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/07%20%2059%20METIN%20SAGMANLI.doc> 01.02.2007

AB'nin uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınladığı yönergeler üye ülkeler ve ya üye olmaya çalışan ülkeler tarafından kullanılabilir yasal niteliğe sahip değildir, ancak ülkelerin hukukuna alınması gerekmektedir.¹¹⁸

AB açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. AB'ye üye ülkelere 1988 yılına kadar bu yönerge doğrultusunda gerekli düzenlemeleri yapma süresi tanınmış ve yönerge 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğü girmiştir.¹¹⁹ Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve AB'ye üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır¹²⁰

Sekizinci Yönerge; üye ülkelerde işletmelerin mali tablolarının ve konsolide mali tabloların yasal denetimini üstlenen gerçek veya tüzel kişiler hakkındaki hukuki düzenlemelerle, topluluk arasındaki uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla belirlenen esaslar şeklinde tanımlanabilir.¹²¹

Bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Sekizinci Yönerge' de sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almakta olup, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır. Bu nedenle standartlara ilişkin açıklamalar ve karşılaştırmalar genel standartlar çerçevesinde yapılacaktır.¹²²

Yönerge ile AB'ye üye ülkelerde,¹²³

- İşletmelerin finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve denetimler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama derecesinde yıllık faaliyet raporlarının yıllık hesaplara uygunluğunu doğrulama,

¹¹⁸ Gücenme, Ümit, *Uluslararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar*, Marmara Kitabevi, Bursa, 1998, s.100

¹¹⁹ Sevim – Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s.50

¹²⁰ COMBARROS, J. “Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union”, *The European Accounting Review*, 9:4, s.643 – 654, 2000, s.649

¹²¹ Sağmanlı ve Ersen, a.g.m,

¹²² Dönmez, Adnan – Berberoğlu, Başak ve Ersoy, Ayten, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (9), 52 – 78, 2005s: 58

¹²³ Sevim – Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s.50

- Holdinglerin konsolide finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve bu denetimler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama ölçüsünde konsolide yıllık hesapların, konsolide faaliyet raporlarına uygunluğunu doğrulama, bağımsız dış denetim kapsamı olarak belirlenmiştir.

Söz konusu denetim işini yapan kişiler, gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiliğe sahip denetim şirketleri de olabilir. Yönerge; kapsam, yetkiye ilişkin kurallar, mesleki kurallar, mesleki dürüstlük ve bağımsızlık, açıklık ve son hükümler olmak üzere beş kısımdan oluşmaktadır.

2.2.2. Sekizinci Yönerge Kapsamında Yer Alan Genel Standartlar

Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlik standardı, bağımsız davranma standardı, mesleki özen ve titizlik standardı olmak üzere üç başlıkta toplanmıştır.

2.2.2.1. Mesleki eğitim ve yeterlik standardı

Yönergeye göre yasal denetim yalnızca onaylı bir yasal denetçi veya denetim şirketi tarafından yapılabilir. Yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürütmek için gerçek kişilerin ilk olarak 1988 yılındaki değişikliğe göre en az muhasebe alanında üniversite diplomasına sahip olması gerekmektedir. İkinci olarak meslekle ilgili teorik bir eğitim almış olması gerekir. Burada vurgulanmak istenen kişinin mesleği yerine getirebileceği yeterli teorik bilgiye sahip olması gerektiğidir. Üçüncü olarak meslekle ilgili bir pratik eğitim almaları gerekir. Staj olarak da tanımlayabileceğimiz bu eğitimin süresi 3 yıldır ve bunun 2 yılı denetim yetkisine sahip yasal bir denetçinin gözetiminde yapılmalıdır. Son olarak da devlet tarafından düzenlenen veya tanınan, mesleki yeterlik sınavından geçmeleri gerekir.¹²⁴ Üye ülkeler, adayları yeterince donanımlılar ise yazılı teorik sınavdan muaf tutabilirler. Eğer adaylar devletçe düzenlenen pratik kurslardan geçerek diploma almışlar ise üye ülke bu kişileri pratik sınavdan da muaf tutabilir.

¹²⁴ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, a.g.m., s: 58

Yeterlilik sınavının yazılı olan ve teorik bilgiyi ölçen kısmında aşağıdaki konular yer almalıdır. Bu konuların denetimle ilgili olduğu ölçüde sınav kapsamında yer alır.¹²⁵

- Finansal raporlar analizi ve yorumu
- Genel muhasebe
- Konsolide tablolar
- Maliyet ve yönetim muhasebesi
- İç denetim
- Finansal raporların hazırlanması ile ilgili standartlar ve bilanço kalemlerini değerlendirme yöntemleri ile kar ve zararın hesaplanması yöntemleri
- Yasal denetime ilişkin hukuki ve mesleki standartlar
- İlgili yasal mevzuat: İcra ve İflas Kanunu, Vergi Mevzuatı, Medeni Kanun ve Ticaret Kanunu, Sosyal Güvenlik Kanunu ve İş Kanunu¹²⁶
- Bilgi ve bilgisayar sistemleri
- Matematik ve istatistik
- Finansal yönetim

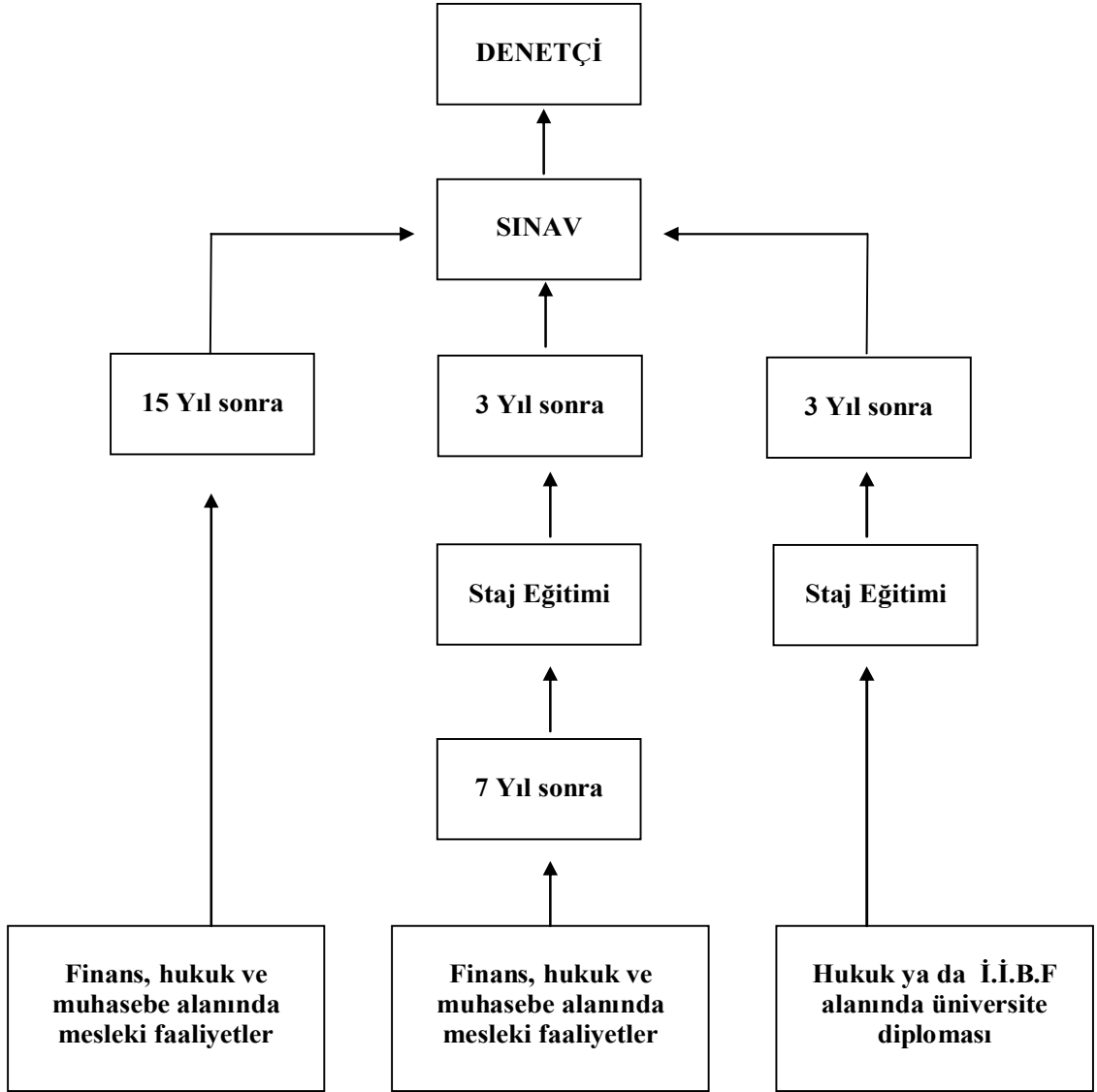
Ayrıca yönergede, teorik eğitimini tamamlamamış olmalarına rağmen mesleğe kabul edilebilecek kişiler ile ilgili istisnai durumlar da tanımlanmıştır. Buna göre; 15 yıl süre ile finans, hukuk ve muhasebe alanında yeterli deneyim kazanmalarını sağlayacak faaliyetlerde bulunan ve mesleğe uygunluk sınavını başaranlar ya da 7 yıl boyunca söz konusu alanlarda mesleki faaliyetlerde bulunup, ayrıca pratik eğitimini daha önce belirlenen şekilde tamamlayan ve mesleğe uygunluk sınavını başaranlar¹²⁷ diğer koşullarda eksiklikleri bile olsa mesleğe kabul edilebilirler. Aşağıdaki Şekil 2.1.'de Sekizinci Yönerge'de tanımlı mesleğe kabul esaslarını net olarak açıklamaktadır:

¹²⁵Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s. 51

¹²⁶ Figen, Zaif, "Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması (Harmonizasyon) Çalışmaları", Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 6/3 (2004) 153 – 177, Ankara, s: 159

¹²⁷ Sağmanlı ve Ersen, a.g.m,

Şekil 2.1: Denetim Mesleğine Kabul Esasları



Kaynak: Metin Sağmanlı, Çağla Ersen, AB 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları Mali Çözüm, İSMMMO Yay.Organı, 2002, Sayı:59

Denetim şirketleri adına yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürüten gerçek kişiler, yukarıda belirtilen asgari koşulları taşımalıdır. Bir denetim şirketinin yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu yine gerçek kişiler için belirtilen asgari koşulları taşıyan gerçek kişiler olmalıdır. İki üyeden daha fazla üyeye

sahip olmayan kuruluşlarda bu üyelerden biri bu asgari koşulları taşımalıdır. Bu koşulları taşımayan denetim şirketlerinin yetkisi geri alınmalıdır. Üye ülkeler bu koşullara sahip olabilmesi amacıyla bu kuruluşlara iki yıldan fazla olmamak şartı ile ek süre verebilirler.¹²⁸

2.2.2.2. Bağımsız davranma standardı

Yönerge, finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan bir faaliyeti yürütmeyen ve ayrılık arz eden tutum ve davranışlarda bulunmayan iyi davranış sahibi kişilere yetki verilmesini öngörmüştür. Ancak bağımsızlığın tanımı yapılmamış ve bağımsızlığı zedeleyecek, finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan faaliyetlerden bahsedilmemiştir. Bu konuda üye ülkeler, bağımsızlık ölçütlerini belirlemede serbest bırakılmışlardır.¹²⁹

Yönerge; bağımsız denetçilerin veya denetim şirketleri adına denetim faaliyetini yürüten gerçek kişilerin mesleki dürüstlüğe uymaları ve denetimi bağımsız bir biçimde, denetlenen şirketler tarafından etkilenmeden sürdürebilmeleri için düzenlemeler yapılmasını öngörmektedir. Yönerge'nin 26. maddesinde de; gerek yetki verilmiş kişilerin, gerekse denetim şirketlerinin denetimlerini bağımsız olarak yürütmedikleri takdirde sorumlu tutulmalarına neden olacak yaptırımlara maruz kalacakları belirtilmiştir.¹³⁰

Bununla birlikte denetçilerin bağımsızlıklarıyla ilgili milli düzenlemeler arasında bir uyum bulunmadığından AB'de bu kurallar arasında bir uyum sağlanması amacıyla taslak bir yönerge üzerinde çalışılmaktadır. Bağımsızlıkla ilgili olarak çeşitli ülkelere getirilen şartların; denetim dışı alanlarda hizmet verilmemesi, denetim görevini verenlerden alınan ücretlerin denetim raporlarında gösterilmesi veya çeşitli şekillerde açıklanması, denetim görevini verenlerden alınan ücretin denetim şirketinin toplam gelirlerinin belli bir yüzdesini aşmaması ve denetim hizmetinin belirli devrelerden daha uzun süre verilmemesi noktalarında yoğunlaştığı görülmektedir.¹³¹

¹²⁸ Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s. 52

¹²⁹ Zaif, a.g.m., s.160

¹³⁰ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, a.g.m.,s. 59

¹³¹ Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, a.g.m, s. 53

2.2.2.3. Mesleki özen ve titizlik standardı

Yönergede, mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin doğrudan bir madde yer almamaktadır. Ancak denetçinin mesleki eğitim alması, mesleki yeterliliğini kanıtlaması, bağımsız ve dürüst davranması, mesleki özen ve titizliğin bir bakımdan uygulaması olarak değerlendirilebilir.¹³²

2.2.3. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesinin Değiştirilmesi

Sekizinci yönergede uzun yıllar hiçbir değişikliğin yapılmaması nedeniyle yönergenin zayıflıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca AB'de uyumlaştırmayı amaçlayan bu yönergede birçok hükmün üye ülkelerin insiyatiline bırakılması nedeniyle farklı standartlar ortaya çıkmış ve amaçtan sapılmıştır. Bu nedenle bir dizi değişim hareketi başlatılmış ve son olarak AB komisyonu, 2004 yılında tüm ilgili tarafların denetlenen tablolara olan güvenini arttırmak ve yaşanan Parmalat ve Ahold skandalları gibi skandallarla bir daha karşılaşmamak için sekizinci yönergenin yerine yeni bir tasarı hazırlayarak yayımlamıştır.¹³³

Yeni tasarımın çıkarılmasında rol oynayan faktörlerden bazıları aşağıdaki gibidir:¹³⁴

- Önemli eksiklikleri bulunan sekizinci yönergenin çağdaştırılması
- Denetime ilişkin getirilmek istenen modern yasal düzenleme çerçevesinde uygun bir altyapı geliştirilmesi
- Denetim mesleğine ilişkin yasal çerçevenin en güncel, en esnek ve en amaca uygun şekilde oluşturulması
- Kamuya açık bir sistemde denetçilere tescil edilme koşulu getirilmesi
- Sekizinci yönergenin kalite güvencesi, denetim standartları ve kamu gözetimi gibi hususları içermemesi
- Sekizinci yönergedeki etik gereklerin yüksek görülmesi

¹³² Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, a.g.m.,s. 59

¹³³ Aksoy, Tamer, a.g.m. s.46

¹³⁴ Aksoy, Tamer, a.g.m. s.46

- Yaşanan skandalların akabinde çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası sonrası ABD baskısı
- Avrupa’da yaşanan Ahold ve Parmalat vb. skandallar ve denetime ilişkin kamu gözetiminin güçlendirilmesi arzusu
- Uluslararası Denetim Standartlarının uygulamaya geçmesi

2.3. Küresel Etkili Denetim Skandalları ve Bu Skandalların Türkiye’ ye Yansıması

Küresel ekonominin 11 Eylül’ü olarak tanımlayabileceğimiz Enron iflasını takiben en son sigorta devi Consec’o nun konkordato ilan etmesiyle devam eden süreçte 1980 yılından günümüze 25 adet büyük iflas gerçekleşmiştir.¹³⁵ 2000 yılında dünyanın en beğenilen şirketleri arasında olan Enron şirketi tüm zamanların en yüksek fiyatına ulaşarak hisselerini 90,56 dolara çıkarmıştır. Aynı yıl şirketin cirosu 101 milyar dolardır. Ancak şirketin; çok hızlı bir büyüme sürecine girmesi, risk taşıyan farklı alanlara yönelmesi ve borçlarıyla ilgili sorunlarının artması üzerine şirket, Amerika Menkul Kıymetler ve Takas komisyonu tarafından incelemeye alınmıştır ve bunun sonucunda Enron 2001 yılında net karını 544 milyon dolar azaltmıştır.¹³⁶ Ayrıca 1997 yılı net Karı 105 milyon dolardan 28 milyon dolara, 1998 yılı net karı 703 milyon dolardan 133 milyon dolara, 1999 yılı net karı 893 milyon dolardan 248 milyon dolara düşürülerek şirketin mali tabloları üzerinde düzeltme yapılmıştır.¹³⁷ Daha Enron olayının etkisi geçmeden benzer şekilde Tyco şirketinin hisse senetleri de iki günde yüzde 20 gerilemiştir.¹³⁸ Son olarak da 2002 yılının üçüncü çeyreğinde 1,7 milyar dolarlık net zarar açıklayan Consec’o şirketinin bir zamanlar Wall Street’in göz bebeği olan hisseleri, 1 doların altına düşmüştür. Oysa 1988 yılından 1998 yılına kadar her yıl

¹³⁵ Şehsuvaroğlu, Emre, “Bağımsızlık, Bağımsız Denetim ve İç Denetim”, Deloitte & Touch İç Denetim Bülteni, Ocak / Şubat 2003, sayı 1, 1 – 3, s:2

¹³⁶ Aksoy Tamer, “Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes – Oxley Yasası ile SPK düzenlemesinin Karşılaştırılması”, MÖDAV, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7, sayı 4, Aralık 2005, shf: 45 – 79, s: 51

¹³⁷ Bension,G..J.,Hartgraves,M.L. “Enron: What Happend and What We Can Learn From It?”, Journal of Accounting and Public Policy,21,2002,s:4-6

¹³⁸ Vinten, Gerald, “The Corporate Governance Lessons of Enron”, 2002, Corporate Governance, 2, 4 2002, s.8

ortalama yüzde 47 kazanç getiren Conseco şirketinin hisseleri 58 dolara kadar ulaşmıştır.¹³⁹

Enron' u takiben; WordCom, Qwest, Global Crossing, Tyco International, Adelphia Communications, AOL ve Avrupa'daki Ahold Parmalat gibi birçok şirkette yaşanan muhasebe ve denetim skandalları ayrıca küresel bir etki yaratmış, dünya kamuoyunda tüm dikkatlerin muhasebe ve denetim sorunları üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur.¹⁴⁰ Bu bunalımların pek çok sosyal, siyasal ve ekonomik nedenleri vardır. Bununla birlikte, bunalım içinde ortaya çıkan birçok ekonomik olayın arkasında, muhasebe hilelerinin, finansal bilgi gizlemelerinin, finansal bilgi açıklamaları konusunda bilerek ya da bilmeyerek yapılan eksik bildirimlerin ve bu muhasebe hileleri ile çıkar sağlayan dürüst olmayan birçok şirket yöneticisinin bulunduğu bir gerçektir. Diğer taraftan bu şirketlerin kendilerini olduklarından daha karlı gösterebilmek için denetim şirketleri ile işbirliği içine girmeleri, denetim şirketleri tarafından söz konusu şirketlerin bazı dokümanlarının imha edilmesi, denetim şirketlerinin finansal raporların denetimi ile ilgili sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeyebileceklerini ve bunun sonucunda ülkelerin ekonomilerinde büyük sarsıntılar meydana gelebileceğini göstermiştir. Yaşanan skandallar ve küresel etkileri tüm dünyada geniş yankılar yaratmıştır.¹⁴¹

Muhasebenin kavram, varsayım, politika, ilke, kural gibi temel hareket noktalarında ortaya çıkan farklılıklar öncelikle ülkelerin kendi ekonomik birimleri için standardizasyona gitme ihtiyacını doğurmuştur. Ülkeler arasında artan menfaat birlikteliği de uluslararası düzeyde benzer raporlama kurallarının yaratılmasını zorunlu kılmıştır. Böylece ülkelerdeki muhasebe ve denetime ilişkin düzenleme, uygulama ve gözetim hususları revize edilerek yeni disiplin anlayışına yönelik bir süreç başlamıştır.¹⁴²

¹³⁹ Şehsuvaroğlu, Emre, a.g.m.,s:2

¹⁴⁰ McConnell,Jr.,Banks,G.Y., "How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?"Journal of Accountancy, September, vol.196, no:3, 2003, s: 49-57

¹⁴¹ İşseveroğlu, Muğal ve Meşeli a.g.m., s.23

¹⁴² Toraman, Cengiz, "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, s: 86

2001 yılı sonunda, önce ABD’de arkasından İngiltere’de söz konusu finansal skandallara ilişkin tepkiler şekillenmeye başlamış ve özellikle eğitim, kurumsal yönetim, bağımsız dış denetim, muhasebe ve finansal raporlama, kamu çıkarına hizmet etme gibi konularda öneriler getirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında finansal skandalların, muhasebe ve denetim mesleğinde uygulamada yaşanan eksikliklerin ortaya çıkmasını da sağladığı söylenebilir.¹⁴³

Skandalların ortaya çıkmasına ve yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olan unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁴⁴

- Şirketin büyük borç ve zararlarını finansal tabloların dışında tutması, finansal tabloların ve bunları hazırlayanların güvenilirliğini kaybetmesini kapsayan finansal raporlamaya ilişkin unsurlar,
- Kamuya açıklama düzeyinin düşük olması, yöneticilerin kendilerini kar elde etme konusunda baskı altında hissetmeleri, kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği, iç kontrolün etkin olamayışı, üst yönetimin hatalı uygulamaları ve etik anlayış konusundaki zayıflık gibi kurumsal sorumluluğa ilişkin unsurlar,
- Bağımsız denetçilerin müşterilerine aynı anda danışmanlık hizmeti de vermeleri, bağımsız denetim hizmeti veren şirketlerin rotasyon uygulamaması, denetim şirketlerinin, şirket yönetim kurullarınca seçilmesi ve ücretlerin yöneticilerce belirlenmesi gibi denetçi bağımsızlığına ilişkin unsurlar,
- Kamu otoritesinin gereken özeni göstermemesi, derecelendirme kuruluşlarının ciddi araştırmalar yapmaması, denetçilerin denetim görevinden sonra şirket yönetimlerinde yer alması ve denetim mesleğinin bir basamak olarak kullanılması, denetim komitelerinin finansal raporlamaya ilişkin gözetim görevini olması gereken şekilde yerine getirmemeleri gibi denetim ve gözetim eksikliğine ilişkin unsurlar,
- Stratejilerin tam olarak belirlenememesi ya da yetersiz ve hatalı olarak belirlenmesi, hızlı değişen piyasa koşullarına ayak uyduramamak, şirketlerin

¹⁴³ Vinten, Gerald, a.g.m., s: 9

¹⁴⁴ Aksoy, Tamer, a.g.m., s: 54 – 55

istikrardan vazgeçip daha hızlı kar etmek uğruna yeni arayışlara girmeleri, yüksek hisse senedi fiyatlarının yöneticiler tarafından bir gelir kaynağına dönüştürülmesi gibi stratejik ve yönetsel faktörlere ilişkin unsurlar.

Yeniden düzenleme sürecinin ilk ve en radikal yansıması ABD’de olmuştur. Enron şirketinin iflasına kadar ABD GKGMİ’ni (US - GAAP) kullanan ve kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülen ABD, Enron olayıyla birlikte bu standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (International Auditing Standards - IAS) ile uyumlaştırılması ihtiyacını duymuş ve IAS’a yönelmiştir.¹⁴⁵

Enron başta olmak üzere birçok şirkete ait açıklanmış bilançolarda GKGMİ aykırı uygulamalar ve bu uygulamaların olumsuz sonuçları ile bu uygunsuzlukları onaylayan denetim şirketlerini de dikkate alarak kaybedilen güvenin geri kazanılması ve denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşabilecek yeni skandallara önlem olarak 30.07.2002 tarihinde SOX çıkarılmış¹⁴⁶ ve bu yasa ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapma görevi Securities and Exchange Commission (SEC) verilmiştir.¹⁴⁷

Sarbanes Oxleye ‘e göre denetim; Bir şirkete ait finansal tabloların bağımsız bir denetim şirketi tarafından Gözetim komitesinin kurallarına uygun olarak mali tablolar hakkında görüş bildirebilmesi amacıyla yapılan incelemelerdir.¹⁴⁸

Kurumsal yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde köklü değişiklikler getiren bu yasanın çıkarılmasında yatırımcının güveninin zedelenmesi ve finansal piyasanın başarısına gölge düşüren skandallar serisi etken olmuştur. SOX ile yatırımcıların, piyasalara, işletme yönetimlerine, finansal raporlara ve bağımsız denetime olan güvenleri tekrar kazanılmaya çalışılmıştır. Bu yasa, 1934 yılından bu yana ABD’de halka açık şirketler için getirilen ve gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında tüm dünyada neredeyse bir “dönüm noktası” haline gelen en önemli düzenlemelerden birisidir. Yasanın tamamına bakıldığında yer alan hükümlerin önemli bir bölümünün kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların artırılması konusunu

¹⁴⁵ Süer, Ayça Zeynep, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16 – 20 Nisan 2003

¹⁴⁶ Aldhizer, R., Cashell, J. ve Saylor, J. “Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act”, Internal Auditing, May-Jun 2003,;18, s.3.

¹⁴⁷ SEC, Sarbanes Oxley Act of 2002, One hundred Seventh Congress of The USA, 2002

¹⁴⁸ SEC, a.g.b: Bölüm 2, Madde 3, 2002

düzenlediği görülmektedir. SOX kapsamında getirilen diğer kısıtlayıcı ve disipline edici düzenlemelerle birlikte bağımsız dış denetçinin sorumlulukları da önemli ölçüde artırılmıştır.¹⁴⁹

Sistematik açıdan 11 ana başlıktan oluşan SOX; kamuya açıklanan finansal tabloların kapsamının genişletilmesi, yönetim, denetim ve gözetim sorumluluklarının artırılması, şirket denetim kurullarının bağımsızlığı ve işlevlerinin daha etkin hale getirilmesi, Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu'nun (SEC) yetkilerinin genişletilmesi ve Muhasebe Gözetim Kurulunun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması gibi çok çeşitli konuları yeniden düzenleyerek disipline etmektedir.¹⁵⁰

Tablo 2.2.: Sarbanes Oxley' in Ana Başlıkları

1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
2. Denetçi Bağımsızlığı
3. Kurumsal Sorumluluk
4. Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler
5. Analist Çıkarlarının Çatışması
6. Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
7. Çalışmalar ve Raporlar
8. Kurumsal ve Kriminall Suistimal Sorumluluğu
9. Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması
10. Kurumsal Vergi Beyanı
11. Kurumsal Suistimal ve Sorumluluğu

Kaynak: SEC, Sarbanes Oxley Act of 2002, One Hundred Seventh Congress of The USA, 2002

Uygulamada etkisini hemen gösteren bu düzenlemeler sonrasında ABD şirketleri kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak açısından önemli mesafe kat ederek,

¹⁴⁹ Aksoy, Tamer, "Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler" ASMMMO, Bülten, Yıl 6, sayı:165, mart – nisan 2005, 6 -10, s:8

¹⁵⁰ Quievreux, C,"The Requirements Of The Sarbanes- Oxley Act Are Making Internal Audit A Critical Function For Dealing With Corporate Governance Issues", The 2003- ECHA European Conference Of Internal Auditing, Hotel President Wtc, Brussels, 16&17 October 2003, S.1-2

uluslararası karşılaştırmalarda ilk defa İngiltere ve Kanada şirketlerinin önüne geçmişlerdir.¹⁵¹

1929'da yaşanan büyük ekonomi bunalımı, ardından 1997'de Uzak Doğu'da patlak veren Asya Krizi ve 2001 yılında ABD'de yaşanan ve dünya tarihine Enron kabusu olarak geçen bunalımın etkileri meydana geldikleri ülkelerin sınırlarını aşarak tüm dünya ülkelerine yayılmıştır. Bir ülkede yaşanan ve sınırlar ötesine yayılan bunalımların çeşitli sosyal, siyasal ve ekonomik boyutu inkar edilemese de birçok ekonomik olayın temelinde güvenilir olmayan bilgi akışı ve finansal raporlama olduğu bir gerçektir. Türkiye bu bunalımları belki de en çok hisseden ve yaşayan ülkelerden biridir. Küreselleşme olgusunun ekonomiler üzerinde yarattığı değişiklikler ele alındığında Türkiye'nin bu değişikliklerin baş döndürücü hızını yakalamada ve takip etmede zorlandığı söylenebilir. Özellikle 1980'li yıllarda başlayarak 1990'lı yıllarda hız kazanan ekonomideki değişim, 2000'li yıllara gelindiğinde uyum sorunlarının yaşanmasına neden olmuştur. Sorunların aşılması amacıyla ekonominin hantal yapısının üretken ve dinamik bir yapıya kavuşturulması, dünya pazarında rekabet edebilme özelliği kazanılması amaçlanmıştır. Türkiye bu yıllarda ortaya çıkan pek çok olumsuzluklara ve engellere rağmen belirlenen hedefleri yakalayabilmiştir.¹⁵²

Küreselleşmenin Türk Muhasebe Sistemine en önemli yansımalarından biri IAS'a uyulması gereğinin ortaya çıkmasıdır. Standart farklılıkları, uluslararası borsada işlem gören yabancı ülkelerin şirketleri için ciddi sorunlar yaratmaktadır. Müşterek bir standarda yönelme konusunda yıllardır sürdürülen çalışmalar sonucunda başta AB üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke 2005 yılından itibaren IAS'ı uygulama kararı almışlardır. A.B.D. de uygulanmakta olan US GAAP ile IAS arasındaki farkların asgariye indirilmesi maksadıyla 18.09.2002 de IASB ve FASB arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır.¹⁵³ Türkiye de bu yönde niyet belirtmiş, hatta IMF 4. gözden geçirme niyet mektubunda 2004 yılında IAS' a uyumlu en az 20 adet ulusal muhasebe standardı yayınlama taahhüdünde bulunulmuştur. Ülkemizde tekdüzeliği sağlamak

¹⁵¹ Roberts, D., "American Companies Move to the Top of Corporate Governance List", Financial Times, 8 September 2004

¹⁵² İşseveroğlu, Muğal, ve Meşeli, a.g.m. s.25

¹⁵³ İAS Plus, "The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board", <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, 07.05.2007

maksadıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve faaliyete geçmiştir. TMSK, idari ve mali özerkliği haiz bir kamu tüzel kişisidir. Hedef olarak da gelişmiş dünya ülkeleri paralelinde, IAS' a uyumu benimsemiş bulunmaktadır.

Sarbanes-Oxley sadece ABD' yi ilgilendiren bir konu değildir. Yaşanan tüm bu skandalların ve düzenlemelerin diğer ülkelerdeki şirketler üzerindeki etkisi de oldukça büyük olmuştur. Özellikle çok uluslu Amerikan şirketlerinin hemen hemen tüm dünya ülkelerindeki ortaklıkları düşünüldüğünde, düzenlemelerin küresel etkisi açıkça görülmektedir. Bununla birlikte ABD dışındaki düzenleyici otoriteler tarafından da başarılı bir kurumsal yönetim için kılavuz niteliğinde olduğu düşünülen Sarbanes-Oxley' in prensiplerine benzer nitelikteki mevzuat da Avrupa' da oluşturulmuştur¹⁵⁴.

2.4. SARBANS – OXLEY' İN TÜRKİYE MUHASEBE DENETİMİ İLKELERİNE ETKİSİ VE SPK SERİ: X NO:19 TEBLİĞİ İLE ARALARINDAKİ FARKLILIKLAR

AB' ne uyum sürecinde olan Türkiye'nin de tüm dünyayı etkileyen bu düzenlemeleri göz ardı etmesi mümkün değildir. Bu amaçla Türkiye'de, Sarbanes – Oxley Yasası'nda (SOX) yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Seri: X, No:19 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” yayınlanarak, yürürlükte olan Seri: X No: 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e bazı eklemeler yapılmıştır. Böylece devlet kanadında bağlayıcı düzenlemelerle etkin kontrollere imkan verecek bir yapı oluşturulmuş ve SOX' a uyum sağlanmıştır. SOX kapsamında Seri: X, No: 16 da yapılan belli başlı değişiklikler şunlardır:

2.4.1. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar¹⁵⁵

ABD için bir dönüm noktası olan, Enron skandalı incelendiğinde, denetim şirketi ve denetçi rotasyonun uygulanmaması ve dış denetim şirketlerinin gelirlerinin önemli bir bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verilen şirketten sağlanması

¹⁵⁴ O'Connor, Mark, “The Implications of Sarbanes-Oxley For Non-US IT Departments”, Network Security, Volume 2005, Issue 7 , July 2005, Pages 17-20, s.17

¹⁵⁵ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02.11.2002, 24927 Sayılı Resmi Gazete, madde 2.

nedeniyle, bağımsız denetim şirketlerinin asli görevleri olan yatırımcıların haklarını korumaktan uzaklaşıp, ilgili şirket menfaatlerinin korunmasına odaklandıkları görülmektedir.¹⁵⁶ Skandalın ardından çıkarılan SOX’ da bu konu üzerinde durulmaktadır. SOX la uyum çerçevesinde yürürlüğe konan SPK Seri: X, No: 19 Tebliğ’ in 11. md. sinde denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracağı düşünülerek, aşağıdaki düzenlemelere gidilmiştir:

- Şirket mali tablolarına ve muhasebe kayıtlarına ilişkin defter ve kayıt tutma ve benzeri hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması,
- Değerleme ve ekspertiz hizmetleri verilmesi,
- Hayat sigortası matematiğine ilişkin aktüeryal hizmetlerin verilmesi,
- Dışarıdan iç denetim hizmeti sağlanması,
- Yönetim ve insan kaynakları hizmetleri sağlanması,
- Broker olarak, dealer olarak görev alması
- Yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya denetim hizmetleri ile ilgili olmayan diğer uzmanlık hizmetleri verilmesi,

Yapılan bu düzenlemelerle bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar olarak nitelendirilerek bağımsızlık kavramı daha spesifik bir hale getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremeyeceği hüküm altına alınmıştır. Nihai kurallar uyarınca, neredeyse tüm vergi hizmetlerinin, izin verilebilir denetim-dışı hizmetler arasında olduğu açık hale getirilmiştir.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Ronen, Joshua “Policy Reforms in the Aftermath of Accounting Scandals“ ,Journal of Accounting and Public Policy, Vol.21, Issue 4-5, Winter2002, s.281

¹⁵⁷ Süer, a.g.s, 2003

2.4.2. Denetimden Sorumlu Komiteler¹⁵⁸

Seri: X, No: 16 tebliğine göre yönetim tarafından seçilen “bağımsız” denetçinin genel kurul tarafından onaylanması, bu konuda hiçbir bilgisi ve yardım alabileceği aracı olmayan genel kurul için bir formaliteden öteye gidememekten; SOX paralelinde yapılan Seri: X, No: 19 (md.28/A) düzenlemesiyle, şirketlerde yürütme – denetim ilişkisinde kuvvetler ayrılığı ilkesinin hayata geçirilmesi doğrultusunda, denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Böylece denetim faaliyetleri genel kuruldan bağımsız yürütülebilecektir.

Denetim komitesi; iki üyeden oluşuyorsa her ikisinin, ikiden çok üyeden oluşuyorsa üyelerin çoğunluğunun genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenemeyen ve yönetim kurulunda Murahhıslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşmak zorundadır.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve bu kuruluşlardan alınacak hizmetler, denetimden sorumlu komitenin ön onayından geçtikten sonra ortaklık yönetim kuruluna sunulması doğrultusunda değişikliğe gidilmiştir. Ancak bazı durumlarda denetim dışı hizmetler ön onaydan muaf tutulur. Bu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁵⁹

- Denetim dışı hizmetin sunulduğu yılda, denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelir, müşteri işletmenin ödediği toplam miktarın %5’inden fazla olmaması,
- Müşteri işletme ile sözleşme sırasında tanımlanmamış hizmetler olması,
- Denetimin tamamlanmasından önce, hizmetin zaman geçirmeden denetim komitesinin dikkatine sunulması,

Bağımsız denetim kuruluşunun, ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları kurulun alternatif muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerilerini, ortaklık yönetimi ile gerçekleştirdiği önemli

¹⁵⁸ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02.11.2002, 24927 Sayılı Resmi Gazete, madde 3.

¹⁵⁹ Uzun, a.g.s., s. 442

yazışmaları denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirmesi hükmü getirilmiştir. Denetimden sorumlu komitenin muhasebe ilkeleri doğrultusunda kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tablolar hakkındaki değerlendirmelerini, denetçilerin de görüşlerini alarak, yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Denetimden sorumlu komiteye, söz konusu faaliyetleri ile ilgili çalışmalarda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanma imkanı tanınmıştır. Alınan bu yardımların maliyeti ortaklık tarafından karşılanacaktır.

2.4.3. Mali Tablo ve Yıllık Raporların Hazırlanması ve Bildirimi Konularında Sorumluluk¹⁶⁰

Seri: X, No: 19 Tebliğ ile SOX hükümlerine paralel olarak yapılan bir diğer düzenleme ile finansal tabloların hazırlanması, kamuya açıklanması ve bu raporların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin ortaklık ve aracı kurum yönetim kurullarının sorumluluğu Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Sermaye Piyasası mevzuatı çerçevesinde arttırılmıştır.

Ortaklıklar ve aracı kurumların mali tablolarının ve yıllık raporlarının hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından; mali tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiğinin, raporun gerçeğe aykırı bir açıklama içermediğinin ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediğinin, mali tabloların ve rapordaki diğer mali konulardaki bilgilerin, ortaklığın mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği doğru biçimde yansıttığının doğrulanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunlu kılınmıştır.

Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk kapsamında, ortaklık ve aracı kurum yönetim kuruluna mali tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan sorumluların, ortaklıkla ve konsolide mali tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri alması sorumluluğu getirilmiştir.

¹⁶⁰ SPK, a.g.tb.,Madde 4, 2002

Ayrıca imza yükümlüsü görevlilerin iç kontrol sistemi hakkında ki bilgi, eleştiri ve önerilerini ilgili birimlere bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır.

2.4.4. Denetim Ortağı Rotasyonu¹⁶¹

SOX paralelinde yapılan bir diğer düzenleme ise “Denetim Ortağı Rotasyonu”na ilişkindir. Bu düzenleme baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin 5 yıllık görev süresinden sonra değişimini öngörmektedir. Ayrıca denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik olarak bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Birleşme, devir, bölünme veya tasfiye hallerinde yapılacak olan özel denetim sözleşmelerinin bunlara ilişkin kararların alınacağı genel kurul toplantı tarihinden, halka arz durumunda yapılacak olan özel denetim sözleşmesinin ise kurula başvuru tarihinden en az 2 ay önce yapılması zorunlu kılınmıştır.

Ortaklıklar veya sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçememesi halinde, durum gerekçeleri ile birlikte kurula bildirilecek ve kurulca belirlenen bağımsız denetim kuruluşu ile 15 gün içinde sözleşme imzalanacaktır.

Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun genel kurulca onaylanmaması, fesih veya çekilme hallerinde, yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirleyecektir. Kurulun uygun görüşünün bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşmenin imzalanması öngörülmüştür.

SOX ile Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetim şirketlerini denetlemek üzere kurulan Muhasebe Gözetim Kurulu'nun başlıca görevleri arasında; Şirketler için kanuna göre denetim raporu hazırlanması standartlarını belirlemek, şirketlerle ilgili inceleme, soruşturma ve disiplinle ilgili işlemler yapmak ve gerektiğinde uygun cezalar vermek, yatırımcıları korumak veya kamu yararını artırmak için, denetim hizmetlerinin kalitesini geliştirmek yer almaktadır. Ancak Seri: X, No:

¹⁶¹ SPK, a.g.tb., Madde 2, 2002

19’da bu tür bir düzenlemeye gidilmemiştir. Ülkemizde böyle bir kurul bulunmamakla beraber, 22 No’ lu tebliğ ile birlikte bağımsız denetimin kalitesini arttırmak amacıyla, denetim şirketlerinin kendi içyapılarında kalite kontrolü çalışmalarına yer vererek etkin işleyen bir gözetim sistemi kurulması zorunluluğu getirilmiştir.

2.4.5. İç Kontrol Sistemi

Seri: X, No: 16’ nın 28. md.sinde denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla İKS’ nin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu, SOX’ a paralel bir şekilde, ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. Buna göre, bağımsız dış denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü ve kapsamını belirleyebilmek ve denetim planını hazırlayabilmek için müşterisinin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek durumundadır.¹⁶²

Ayrıca ortaklık veya aracı kurum yönetim kurulu gerek iç kontrol sistemleri gerekse bilgiye ulaşma sistemleri ilgili ile tüm bilgileri, eleştiri ve önerilerini bağımsız denetim şirketine bildirmekle yükümlüdürler.¹⁶³

2.4.6. Seri: X No: 19 ile Yapılan Düzenlemelerin Sarbanes – Oxley’ e Göre Eksik Kalan Yönleri

SOX’a paralel olarak Türkiye’de mevcut tebliğe eklemeler şeklinde yapılan Seri: X, No: 19 “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile denetim kalitesi ve denetçi bağımsızlığı olumlu yönde etkilenmiştir. SOX sonrasında Türkiye’de Bağımsız Denetimin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için, denetçilerin rotasyonu, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar, Mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasında ve bildiriminde sorumluluk gibi konular üzerinde düzenlemeler yapılmıştır.¹⁶⁴

Ancak hala bazı eksiklikler bulunmaktadır. Bunların başında ABD’de SOX’la getirilen Muhasebe Gözetim Kurulu’nun benzeri bir organın Türkiye’de bulunmaması gelmektedir. Türkiye’de denetim şirketleri, SPK ve Bankacılık Düzenleme ve

¹⁶² Kurban, İbrahim, “Kurumsal Yönetim Güvencesi İçin Denetim Komitesi”, Denetim Komitesi Konulu Toplantı, İstanbul, 2003, www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sunus.ppt 15.03.2007

¹⁶³ SPK, a.g.tb., Madde 3, 2002

¹⁶⁴ İşseveroğlu, Muğal ve Meşeli, a.g.m, s.25

Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir. Muhasebe Gözetim Kurulu'nun yetki ve sorumluluklarına sahip bir kurulun kurulması denetimin daha güvenilir bir hale gelmesini sağlayacaktır.

Bununla birlikte bağımsızlık ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar üzerinde hassasiyetle durulmasına rağmen 3568 sayılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatına uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri bağımsızlığı ortadan kaldıran faaliyetler arasında yer almamaktadır.¹⁶⁵

Ayrıca Türkiye'deki cezai müeyyidelerin SOX'la birlikte getirilenler kadar ağır olmaması, caydırıcılık özelliğini azaltmaktadır. SOX'la birlikte incelemelerde istenen defter ve belgelerin yırtılması, resmi bir işlemin engellenmesi, zorlaştırılması veya etki edilmesi gibi hususlara ciddi cezai müeyyideler getirilmiştir. Türkiye'de de söz konusu suçlar için cezai müeyyideler söz konusu olmakla birlikte bunlar SOX kapsamında yer alan cezalar kadar ağır değildir. Dolayısıyla caydırıcılık özelliği de ABD'deki kadar fazla değildir. Dolayısıyla bu cezalarda da Uluslararası Standartlara uyum sağlanması denetim konusunda yapılacak hile ve yolsuzlukları önlemede etkili olacaktır.

Tüm bunların dışında Türkiye'de kamuoyu yeterince bilgili değildir ve gerektiğinde hesap sormamaktadır. Kamuoyu, bağımsız denetimin önemi ve tarihte karşılaşılan skandalların ülke ekonomilerine verdiği zararlar hakkında bilgilendirilerek bu konuda daha bilinçli davranmaya yöneltilmelidir.

2.5. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

İlk olarak 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, daha sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından "Denetim Standartları Açıklamaları" adı altında yayınlanmıştır.¹⁶⁶ Bu standartlar bir denetim çalışmasında uyulması gereken

¹⁶⁵ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No. 3568 R. Gazete No. 20194, Kabulü: 1.6.1989 R.G. Tarihi: 13.6.1989, Birinci Bölüm, Genel Hükümler, m:2

¹⁶⁶ Carmicheal, R.- Willingham J., *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., 1989, p.15.

asgari nitelikleri göstermektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Bu standartlar genel nitelikli olup kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlerler.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında denetim uygulamalarına yön veren ve AICPA' nın düzenlemelerine benzerlik gösteren bir diğer denetim standardı da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları'dır (UDS).¹⁶⁷ IFAC; çoğunlukla denetim, eğitim, etik, kamu sektörü finansal raporlaması alanları üzerinde önemle durmuş olup uluslararası standartların belirlenmesi ve uluslararası yakınlaşmanın artırılması üzerinde yoğunlaşmaktadır.¹⁶⁸ IFAC' ın çeşitli organizasyonlarla tüm dünyadaki muhasebecilere ulaşması ve muhasebecileri standartların nasıl uygulanacağı konusunda bilgilendirmesi, UDS' nin dünya ülkeleri arasında çok daha hızlı yayılmasını sağlamıştır.

UDS, bir denetim uygulamasının tüm aşamaları ve özel amaçlı denetim anlaşmaları konularını içeren ayrıntılı ve açıklayıcı ilkelerdir. UDS' nin ilki, IFAC' a bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır. UDS içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır.¹⁶⁹

Bu standartların uygulanması konusunda zorunluluk bulunmamakla birlikte çeşitli ülkelerde doğrudan kullanımı önerilmekte, bazı ülkelerde ise var olan Ulusal Denetim Standartları ile UDS arasında uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır¹⁷⁰. Günümüzde 100'den fazla ülkede bu gibi çalışmaların yapıldığı bilinmektedir. Ayrıca

¹⁶⁷ Kaval, a.g.e., s.25

¹⁶⁸ Ward, Graham, "Dünya Bankası İleri Muhasebe ve Denetim Düzenleme Programı Modül 15", 20.12.2005, siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/1934132-1136843884813/Ward-TUR.doc, 15.02.2007

¹⁶⁹ Roussey, S. "The Development of International Standards on Auditing", The CPA Journal, Vol.69, s.14-20., 2002, s: 15

¹⁷⁰ IFAC, "International Auditing and Assurance Standards Boards", http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf, 17.01.2007.

Dünya Döviz Piyasalar Federasyonu (WFE) UDS' leri küresel finansal raporlama standartları setinin geliştirilmesinde kilit unsur olarak görmüş ve UDS yöntemlerini resmi olarak kabul etmiştir¹⁷¹.

UDS; IFAC' a bağlı bir komite olan ve aynı zamanda tüm dünyada kabul görecektir denetim standartlarının oluşturulması için çalışmalar yapan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmaktadır. Kamuyu temsil eden 3 üye de dahil olmak üzere toplam 18 üyeden oluşan IAASB' nin amacı, yüksek kaliteli denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartları belirleyerek; uluslararası ve ulusal standartların uyumlaştırılmasını kolaylaştırarak ve böylelikle tüm dünyada uygulama birliğini ve kalitesini arttırarak ve küresel denetim ve güvence mesleğine güveni arttırarak kamu çıkarına hizmet etmektir.¹⁷² UDS, aşağıdaki Tablo 2.3.' de başlıklar halinde gösterilmiştir.

Tablo 2.3: Uluslararası Denetim Standartları (UDS)

<p>200 – 299 GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR</p> <p>200 Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri</p> <p>210 Bağımsız Denetim Sözleşmesi</p> <p>220 Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü</p> <p>230 Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi</p> <p>240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu</p> <p>250 Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması</p> <p>260 Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi</p>	<p>300 – 499 RISK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE KARŞI UYGULANACAK TEKNİKLER</p> <p>300 Finansal Tabloların Denetimi ve Planlanması</p> <p>310 İş Bilgisi</p> <p>315 İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlılık Riskinin Değerlendirilmesi</p> <p>320 Bağımsız Denetimde Önemlilik</p> <p>330 Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri</p> <p>400 Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol</p> <p>401 Bilgisayarlı Bilgi Sistemlerinde Denetim</p> <p>402 Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim</p>
<p>500 – 599 DENETİM KANITI</p> <p>500 Bağımsız Denetim Kanıtı</p>	<p>600 – 699 YAPILAN DİĞER ÇALIŞMALARDAN YARARLANMA</p>

¹⁷¹ TÜRMOB, “Dünya Döviz Piyasaları Federasyonu IAASB'nin Uluslararası Standart Belirleme Yöntemlerini Kabul Ediyor”, TÜRMOB International Haber, Aralık 2006, s.4.

¹⁷² Kriz, Petr, “Uluslararası Denetim Standartları Modül 16” 17 Ocak 2006, <http://www.ismmmo.org.tr/REPARISKonu.asp?id=2359&did=16&dad=Uluslararası%20Denetim%20Standartları%2017%20Ocak%202006>, 15.04.2007

501 Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	600 Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
505 Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	610 İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması
510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	620 Bilirkişinin Çalışmalarından Yararlanmak
520 Analitik İnceleme Teknikleri	700 – 799 DENETİM KARARI VE RAPORLAMA
530 Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	700 Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin
540 Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	Bağımsız Denetim Raporları
545 Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	701 Bağımsız Denetim Raporuna İlişkin Düzenlemeler
550 İlişkili Taraflar	710 Karşılaştırmalı Bilgiler
560 Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	720 Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler
570 İşletmenin Sürekliliği	800 – 899 UZMANLIK ALANLARI
580 İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	800 Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu

Kaynak: IFAC, Auditing, Assurance, And Related Services Contents, http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related_Services/2006_A030_A_E_Contents.pdf, 15.02.2007.

ABD'nin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kapsamında UDS incelendiğinde ayrı başlıklar halinde olmasa da genel standartlarının UDS' nin içinde yer aldığı görülmektedir. Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, mesleki özen ve dikkat standardı ve bağımsız davranma standardı; 200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı'nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında sayılan maddeler arasında yer almaktadır. Ayrıca "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında da meslek elemanlarının gerekli eğitimi almış ve yeterli olmaları gerektiği konusuna değinilmiş, meslek elemanlarının taşıması gereken özellikler arasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özen sayılmış ve bağımsız davranma standardına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Denetimin planlamasına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında "300 – 399 Planlama" ana başlığı altında yer verilmiştir. "300 Planlama Standardı"nda; bağımsız denetimin planlanmasından önce uyulacak esaslar, denetim riskini azaltmak için hazırlanan genel bağımsız denetim stratejisinin ve ayrıntılı bağımsız denetim

planının oluşturulması, bağımsız denetim sırasında oluşabilecek ihtiyaçlara göre planda ve zamanlamada değişiklik yapılması, planın yürütülmesi ve gözetimi, belgelendirme, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim ve ilk bağımsız denetimlerde dikkate alınacak hususlarla ilgili konular yer almaktadır.¹⁷³

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında “400 – 499 İç Kontrol Sistemi” ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmekle birlikte “315 İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi” başlığı altında da iç kontrol yer almaktadır. İç kontrol sistemi; kontrol çevresini, işletmenin risk değerlendirme sürecini, finansal raporlama ve iletişimle ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemlerini, kontrol işlemlerini ve kontrollerin gözetimini içerecek şekilde genişletilmiştir.¹⁷⁴

Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim standartlarında da “500 – 599 Denetim Kanıtları” adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır. “500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı”nda; finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında elde edilecek bağımsız denetim kanıtlarının nelerden oluştuğuna, bağımsız denetim kanıtlarının nitelik ve niceliğine ve bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi sırasında kullanılan bağımsız denetim tekniklerine ilişkin ilke, usul ve esasların belirlenmesi ile bağımsız denetçi görüşüne esas olan bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve kullanılması süreçleriyle ilgili konular yer almaktadır.¹⁷⁵

Ayrıca, UDS’ nda yer alan “700 – 799 Denetim Kararı ve Raporlama” standardında; GKGMİ Uygunluk Standardı, GKGMİ’ de Devamlılık Standardı, Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı ve Görüş Bildirme Standardına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

¹⁷³ IFAC, Handbook Of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements 2007 Edition, ISA 300, Planning An Audit Of Financial Statements, İntroduction – 3, 4, 5

¹⁷⁴ IFAC, a.g.tb. ,ISA 315 Understanding The Entity And Its Environment And Assessing The Risks Of Material Misstatement, ISA 400, 400 Risk Assessments and Internal Control

¹⁷⁵ IFAC, a.g.tb., ISA 500, Audit Evidence, İntroduction - Concept of Audit Evidence

“710 Karşılaştırmalı Bilgiler” başlığı altında bağımsız denetçinin karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili sorumlulukları ve buna ilişkin raporlama hakkındaki ilke, usul ve esaslar incelenmektedir. Bağımsız denetçinin, özet finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarla birlikte sunulduğu durumlar hariç olmak üzere; karşılaştırmalı finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesine yönelik sorumluluklarına ve raporlamaya ilişkin konuları içermektedir. Bu başlık; GKGMİ’ne Uygunluk Standardı ile GKGMİ’de Devamlılık Standardını kapsamaktadır.¹⁷⁶

“700 – 799 Denetim Bulguları ve Raporlama” ana başlığı altında yer alan standartlarda Finansal tablolardaki açıklamaların, şüpheye yer vermeyecek şekilde tam ve eksiksiz olması gerektiği vurgulanmıştır.

“700 Denetçi Raporu” ve “710 Karşılaştırmalar” standartlarında finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tabloların bağımsız denetimi sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporları ile söz konusu finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşü oluşturulmasında dikkate alınacak ilkeler yer almaktadır.¹⁷⁷

2.5.1. Türkiye’de Denetim Mesleği ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) İle Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum

Türkiye’de geçmişi çok da eskilere dayanmayan bağımsız denetim uygulamaları, 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile adeta parça parça oluşan bir hukuksal yapı içinde ortaya çıkmaya başlamıştır.¹⁷⁸ * Bu tarihten önce çeşitli kuruluşların ve yatırımcıların özel istekleri doğrultusunda isteğe bağlı olarak denetim faaliyetlerinin yapıldığı görülmektedir. Daha sonraki yıllarda bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmelikler

¹⁷⁶ IFAC, a.g.tb., ISA 710, Comparatives, introduction

¹⁷⁷ IFAC, a.g.tb., ISA 700, The Independent Auditor’s Report On A Complete Set Of General Purpose Financial Statements, introduction

¹⁷⁸ Devlet Bakanlığı, “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete

* Devlet Bakanlığının 9.3.1991 tarih ve 20809 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ”i tarafından yürürlükten kaldırıldı

yürürlüğe sokularak denetimin kapsamı genişletilmiş ve 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.¹⁷⁹

Denetim mesleği ilk olarak 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile tanımlanmıştır. Ancak ilgili kanunda denetim mesleğinin yürütülmesi, denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır¹⁸⁰. 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 yayınlamaktır¹⁸¹. Kurul 1996 yılında 11 adet muhasebe standardını kabul ederek 1997 yılından itibaren uygulamaya geçmesini öngörmüştür¹⁸².

Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de Türkiye Denetim Standartları Kurulu’ nun (TÜDESK) 2003 yılında kurulmasıdır. TÜDESK’ in amacı; 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde belirtilen, denetim faaliyetleri ve başka kanunlarla verilen denetim işlerinin düzgün ve disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Bu bağlamda TÜDESK Türkiye’de ulusal denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla UDS’ leri Türkçe’ ye çevirerek yayınlamıştır¹⁸³. Ancak yasal zorunluluğun bulunmaması ilgili standartların uygulamasını geciktirmiştir.

BDDK’ nın bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002 tarih ve 24657

¹⁷⁹ SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987, 19663 Sayılı resmi Gazete.

¹⁸⁰ TURMOB, 3568 Sayılı Yasa, 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, <http://www.turmobil.org.tr/mevzuat/bolum02/index.html>, 12.01.2007.

¹⁸¹ TMUDESK Yönergesi, www.turmobil.org.tr, 01.05.2007

¹⁸² Yalkın, Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2001, s.1 – 2

¹⁸³ TÜDESK, Uluslararası Denetim Standartları, TURMOB Yayınları, No: 238, Ankara 2004

sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır¹⁸⁴. 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanununda da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanuna göre Bankaların bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına BDDK karar vermektedir.¹⁸⁵ Bu bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin esaslar TÜRMOB, TMSK, Merkez Bankası (MB) ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak yine kurulca düzenlenmiştir¹⁸⁶. Bununla birlikte 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı resmi gazetede yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile bu bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, faaliyetleri vb. düzenlenmiştir. Ayrıca bu yönetmeliğin 11. kısmının 47–52. maddelerinde denetim raporu ve görüşleri açıklanmıştır.¹⁸⁷

Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara ise en geniş şekilde 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir.¹⁸⁸. SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin yapılan başlıca diğer düzenlemeler: Sarbanes Oxley Yasası sonrasında yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde Sermaye Piyasası Kurulunun yayınladığı Seri:X, No:19 sayılı Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ, Seri: X, No: 21 Sayılı Tebliğ Değişikliği, Seri: XI, No: 16 Sayılı Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlaştırma Çalışmaları Tebliği ve UDS’ na uyumu amaçlayan Seri X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’dir.

Ayrıca SPK tarafından Seri XI, No: 25 sayılı tebliğ ile uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablo hazırlanmasının zorunlu hale getirilmesi

¹⁸⁴ BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁵ BDDK, “Bankacılık Kanunu”, Kanun No: 5411, 01.11 2005, 25983 Sayılı Resmi Gazete, Kısım 3, Bölüm 3, Madde. 15

¹⁸⁶ BDDK, a.g.tb., Kısım 3, Bölüm 3, Madde. 33

¹⁸⁷ BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, 01.11.2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁸ Küçüksozen, Cemal ve Sayar, Zafer, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, s.50.

doğrudan olmasa bile dolaylı olarak denetim mesleğinin gelişimine katkı yapabilir.¹⁸⁹ IFRS' nin ülke çapında uygulamaya konması, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak, mali tabloların dikkatli olarak hazırlanmasına, şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve bağımsız denetimin basit ve uygun bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacak ayrıca mali tabloların hazırlanması boyutunda ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır. Bunlara ilave olarak, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporların ülkemiz işletmelerini uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır.

SPK tarafından mevcut denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumunu sağlamak amacıyla 12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile oluşturulan standartlar, UDS' na paralellik göstermektedir. Tebliğ 33 kısımdan oluşmakta olup her bir kısım bir UDS karşılık gelmektedir.¹⁹⁰ İlgili tebliğde adı geçen kısımlar ve UDS karşılıkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2.4: Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular		Uluslararası Denetim Standartları	
Kısım.	Başlık	UDS	Başlık
	Başlangıç Hükümleri		
1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları		
3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	210	Terms of Audit Engagements
4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	230	Audit Documentation
6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin	250	Consideration of Laws and

¹⁸⁹ Dönmez – Berberoğlu ve Ersoy, a.g.m., s.63.

¹⁹⁰ SPK, a.g.tb., Ek 1, 2006, s.143-144.

	Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması		Regulations in an Audit of Financial Statements
8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
9	Finansal Tabloların Denetimi ve Planlanması	300	Planning and Audit of Financial Statements
10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlılık Riskinin Değerlendirilmesi	315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	320	Audit Materiality
12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
14	Bağımsız Denetim Kanıtı	500	Audit Evidence
15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	505	External Confirmations
17	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	510	Initial Engagements – Opening Balances
18	Analitik İnceleme Teknikleri	520	Analytical Procedures
19	Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	530	Audit Sampling and Other Means of Testing
20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	540	Audit of Accounting Estimates
21	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
22	İlişkili Taraflar	550	Related Parties
23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	560	Subsequent Events
24	İşletmenin Sürekliliği	570	Going Concern
25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	580	Management Representations
26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	600	Using the Work of Another Auditor
27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	610	Considering the Work of Internal Audit
28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	620	Using the Work of an Expert

29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	701	Modifications to the Independent Auditor's Report
31	Karşılaştırmalı Bilgiler	710	Comparatives
32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements

Kaynak: SPK, a.g.tb., Ek 1, 2006, s.143–144.

Ancak SPK tarafından Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in yayınlanması çeşitli tartışmalara neden olmuştur. Ülkemizde denetim ile ilgili sorumluluk ve yetki Maliye Bakanlığı gözetiminde 3568 sayılı yasa ve gerekçesinde TÜRMOB’ a verilmiştir. Bununla birlikte IFAC üyesi olan TÜRMOB, IFAC onayı ile UDS’ nı çevirip yayınlamıştır. Ancak SPK’ nın bunun üzerine Seri: X, No:22’yi yayınlaması TURMOB’ u konuyla ilgili harekete geçirmiştir ve TURMOB her kurumun ayrı bir standart üretmemesi gerektiği konusunu vurgulayarak kamuoyuna ve başbakana açık mektup göndermiştir. Gerçektende çeviriler arasında çok önemli olmasa da anlatım açısından farklılıklar mevcuttur. Yaklaşım farklılığından kaynaklanan 3568 sayılı yasanın denetim konusunda getirmiş olduğu düzenlemeler ile UDS arasında farklılıklar açıkça görülmektedir. Burada önerilen ağırlıklı olarak vergi yasalarına ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre düzenlenmiş mali tabloların denetimini esas alan 3568 sayılı kanunda UDS’ na uyumun sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılmasıdır.

2.5.2. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetçi Bağımsızlığı ve Etik İlkeler

UDS, çok geniş kapsamlı hazırlanmış bir denetim kaynağıdır. Denetimle ilgili olması gereken tüm bilgiler ayrıntılı bir şekilde bu tebliğde yer almaktadır. Ancak

özellikle ülkemizdeki mevcut eksiklikler nedeniyle bu çalışmada denetçinin bağımsızlığı ve etik ilkeler üzerinde önemle durulmuştur.

2.5.2.1. Uluslararası denetim standartlarında denetçi bağımsızlığı

Bilindiği gibi, gerek Enron gerekse daha sonra dünyada ortaya çıkan finansal raporlama skandalları dünya genelinde yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenini sarsmış, bu çerçevede denetim mesleği de yara almıştır. Ancak bu yaralar denetimin verimliliğinde çok önemli rol oynayan bağımsızlık kavramının¹⁹¹ önemini daha da artırmıştır. Bu süreçte yatırımcıların yeniden güvenini kazanmak için birçok düzenlemeye gidilmiştir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de önemli değişikliklerin yapıldığı ve bu değişikliklerin dünyadaki örnekleriyle benzerlikler taşıdığı görülmektedir. Bu amaçla yapılan düzenlemelerin başında SOX ile uyumlu olan Seri: X, No: 19 Tebliği gelmektedir. Daha sonra UDS ile uyumu sağlayan Seri: X, No: 22 Tebliğiyle, yapılmış olan düzenlemeler daha ayrıntılı hale getirilmiştir. Bununla birlikte 3568 sayılı Kanun'da ise özellikle bağımsızlık ilkesine ilişkin olarak yapılan açıklamalar, genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırılacak düzeyde olmamasına karşın uluslararası denetim standartlarında yer alan açıklamalarla uyumludur. Bağımsızlık ilkesi açısından bu tebliği ele aldığımızda tüm denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması gerektiğinin üzerinde önemle durulduğu görülmektedir.

Seri: X, No: 22 Tebliğine göre bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını yürütürken bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalıdırlar. Bunun dışında; denetim çalışması sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, çözümleyemediği etik çatışmalar varsa ilgili yasal düzenleyici kurumlara başvurmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, kimsenin çıkarını düşünmeksizin görüşlerini raporlarında açıklamak, bağımsız denetçilerin görevidir.¹⁹²

¹⁹¹ Kepekçi, a.g.e, s:14

¹⁹² SPK, a.g.tb., Kısım 2, Bölüm 3, Madde:11, 2006

Bağımsız denetçi, bağımsızlığını tehdit eden unsurların varlığı durumunda, bu unsurları ve bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelendirmelidir. Bağımsız denetim kuruluşları da aynı şekilde bağımsızlıklarını tehdit eden hususlarla ilgili politikalarını yazılı hale getirmelidirler.¹⁹³

Tebliğde, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlara da ayrıntılı biçimde yer verilmektedir. Ancak bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların tebliğde yer alanlarla sınırlı olmadığı da belirtilmiştir. Bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁹⁴

- Bağımsız denetim kuruluşu veya bu kuruluşun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar akrabaları ile eşlerinin;

1. Müşteriden doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde ettiğinin ortaya çıkması veya sağlanacak olan bir menfaatin denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2. Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girmiş olduğunun belirlenmesi,

3. Müşterinin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alması veya olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girmiş olması,

- Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin; geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

¹⁹³ SPK, a.g.tb., Kısım 2, Bölüm 3, Madde:12, 2006

¹⁹⁴ a.g.tb., Kısım 2, Bölüm 3, Madde:13, 2006

Yine bağımsızlık gereği olarak; denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bununla birlikte Seri: X, No:22 Tebliğ' inde; SOX ile birlikte düzenlemelerimizde ayrıntılı olarak yer alan denetçinin denetlediği işletmeye denetim dışında vermemesi gereken hizmetler, Seri: X, No: 19 Tebliğ'inden çok küçük farklılıklarla aynen yer almaktadır.

Buna göre Seri: X, No: 19 Tebliğine aşağıdaki eklemeler yapılmıştır:¹⁹⁵

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- Ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması,

faaliyetlerinde bulunamazlar ve söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye'de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

Yapılan bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın sağlandığına dair bir sonuca ulaşmak sorumlu ortak baş denetçinin görevidir. Bu amaçla bağımsız denetim kuruluşundan veya gerekiyorsa kuruluşun içinde yer aldığı ve lisans anlaşmaları nedeniyle ilişkide bulunduğu diğer bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturduğu gruptan gerekli bilgileri alarak bağımsızlığı tehdit eden koşulları ve ilişkileri tespit

¹⁹⁵ SPK, a.g.tb.,Kısım 2, Bölüm 3, Madde 13, 2006

ederek değerlendirir. Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlıkla ilgili politika ve usullerine ilişkin tespit edilmiş bir ihlal var ise, bunları değerlendirerek bağımsız denetim çalışmasında bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olup olmadığını belirler ve gerekli önlemleri alarak ortadan kaldırır veya kabul edilebilir bir düzeye indirir, çözümlenemeyen konuları ise bağımsız denetim kuruluşuna bildirir. Bağımsızlık ile ilgili konularda varılan sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen bağımsız denetim kuruluşu yönetimi ile yapılan tartışmaları da yazılı hale getirir.¹⁹⁶

Bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde, yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili hususlardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumlu olan sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetimden çekilmek üzere gerekli süreçlerin başlatılması gibi önlemlerin alınmasını sağlamak ve konuya ilişkin tartışmaları ve ulaşılan sonuçları yazılı hale getirilmek zorundadır. Bunun dışında ortadan kaldırılamayan veya etkisi azaltılamayan bağımsızlığı tehdit eden bir durum tespit ettiğinde, bağımsız denetim kuruluşu ile görüşerek bağımsızlığı tehdit eden faaliyet veya işlemin iptal edilmesini isteyebilir.¹⁹⁷

Denetimde bağımsızlığın sağlanabilmesi için denetimin kalitesinin kontrolü de önemli bir husustur. Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünden yine sorumlu ortak baş denetçi sorumludur. Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü, ekip tarafından alınan önemli kararlar ile bağımsız denetim raporunun oluşumunda ulaşılan sonuçların objektif bir değerlendirmesi olup, sorumlu ortak baş denetçi ile tartışmayı, bağımsız denetim raporunun uygun olup olmadığı göz önüne alınarak finansal bilgilerin gözden geçirilmesini içerir. Bunun yanı sıra kontrol sırasında seçilen önemli kararlara ilişkin çalışma kağıtlarının incelemesi de yapılır. Kontrolün kapsamı, bağımsız denetim işinin karmaşıklığına ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtma riskine göre değişir. Kontrolün varlığı sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunu azaltmaz.¹⁹⁸

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının başlangıcında bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumu ölçüp değerlendirmeli ve bağımsız davranabilmesi için

¹⁹⁶ SPK, a.g.tb., Kısım 4, Bölüm 1, Madde 7, 2006

¹⁹⁷ a.g.tb.

¹⁹⁸ a.g.tb., Kısım 4, Bölüm 2, Madde13, 2006

müşteriyle çalışma şartları hususunda mutabakata varmalıdır. Denetimin başlangıcında gerçekleştirilen bu faaliyetlerin amacı, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim riskini makul bir seviyeye düşürebilmek için bağımsız denetim çalışmasını planlama ve gerçekleştirme becerisini olumsuz yönde etkileyebilecek olay ve durumları göz önünde bulundurduğu konusunda ilgilileri ikna etmeye yardım etmektir. Böylece Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının gerçekleştirilmesi için gerekli olan bağımsızlık ve beceriyi korumaktadır.¹⁹⁹

2.5.2.2. Uluslararası denetim standartlarında etik

Bilindiği gibi Etik, profesyonelliğin en önemli unsurudur²⁰⁰ Etik ilkelere uymanın temel hedefi aslında kurumsal unvanı koruyabilmektir. Toplumun gereksinim duyduğu bazı tutum, davranış ve hizmetlerle kuruma bağlılığı arttıran etik ilkler; profesyonelliğin temel prensiplerini oluşturan kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.²⁰¹

Geçmiş dönemlerde yaşanan tüm krizler hem batı ülkelerinde hem de sermaye piyasalarının yeni geliştiği ve yabancı şirketlerin de yavaş yavaş rekabetçi olduğu gelişmekte olan piyasalarda sadece denetimin etkinliğinin iyice gözden geçirilmesini değil aynı zamanda istihdam edilecek bireylerin sosyal sorumluluk ve etik gibi değerlere sahip olmasını gerekli kılmıştır.²⁰²

Etik ilkelerin söz konusu önemi nedeniyle Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”de üzerinde hassasiyetle durularak bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler ayrı bir başlık olarak ele alınarak; mesleki şüphecilik ve bağımsızlık kavramları bireysel düzeydeki ahlaki gelişim doğrultusunda detaylandırılmıştır. Bu bağlamda sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumlarının değerlendirilmesinden sorumlu tutulmuştur. Sorumlu ortak baş denetçi herhangi bir şekilde dikkatine sunulan

¹⁹⁹ SPK, a.g.tb.,Kısım 9 , Bölüm 1, Madde 3, 2006

²⁰⁰ Meigs, et.all, a.g.e., s. 46

²⁰¹ Macmillan, Flint, D., *Philosophy And Principles Of Auditing*, Basingstoke, London 1988 – ana introduction, ed. Sikka, Prem, *The British Accounting Review*, Volume 21, Issue 2, June 1989, Pages 200-202

²⁰² Kayacan, Murad, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler,” VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, V. Oturum, Antalya, 2005

hususları, bağımsız denetim kuruluşu içindeki diğer bağımsız denetçilerle de tartışarak yapılacak gerekli işlemleri belirlemektedir.

Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır:²⁰³

- a) Dürüstlük,
- b) Tarafsızlık,
- c) Mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik,
- ç) Güvenilirlik ve
- d) Mesleki davranış.

Standarda göre işletmelerde, dürüstlük ve etik davranış kültürünün oluşturulması için; kurum kültürünün uygun bir dille ilgililere iletilmesi, uygun kişilerin istihdam edilmesini, her seviyedeki işletme çalışanlarının etik kuralları kavrayabilmeleri amacıyla uygun bir şekilde eğitilmeleri ve önceden belirlenen objektif kurallar çerçevesinde terfi ettirilmeleri, çalışanların etik kurallara uyumunun izlenmesi ve uyumda başarısız olan çalışanların uygun yöntemlerle disipline edilmesi gerekmektedir.²⁰⁴

Yönetimden sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen etkin gözetim, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü yaratmasını sağlamada etkilidir. Bu şekilde etik kuralların geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve takip edilmesi sağlanmış olur.²⁰⁵

Bununla birlikte bağımsız denetçi de denetimin planlamasından denetim raporunun düzenlenmesine tüm denetim süreci boyunca gerek müşterisiyle olan ilişkilerinde gerekse müşterisinin kendinden önceki denetçisiyle iletişime geçerken söz konusu etik kurallar çerçevesinde hareket etmelidir.

Profesyonel Muhasebeciler veya Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Muhasebe Etik kuralları 4 ana bölümden oluşur. İlk bölüm başlangıç konularını içerir. Bunlar tanımlar, giriş bölümü, kamu yararı, mesleki hedef, temel prensipler ve kapsam'la ilgili konulardır. Takip eden 3 bölüm sırasıyla; Tüm muhasebe meslek

²⁰³ SPK, a.g.tb., Kısım 4, Bölüm 1, Madde:6, 2006

²⁰⁴ a.g.tb., Kısım 6, Bölüm 2, Madde:5, 2006

²⁰⁵ a.g.tb., Kısım 7, Bölüm 1, Madde:4, 2006

mensuplarınca uygulanacak genel kuralları, sadece kamu hizmeti gören (bağımsız) meslek mensuplarınca uygulanacak kuralları ve bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanacak, ancak bazı durumlarda da kamu hizmeti gören muhasebecilere de uygulanabilecek kuralları içerir.²⁰⁶

Muhasebe mesleği dünyada değişik kültür ve kuralların uygulandığı bir çevrede faaliyet gösterir. Ancak her ülke Uluslararası Etik Prensiplerinin temel felsefesini esas almalıdır.²⁰⁷ Muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi gereğince tüm kamuya karşı sorumlu olduğu bilinen bir gerçektir. Müşteriler, kredi kuruluşları, devlet, işveren, çalışan, yatırımcı ve finans dünyası kısaca ekonomik ve ticari düzenin sağlanmasında meslek mensuplarının objektif ve dürüst davrandıkları konusunda güvence oluşturulmuş olmalıdır. Bu güvence mesleğe kamu yararına olma sorumluluğu yükler. Kamu yararı, meslek mensubunun hizmet verdiği kişiler ve kurumların toplumsal refaha ulaşmasındaki katkısı olarak tanımlanır.

Muhasebe mesleğinin hedefleri; en yüksek seviyede profesyonel standartlarda hizmet görmek, en yüksek performans seviyesine ulaşmak ve genel olarak kamu yararını gözetmek olmalıdır. Bu hedeflere ulaşmak için de inandırıcı olmak, profesyonel davranmak, hizmet kalitesini sürekli arttırmak ve güvence vermek gerekmektedir.

Tüm meslek mensuplarına uygulanacak genel kuralların başında denetçilerin mesleki yeterliliğe sahip, gerçekçi, doğru ve tarafsız olması gelmektedir. Bu sayede denetçiler karşılaştıkları çıkar çatışmalarını engelleyebilirler. Çıkar çatışmalarının en büyüğü müşteri ve muhasebe mensubu arasında gerçekleşir. Bir müşterinin en çok önemseydiği konu ödeyeceği vergidir ve genelde müşteriler muhasebecilerini daha çok vergiyi ayarlayan kişiler olarak görürler. Ancak muhasebe meslek mensubu etik ilkeler doğrultusunda bunu önleyebilmelidir. Bir diğer çıkar çatışması da meslek mensupları arasında gerçekleşir. Meslek mensupları kendilerini tanıtırken; sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı, diğer meslektaşlarına iftira atmamalıdır. Bunun dışında sınır ötesi faaliyetlerde bulunan

²⁰⁶ Coşkun, Aslan, “Uluslararası Denetim Standartlarında Etik”, VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, V. Oturum, Antalya, 2005

²⁰⁷ International Federation of Accountants’ Ethics Committee, “Code of Ethics for Professional Accountants”, 2005, s:100, introduction and Fundamental Principles

meslek mensupları iki ülke arasında farklı etik ilkelerle karşı karşıya kaldığında IFAC ilkelerini temel alarak hareket etmelidir. Ayrıca meslek mensubu müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir.²⁰⁸

Serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar, genel kuralların daha ayrıntılandırılmış şeklidir. Bağımsızlık, mesleki yeterlilik, meslekle bağdaşmayan uygulamaları kapsamakla birlikte alınan ücretler, müşterinin şahsi paralarının meslek mensubunda bulunmasının getirdiği yükümlülükler, reklam ve teşvikler konularından da bahsedilmiştir. Yeni iş kurma veya iş değişikliği esnasında diğer meslek mensuplarıyla kurulacak iletişimin yasal ve ahlaki düzenlemeler çerçevesinde yapılması gerektiği üzerinde de durulmuştur.²⁰⁹

Bağımlı olarak çalışan meslek mensupları ise hem işverenlerine hem de mesleklerine karşı sadakatle yükümlüdür. Bağımlı çalışan muhasebeci, mesleki konularda, özellikle amir pozisyonunda ise ve altında çalışan başka muhasebeciler varsa, kendi yargı değerlerini oluşturma ve geliştirme yönünde meslektaşlarına yardımcı olma ve yetişmelerine özen gösterme sorumluluğunu taşır. Bağımlı çalışan meslek mensubundan yeterince bilgi veya deneyim sahibi olmadığı bir konu hakkında çalışması istenirse; muhasebeci kendi uzmanlık ve deneyim düzeyi hakkında işvereni aldatmamalı ve gerektiğinde bir uzman görüşü veya yardım istemelidir. Var olan bilgisini de tam, doğru ve mesleğe özgü biçimde sunmalıdır. Ayrıca kayıtlar ve belgeler, ticari, mali olaylar gerçeği yansıtacak şekilde tutulmalı, zamanında ve düzenli şekilde kayda alınmalıdır.²¹⁰

²⁰⁸ International Federation of Accountants' Ethics Committee, a.g.tb., 2005, s:100

²⁰⁹ International Federation of Accountants' Ethics Committee, a.g.tb., 2005, s:200

²¹⁰ International Federation of Accountants' Ethics Committee, a.g.tb., 2005, s:300

BÖLÜM 3

MUHASEBE DENETİMİNDE KURUMSAL YÖNETİMİN YERİ VE ÖNEMİ

3.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI VE KURUMSAL YÖNETİMİN ÖNEMİ

Son yıllarda kamu ve özel sektördeki yetersiz yönetim politikaları nedeniyle yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının etkisiyle kurumsal yönetim kavramı gittikçe önem kazanan bir olgu haline gelmiştir. Gelişmiş ülkeler, uluslararası finans kuruluşlar ve ilişkili organizasyonlar; şirketlere yatırım yapmadan veya kredi tahsis etmeden önce kurumsal yönetim uygulamalarına en az finansal performans kadar dikkat etmeye başlamışlardır.²¹¹ Küreselleşme sürecinde işletmeler de değişen piyasa koşullarına uyum sağlayabilmek ve rekabet avantajı sağlayabilmek için kurumsal yönetim uygulamalarına ağırlık vermeye başlamışlardır.

Kurumsal yönetim pek çok farklı şekilde tanımlanmakla birlikte tek bir tanımla ifade edilmeye çalışıldığında, kurumsal yönetim; işletmelerin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirmeye yardımcı olan²¹², stratejik yönetimden sorumlu üst yönetimin görevini yerine getirirken kar elde etme ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumak amacının yanında, hissedarların, yöneticilerin ve çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, devlet vb. diğer paydaşların haklarının da önemsendiği²¹³ birlikte yönetime dayanan bir anlayıştır.²¹⁴

Kurumsal yönetim, küresel etkili skandallar sonrasında ilk kez ABD’de ortaya çıkan bir kavram olup, şirket faaliyetlerinde şeffaflık, adil olma, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin hakim olmasını öngörmektedir.²¹⁵

²¹¹ SPK, “2001 – 2006 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim İlkeleri (Corporate Governance Principles) (4.7.2003), Mayıs 2006, s:31

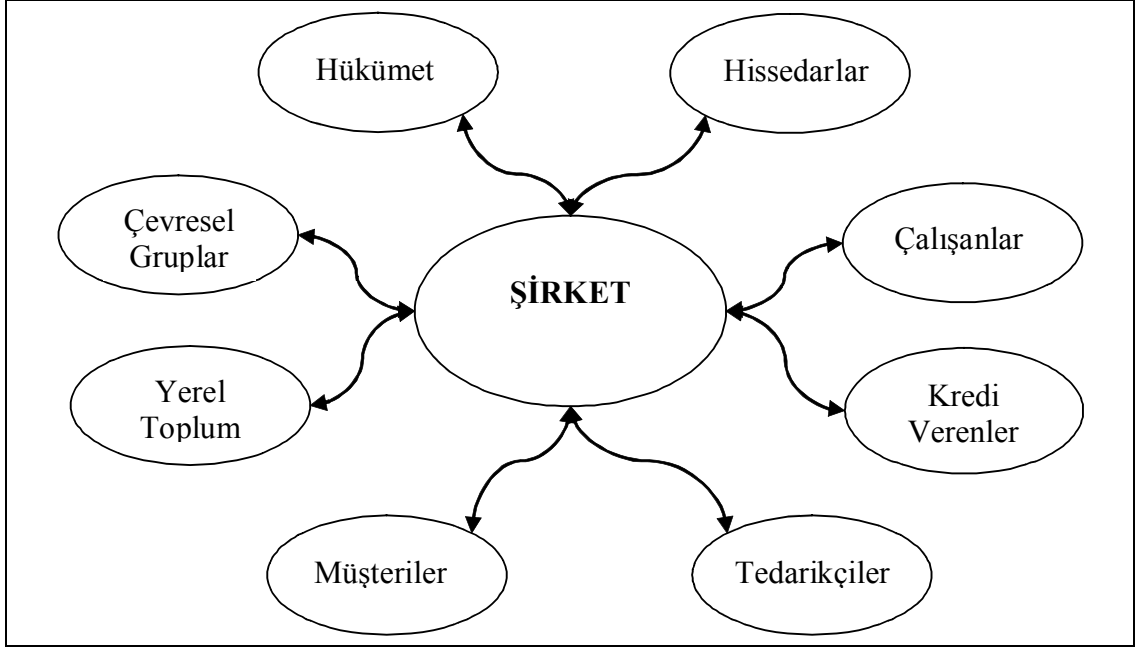
²¹² Özilhan, Tuncay, “Kurumsal Yönetim; Türkiye’de İş Hayatının Değişen Çehresi Konulu Konferansı – Açılış Konuşması”, İstanbul, 2002

²¹³ Millstein, I.M.et.All, *Corporate Governance – Improving Competitiveness And Access To Capital In Global Markets*, Paris :OECD Publications, 1998, s.27

²¹⁴ <http://spk.gov.tr> (02.05.2007)

²¹⁵ Quievreux, Christophe, “The Requirements of the Sarbanes-Oxley Act are Making Internal Audit A Critical Function for Dealing with Corporate Governance Issues”, The 2003-ECIIA European, Conference of Internal Auditing, Hotel President WTC, Brussels, 16&17 October 2003, s.8

Şekil 3.1: Şirket ve Menfaat Sahipleri



Kaynak: Çolpan, Aslı, "Kapitalizmin Evrimi Ve Kurumsal Yönetim Teorileri", Kurumsal Şirket Yönetimi, Ed. Aktan, C.Can, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi no: 4, Yay. No:196, Ankara, 2006, s:49

Kurumsal yönetim uygulamaları; şirketlerin, finansal piyasalardan fon sağlayabilmelerini, faaliyetlerini etkin bir şekilde ve kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirebilmelerini, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemelerinin getirdiği yükümlülükleri ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilmelerini sağlamaya yönelik kanunlar, düzenlemeler ve özel sektör uygulamalarından oluşur.²¹⁶

Kurumsal yönetimin amacı şirket sahiplerinin kar etme eğilimleri nedeniyle oluşan ve topluma zarar verebilecek düzeye varan sapmaları denetim altında tutmaktır.²¹⁷ Kurumsal yönetim ile birlikte şirketlerin keyfilikten uzak, hukuka ve kurallara bağlı olarak şeffaf yönetilmesi; şirketlere yatırım yapanların, kendilerini daha güvende hissetmelerini sağlamaktadır.²¹⁸

²¹⁶ Küçüksözen, Cemal - Küçükkocaoğlu, Güray, "Kurumsal Şirket Yönetimi'nde Finansal Tabloların Rolü" Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı 16, Ankara, Eylül 2005, s.3

²¹⁷ Şenturan, Şermin, "Basel II Standartları ve KOBİ' lerde Kurumsal Yönetişim", muhasebe ve denetime bakış, yıl:6, sayı:20, (45 – 55) 2006, s:50

²¹⁸ Shleifer, Anderi - Robert, W. Vishny: "A Survey of Corporate Governance", Journal of Finance, 52/2, June 1997, (735 – 780), s. 736

Ulusal ekonomilerin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akışkanlığının artması şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliğinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içerisinde Murahhas yönetici unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi faktörler kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur.²¹⁹

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen “Kurumsal Yönetim: Uluslararası Piyasalara Ulaşmak ve Rekabet Edilebilirliğin Artırılması” adlı rapor kurumsal yönetim alanında atılan önemli bir adım olmuştur. Raporda özetle kurumsal yönetimin girişimcilik, ekonomik büyüme ve istihdam üzerindeki artan önemi açıklanmıştır. İş sektörü kurumsal yönetim danışmanları, OECD’ye verdikleri raporlarında; hükümetlerin hızla değişen durumlar karşısında gerçekleştirilen kurumsal yönetim uygulamalarına, yatırımcıların ve işletmecilerin uyum sağlayabilmesi için onlara yol gösterebilecek düzenleyici bir çerçevenin oluşturulmasında önemli ve belirgin sorumluluklarının var olduğunu vurgulamıştır.²²⁰

Kurumsal yönetime ilişkin çalışmalar esas olarak ABD ve İngiltere’nin hukuk sistemlerinde gelişmeye başlamıştır. İş dünyasında göz önüne çıkması ise henüz yenidir.²²¹ Gelişmekte olan ülkelerdeki işletmeler, kabuklarından yeni çıkmaya başlamışlardır. Gelişmiş ülkelerde ise kurumsal yönetim anlayışı günümüzde tavsiyeden çok bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir.

İşletmelerin büyüme sürecine paralel olarak artan kurumsal yönetim ihtiyacının ana kaynağı sermayedarlar ve yöneticiler arasındaki ilişkilerdir. Başlangıçta sadece bir şahsın veya ailenin idare ettiği geleneksel işletmelerin büyümesiyle birlikte yönetimde sıkıntılar yaşanmaya başlanmıştır ve sermayedarlar uygun yöneticiyi bulma arayışına girmişlerdir. Bununla birlikte çok ortaklı olmak da zorunlu hale dönüşmüştür. Ancak

²¹⁹ Baraz, Barış, “Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir’de Bir Araştırma”, 3.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, Kasım 2004, Bildiri Kitabı, (763 – 772),s: 764

²²⁰ OECD, “Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets: A Report to the OECD by the Business Sector Advisory Group on Corporate Governance”, www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,en_2649_37439_1934092_1_1_1_37439,00.html, 30.04.2007

²²¹ Çolpan, Aslı, “Kapitalizmin Evrimi Ve Kurumsal Yönetim Teorileri”, Kurumsal Şirket Yönetimi, Ed. Aktan, C.Can, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi no: 4, yay.no:196, Ankara, 2006, s:49

geleneksel yapılarından kurtulamayan bu şirketlerde zamanla yöneticiler; şirket menfaatlerinden çok kendi menfaatlerini düşünmeye ya da sermayedarların şahsi çıkarlarına göre hareket etmeye başlamışlar ve çeşitli skandalların ortaya çıkmasına neden olmuşlardır. Bu skandallar sonrasında ülkeler; kurumsal yönetimi, şeffaflık ve uzun dönemde istikrar sağlanması için en uygun çözüm yolu olarak görmeye başlamışlardır. Kurumsal yönetimin bu anlamda bir zorunluluk olduğunu geleneksel yönetim ile kurumsal yönetim anlayışını karşılaştırarak daha net anlayabiliriz.

Tablo 3.1: Geleneksel Yönetim İle Kurumsal Yönetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Geleneksel Yönetim	Kurumsal Yönetim
Şirketin sahibi hem yönetici hem denetçidir. Kuvvetler birliği vardır.	Şirketin sahipliği, yönetimi, denetimi birbirinden ayrılmıştır.
Şirketin sahip ve yöneticileri, şirketi kendi kararlarıyla yönetirler.	Şirketin yönetiminde kurallar hakimdir.
Şirketin sahip ve yöneticilerinin sorumluluklarının hukuki çerçevesi tam olarak çizilmemiştir.	Şirketin sahip ve yöneticileri; şirkete ve paydaşlara karşı doğrudan sorumludurlar.
Şirket sahibinin hesap verme yükümlülüğü yoktur. Yöneticiler de sadece şirket sahibine hesap vermektedir.	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara hesap vermek zorundadırlar.
Şirket sahibi arzu ettiği bilgileri kamuya açıklar.	Tüm şirketin faaliyetleri şeffaflık içinde yürütülür
Yönetim ve denetim kurulu üyeleri şirketin sahibi tarafından atanır. Dolayısıyla tam anlamıyla bağımsız oldukları söylenemez.	Yönetim ve denetim kurulu üyesi olabilmenin bazı şartları vardır ve bu kurulların bazı üyeleri şirketle hiç çıkar ilişkisi olmayan kişiler arasından seçilir.

Kaynak: Aktan, C. Can, “Kurumsal Şirket Yönetimi”, SPK Yayınları, Kurumsal Araştırmalar Serisi no:4, yay no: 196, Ankara, 2006, s.9

Yaşanan tüm skandalların ve geleneksel işletmelerin yarattığı güvensizlik ortamının etkisiyle ABD’de kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmek için Sarbanes-Oxley yasası yürürlüğe konmuştur. Benzer şekilde Almanya’da kurumsal yönetim ilkeleri yasalaştırılarak uygulanması zorunlu hale getirilmiş, Japonya’da şirketler hukuku gözden geçirilerek kurumsal yönetim anlamında yeniden düzenlenmiş, Rusya’da ise kurumsal yönetim ilkeleri belirlenerek kamuya açıklanmıştır. Günümüzde sadece Batı ekonomilerinde değil, Singapur, Hong Kong, Güney Kore gibi ülkelerde de bu yaklaşım kullanılmaya başlanmıştır²²². Günümüzde bu konudaki çalışmalar yoğun ve birbirine entegre bir şekilde devam etmektedir. Bu konuda Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımı ile birlikte oluşturduğu Global Kurumsal Yönetim Forumu öncü rolü oynamaktadır²²³. Dünya bankası ve OECD tarafından desteklenen forum; kuruluşlarına ait çerçeveler belirleyebilen ve kurumsal yönetim uygulamalarının arttırılmasını hedefleyen küresel ve yerel girişimleri ilerletmek için çalışmaktadır. Ayrıca forum, uluslararası kalkınma planlarının çerçevesinde sürdürülebilir ekonomik büyüme ve yoksulluğun azaltılmasını amaçlamaktadır.²²⁴

AB’ ye uyum sürecinde Türk işletmelerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerinin, yabancı kuruluşların Türkiye’deki yatırımlarının önünün açılmasının ve diğer işletmeler karşısında rekabet gücü elde edebilmesinin tek yolu; geleneksel ahabap-çavuş yönetim anlayışının terk edilerek kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmaya başlanmasıdır.²²⁵

Finans sektörü de dahil olmak üzere, her alanda ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağımlılığı artmaktadır. Bu bağımlılık sonucu hız kazanan sermaye hareketleri nedeniyle kurumsallaşamayan şirketler yok olmaya mahkumdur. Çünkü kurumsal yatırımcılar güven ve istikrar aramaktadırlar. Güven ortamındaki en ufak bir dalgalanma ise ekonomik bağıllık ile birlikte iyice hassaslaşan piyasalarda çok büyük

²²² Büyük, Sedef Seçkin, “İyi Yönetim Savaşçıları”, Capital, 7 Ekim 2003, s.2.

²²³ Uyar, Süleyman, “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi” Mali Çözüm, Sayı:63, Haziran 2003, s.2

²²⁴ IFC, “Global Corporate Governance Forum”, <http://www.gcgf.org>, 30.05.2007

²²⁵ Özdemir, Lütfiye, “Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi: Van İli Örneği” 3.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, Kasım 2004, Bildiri Kitabı, (739 – 749),s: 740

etkilere neden olabilmektedir.²²⁶ Bu nedenle gerek kamu sektörü gerekse özel sektör, yatırımcıların güvenini koruyabilmek amacıyla şeffaflığın ve kontrol edilebilirliğin geliştirilmesini sağlayabilen başarılı kurumsal yönetim uygulamalarına sahip olmak durumundadırlar.²²⁷ Yatırımcılar artık kurumsal yönetim ilkelerini uluslararası alanda yatırım yapılması için karar alma sürecinde belirleyici unsur olarak görmeye başlamışlardır.

Hukuki alt yapı 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 boşluğun yeni yasal düzenlemelerle giderilmesi de zaman almaktadır. Özellikle köklü ve radikal değişikliklerin söz konusu olduğu durumlarda, bu süreç daha da uzayabilmektedir. Karlılığı ve şirket değerini en yüksek seviyeye çıkarmak için oluşturulan²²⁸ kurumsal yönetim düzenlemeleri ise bu noktada piyasa katılımcıları ve şirket ile ilgili diğer kesimler için bir pusula görevi üstlenmektedir. Yasalarda, zaman zaman genellemelere gidilmekte ve bazı durumlarda ayrıntılı düzenlemelere yer verilememektedir. Kurumsal yönetim düzenlemeleri ise bu genellemeler ile uygulamalar arasındaki boşlukları doldurmaya çalışmaktadır. Kurumsal yönetim düzenlemeleri yasalara göre daha esnektir. Bu düzenlemeler, iş hayatının gerçeklerine ve piyasalardaki gelişmelere bağlı olarak belli aralıklarda gözden geçirilebilir ve yeniden kurgulanabilir²²⁹.

Ekonomik kalkınmanın hızlandırabilmesi de özellikle pek çok ülkede uygulanan yoğun özelleştirme programları ve gelişen rekabet politikaları ile ekonominin temeline yerleşen özel sektördeki başarılı bir kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasına bağlıdır.²³⁰ Günümüzde işletmeler geleneksel aile şirketleri yapısından uzaklaşarak hızlı büyüyen, yüksek başarı düzeyine ulaşan, yatırımcıların ilgisini çekebilen ve patent, marka gibi maddi olmayan duran varlıklara bağlı olarak faaliyette bulunan işletmeler

²²⁶ Stone, Andrew, Hurley K, Khemani R.S., “The Business Environment and Corporate Governance: Strengthening Incentives for Private Sector Performance”, Business Environment Group, Private Sector Development Department, The Worldbank Group, 1998, s. 3

²²⁷ Emerging Markets Committee, “Causes, Effects And Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulance in Emerging Markets - Interim Report”, IOSCO, 1998, s.72.

²²⁸ Stone, Andrew, Hurley K, Khemani R.S, a.g.m. s. 3.

²²⁹ Uyar, a.g.m., s.3.

²³⁰ Stone, Andrew, Hurley K, Khemani R.S, a.g.m. s. 2.

haline gelmiştir. Bu büyüme sonucunda şirket hedeflerinin doğru olarak belirlenebilmesi ve şirket performans denetiminin tam sonuç verebilmesi için de kurumsal yönetime ihtiyaç duyulmaktadır.²³¹

Kurumsal yönetim yaklaşımının sağlayacağı faydalar şunlar olabilir²³²:

- Şirketin üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkileri dilediği gibi kullanmasının önlenmesi ve diğer paydaşların haklarının korunması,
- Şirket faaliyetleri ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması,
- GKGMİ ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gibi standartlar başta olmak üzere çeşitli standartlar ve yönetim alanında kabul edilen standartların da şirketler tarafından uygulanmasının cesaretlendirilmesi,
- Hem yönetim ile ilgili yasal yükümlülüklerin hem de ortak kurumsal yönetim uygulamalarının yatırımcılara daha kolay anlatılmasının sağlanması,
- Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin performanslarını değerlendirmeyi kolaylaştırması,
- Sermaye piyasası mevzuatında ve şirketler hukukunda yapılması gerekli değişiklikler için zemin hazırlaması,
- Yönetim uygulamalarının, mevcut çıkar çatışmalarından mümkün olduğunca soyutlanarak, yasalara, piyasa kurallarına ve yönetim biliminin temel prensiplerine uygun olarak gerçekleştirilerek daha çağdaş bir seviyeye çıkması,
- Şirketlerin, yerli ve yabancı, bireysel ve kurumsal yatırımcılardan finansman temin etmede daha fazla ilgi çekmeleri, uluslararası düzeyde rekabet avantajına sahip olmaları²³³

²³¹ Şehirli, Kübra, “Kurumsal Yönetim”, SPK Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Sayı:55-3, 1999, s.15.

²³² Uyar, a.g.m., s.4.

²³³ SPK, “2001 – 2006 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim İlkeleri (Corporate Governance Principles) (4.7.2003), Mayıs 2006, s.32

- Şirketlerin, yurt içinde ve yurt dışında tanınmışlık düzeylerini artırmaları ve dünya piyasalarına daha kolay uyum sağlamaları, menkul kıymetlerinin yabancı piyasalarda işlem görmesi,

3.2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Kurumsal yönetimin evrensel kabul ve geçerliliği olan ana ilkeleri eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluktur. SPK' nın yayınladığı kitapta ise ilkeler daha değişik şekilde ifade edilerek; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölüme ayrılmıştır.²³⁴ Bu ilkeler ışığında kurumsal yönetim; şirketin en yüksek performansı göstermesini, en karlı, en başarılı ve en rekabetçi olmasını hedefler.

Kurumsal Yönetim İlkeleri, şirketlerin faaliyetlerini uluslararası standartlarda sürdürebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslararası finans kaynaklarından daha rahat ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine yöneliktir.²³⁵

1995 yılında ABD'de başlıca kurumsal yatırımcılar, yatırım temsilcileri, büyük şirketler, finansal aracılık kuruluşları ve üniversite temsilcileri Uluslararası Yönetişim Bilgi Ağı'nı (ICGN) kurmuştur. Bu kuruluş işletmelerin rekabet güçlerini artırmak, fon akışlarını etkinleştirmek, fon sahiplerini korumak için işletmelerin uyması gereken başlıca "kurumsal yönetim ilkeleri"ni belirlemişlerdir. Bu ilkeler 1999'da OECD'ye üye 29 ülke tarafından da benimsenmiş ve "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" adı altında kabul edilmiştir. Türkiye Sanayici İş Adamları Derneği (TUSİAD) bu ilkeleri 2000 yılında Türkçe' ye çevirmiştir.²³⁶ OECD kurumsal yönetim ilkeleri; hissedarların hakları, hissedarlara hakkaniyet ölçüsünde davranılması, şirketteki çıkar gruplarının rolü, açıklama ve şeffaflık ile yönetim kurulunun sorumluluklarıyla ilgili beş ana bölümden oluşmaktadır. Hissedarlarını çıkarlarını güvence altına alan OECD

²³⁴ Kurumsal Yönetim Derneği & Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, "Kurumsal Yönetim İlkeleri", Yayın no. KYD-Y/2005-01-01, İstanbul, 2005, s.3

²³⁵ SPK, "Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi Sonuçları (Hisse Senetleri İMKB'de İşlem Gören Şirketlere Uygulanmıştır)", Ankara, 2004, s:2

²³⁶ Baraz, a.g.m.,s. 764

ilkelerinin, ilk planda İngiltere ve ABD'deki kurumsal yönetim modellerinin gölgesinde şekillendiği belirtilmelidir.²³⁷

2003 yılında ise SPK tarafından hem Türkçe hem İngilizce olarak Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi yayınlanmıştır. Rehberin hazırlanmasında başta OECD'nin Kurumsal Yönetim İlkeleri olmak üzere birçok ülkenin düzenlemeleri incelenmiştir. Rehber, 2005 yılında düzeltilerek tekrar yayınlanmıştır.

Pek çok ülkede giderek yaygınlaşarak uygulanan kurumsal yönetim ilkeleri, halka açık şirketlere yönelik olmakla beraber bunların dışında kalan şirketleri de ilgilendirmektedir. Zira halka açık olsun veya olmasın iyi yönetilmeyen şirketlerin ülke ekonomisine verecekleri zarar aynı olacaktır²³⁸ İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmaması isteğe bağlıdır. Ancak, bu 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 bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamaya, yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi ve ayrıca kamuya açıklanması gerekmektedir.²³⁹ İlkeler mevcut düzenlemelerin şu an için ilerisinde prensipler içermektedir. Yol gösterici nitelik taşıyan bu ilkeler mevcut mevzuatta ve uygulamalarda kurumsal yönetim konusunda oluşan eksiklikleri gidermektedir.²⁴⁰

3.2.1. Pay Sahipleri

Kurumsal yönetimin ilk ilkesi, “pay sahipleri” ilkesidir. Bu ilkenin kapsamında pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olmaları konusundaki prensipler yer almaktadır. Pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme, genel kurula katılım ve oy verme, kar payı alma ve azınlık hakları ile birlikte pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı

²³⁷ Gürbüz, A.Osman, Erginçan Yakup, *Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 18

²³⁸ Akyel, Nermin ve Karaca, Nevran, “Bağımsız Denetim Açısından Etik Ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, Mali çözüm sayı:72, (242 – 254), İstanbul, 2005, s:252

²³⁹ SPK, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, Ankara, 2005, s.4, http://www.spk.gov.tr/ofd/KurumsalYonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri.pdf, 30.05.2007

²⁴⁰ Kayacan, Murad, “Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi Ve Ülkemize Yansımaları”, Kurumsal Şirket Yönetimi, Ed. Aktan, C.Can, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi no: 4, yay.no:196, Ankara, 2006, s. 91

olarak tutulması, payların serbestçe devri ve satışı konuları bu ilkede ele alınmaktadır.²⁴¹

Adalet ve eşitlik bu ilkenin temelini oluşturmaktadır. Şirkette azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil olmak üzere tüm ortaklara eşit muamele yapılmalıdır. Tüm hissedarlar aynı oy hakkına sahip olmalı ve adil muamele görmelidir.²⁴² Bu ilke; şeffaflık temelinde iyi yönetim ve denetimle menfaatlerin ideal bir noktada uyuşturulması anlamını taşımaktadır.²⁴³

Pay sahipleri; sermayedar olarak ekonomik anlamda şirket malvarlığının mülkiyetine sahip olduklarından şirketlerin yapısı içinde önemli bir yere sahiptir. Malvarlıksal hakları olduğu kadar, yönetsel hakları da bulunmaktadır. Ülkemiz açısından konuya bakıldığında, pay sahiplerinin haklarını kullanmakta etkin olamadıkları, şirket yönetimi ile yeterli düzeyde iletişim ve etkileşim içinde bulunamadıkları genel olarak kabul edilmekte, pay sahiplerinin hakları ile ilgili düzenlemelerde çeşitli eksiklikler olduğu hususunda da görüş birliği bulunmaktadır. Bu durum mevzuatımız ile OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri arasında farklılıklar doğmasına yol açmaktadır. Bu nedenle İlkeler hazırlanırken, mevzuatımız ile OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri arasındaki uyumu en üst düzeyde sağlayacak esaslar belirlenmeye çalışılmış; bu ilkeleri benimseyecek şirketlerin esas sözleşme ve iç düzenlemelerinde pay sahiplerinin haklarını geliştirecek ve koruma altına alacak hükümlere yer vermeleri önerilmiştir.

Kurumsal Yönetim İlkelerinde pay sahiplerine ilişkin belirlenen prensipler aşağıdaki gibi sıralanabilir;²⁴⁴

- 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

²⁴¹ SPK, a.g.w., s.4

²⁴² Aktan, a.g.e. s.17

²⁴³ Demirbaş, Mahmut ve Uyar, Süleyman, *Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Denetim Komitesi*, Güncel Yay., İstanbul, 2006, s:24

²⁴⁴ SPK, a.g.w., s.7

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 alınmıştır.

- Genel kurulun etkinliği artırılmış ve önemli kararların ancak genel kurulda alınması yönünde düzenleme yapılması tavsiye edilmiştir.
- Oy hakkının etkinliği artırılmış, payın serbestçe dolaşımı önündeki engelleri giderici nitelikte prensipler belirlenmiş ve pay sahipliğine ilişkin kayıtların güvenli bir şekilde tutulması ve periyodik olarak güncellenmesinin sağlanması tavsiye edilmiştir.

3.2.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Kurumsal yönetimin ikinci ilkesi, “kamunun aydınlatılması ve şeffaflık” ilkesidir. Bu ilkenin kapsamında; şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası kuralları oluşturmaları ve bu kurallar bütününe sadık kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik prensipler belirlenmiş olup dünyadaki güncel gelişmeler ve ülkemiz koşulları göz önünde bulundurularak periyodik mali tablo ve raporlarda yer alacak bilgiler bir standarda bağlanmıştır.²⁴⁵

Kurumsal yönetim anlayışı içinde şeffaflık; işletmenin finansal performansı, yönetimi ve hissedarlık yapısı hakkında kamunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz, kolay anlaşılır ve güvenilir olması, kamunun bilgilere kolay erişilebilmesi anlamına gelmektedir.²⁴⁶ Şirket, kamuya açıklamada bulunurken, mümkün olan en basit kavram ve terimleri kullanır, ikilem yaratacak belirsiz ifadelerden kaçınır. Teknik terim kullanması gereken yerlerde ise açıklamaları da beraberinde verir. Kamuya açıklanan bilgiler tarafsız olmalıdır. Şirketle ilgili tarafların bir veya birkaçının bilgi alma ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde yapılan açıklamalardan kabul edilemez. Şirketler kendi aleyhlerine sonuçlar doğurabilecek bile olsa açıklanması gereken bilgilerin açıklanmasında tereddüt etmemelidir. Ancak kamuya açıklanan şirket

²⁴⁵ SPK, a.g.w., s.5

²⁴⁶ Demirbaş ve Uyar, Süleyman, a.g.e., s.22

bilgilerinin de ticari sır kapsamında olmaması ve şirketin rekabet gücünü engelleyerek zararına neden olabilecek sonuçlar doğurmaması gerekmektedir.²⁴⁷

Kamuya açıklanacak bilgiler; yıllık ve ara dönem mali tablolar ile yıllık ve ara dönemler itibarıyla hazırlanacak bağımsız denetim raporu, sermaye yeterliliği tabloları ve benzeri raporlar gibi periyodik mali tablo ve raporların içinde yer alabileceği gibi, bunlardan bağımsız ayrı bir rapor olarak yönetim kurulunun yorum ve analizini de içeren ayrı bir rapor içinde de yer alabilir.²⁴⁸ Ancak bu bilgilerde şeffaflığın tam olarak sağlanabilmesi için öncelikle IAS'ın uygulanması şarttır.²⁴⁹

Özellikle son dönemde yaşanan skandallar şeffaflık konusunun önemini açıkça ortaya koymuştur. Finansal bilgilerdeki eksiklikler veya hileler nedeniyle şeffaflık tam olarak sağlanamadığından erken uyarı sistemleri etkin olarak işlememekte ve gereken önlemler zamanında alınamamakta dolayısıyla yeni krizlerle karşılaşılabilir.²⁵⁰

3.2.3. Menfaat Sahipleri

Kurumsal yönetimin üçüncü ilkesi “menfaat sahipleri” ilkesidir. Menfaat sahibi, işletmenin hedeflerine ulaşmasında ve faaliyetlerinde herhangi bir ilgisi olan kimse, kurum veya çıkar grubu olarak tanımlanmaktadır. Şirketle ilgili menfaat sahipleri pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve hatta şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini de içerir. Bu ilke şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine açıklık getirmektedir.²⁵¹ Bu ilkede açıklanan hesap verme sorumluluğu, kendilerine kaynak tahsis edilenlerin ya da yetki sahibi kişilerin bu kaynak ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme sorumluluğu olarak özetlenebilir.²⁵²

Menfaat sahipleri şirketin iyi bir şekilde yönetilmesinden ve sermayenin korunmasından yarar sağlarlar. Dolayısıyla şirketin durumu hakkında tam olarak

²⁴⁷ SPK, a.g.w., s.20

²⁴⁸ a.g.w.

²⁴⁹ Uzay, Şaban, a.g.m, s.239, 2004

²⁵⁰ Demirbaş ve Uyar, a.g.ke., s.22

²⁵¹ SPK, a.g.w., s.5

²⁵² Gülen Fikret, “Hesap verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar”, www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_anasayfa.php, 12.05.2007

bilgilenmeleri için şirket faaliyetlerinin, kamuyu aydınlatma ilkeleri çerçevesinde dürüst, güvenilir ve kamuya açık olması gerekmektedir. Bu anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, menfaat sahipleri için önemlidir. Ayrıca şirketin, menfaat sahipleri ile işbirliği içerisinde olması kendi yararına. Bu nedenle menfaat sahiplerinin mevzuat, karşılıklı anlaşma ve sözleşmelerle elde ettikleri haklarına saygı duymalı ve bu hakları korumalıdır.²⁵³ Menfaat sahipleri ile şirket arasında oluşabilecek hiçbir çıkar çatışması da bu haklara engel olmamalıdır. Ayrıca karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişiler ortaya çıkan sonuçlardan sorumludur ve menfaat sahiplerine hesap vermek zorundadır.

Ülkemizde menfaat sahiplerinin hakları genellikle mevzuat (Borçlar Kanunu, İcra-İflas Kanunu, İş Kanunu vb.) ile korunmaktadır. Bu nedenle, genel olarak, menfaat sahiplerine ilişkin konulara kurumsal yönetimle ilgili düzenlemelerde ayrı bir bölüm olarak yer verilmediği görülmektedir. İlkelerde 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.²⁵⁴

3.2.4. Yönetim Kurulu

Kurumsal yönetimin dördüncü ilkesi “yönetim kurulu” ile ilgili ilkesidir. Bu ilkenin kapsamında yönetim fonksiyonları, 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.²⁵⁵ Bu ilkeye göre yöneticilerin karar ve eylemleri; ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygun olmalıdır.²⁵⁶

Yönetim kurulu bir şirketin stratejik karar alma, temsil ve en üst seviyede yürütme organıdır. Yönetim kurulu şirketin piyasa değerinin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasını hedeflerken; şirket işlerini, pay sahiplerinin uzun vadeli ve

²⁵³ SPK, a.g.w., s.32

²⁵⁴ SPK, a.g.w., s.32

²⁵⁵ SPK, a.g.w., s.5

²⁵⁶ Aktan, a.g.e s:12

istikrarlı bir kazanç sağlamasını temin edecek şekilde yürütür. Bunu yaparken de şirketin çıkarları ile pay ve menfaat sahipleri arasındaki hassas dengeyi gözetererek yerine getirirler. Yönetim kurulu üyeleri, şirket hakkındaki gizli ve ya ticari sır niteliğindeki bilgileri, kendi, eşleri ve üçüncü kişilerin çıkarları için kullanamazlar. Görevini tam olarak yerine getirmemeleri nedeniyle şirketi zarara uğratan yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler sebep oldukları zararı şirkete ödemelidirler.²⁵⁷

Yönetim kurulu, karar alma, yürütme ve temsil görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak şekilde oluşturulur. Yönetim kurulu üyelerinin yetenek, deneyim düzeyleri ve bağımsızlık derecesi, yönetim kurulunun performans düzeyini ve başarısını belirlemektedir. Yönetim kurulu çalışmalarını daha sağlıklı yürütebilmek için komiteler oluşturabilir. Bu komitelerin oluşumu, yapısı ve çalışma ilkeleri, yönetim kurulunun daha sağlıklı bir şekilde çalışmasına yardımcı olur. Komitelerin başkanları bağımsız yönetim kurulu üyelerinden seçilmelidir.²⁵⁸

Yönetim kurulunda bağımsız üye sayısı ne kadar fazlaysa kurumsal yönetim o kadar doğru uygulanıyor demektir. Çünkü bağımsız üyeler tüm pay ve menfaat sahiplerinin çıkarlarını önde tutabilmektedirler. Ancak her ülke bunu farklı şekilde uygulamaktadır. Ülkemiz uygulamaları da dikkate alınarak, İlkelerde bağımsızlığa ilişkin kriterlere yer verilmiş ve yönetim kurulunun sayısının ikiden az olmamak üzere, en az üçte birinin bu kriterleri sağlayan bağımsız üyelere oluşması tavsiye edilmiştir²⁵⁹

Yönetim kurulu ve yöneticiler şeffaf bir şekilde performans değerlendirmesine tabi tutulmalı ve ödüllendirme veya göreve son verme bu esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini kasten veya ihmal yüzünden yerine getirmemeleri durumunda müteselsilen sorumlu olacakları da belirtilmiştir.²⁶⁰

²⁵⁷ Kayacan, a.g.e., s. 92

²⁵⁸ SPK, a.g.w., s.37 – 38

²⁵⁹ a.g.w., s.37

²⁶⁰ Kayacan, a.g.e., s. 93

3.3. TÜRK İŞLETMELERİNİN KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik yeniden yapılanma sürecinde şirketler köklü değişikliklere uğramaktadır. Başarıya ulaşmak için tüm çıkar gruplarını ve gelecek nesilleri düşünerek hareket etmesi gereken ülkemizdeki şirketlerin, bu yeni dönemde uluslararası piyasalarda yer edinebilmeleri içinse kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinin gerekliliğine inanılmaktadır.²⁶¹ Bilindiği gibi Türkiye' de ekonominin temellerini aile şirketleri oluşturmaktadır. Ancak bu şirketlerin üçüncü kuşağa ulaşma oranının sadece %15 – 20'lerde olduğu düşünüldüğünde bu şirketlerin varlıklarını koruyabilmeleri ve süreklilikleri için kurumsallaşmaları gerekmektedir.²⁶²

Kurumsal yönetime ilişkin çalışmaların henüz çok yeni olduğu ülkemizde konuyla ilgili ilk çalışmayı “kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi” ile 2002 yılında TUSİAD yapmıştır. Daha sonra SPK 2003'de “Kurumsal yönetim ilkeleri” adlı çalışmayı yayınlamıştır. SPK bu ilkeleri belirlerken AB direktiflerini ve Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü (IOSCO) prensiplerini esas almış olup tüm ülkeler için tek tip bir düzenlemenin yalnızca ideal bir dünyada gerçekleşebileceği gerçeğini göz önünde bulundurarak uluslararası entegrasyona ilişkin düzenlemeleri yaparken ülke koşullarını da dikkate almıştır.²⁶³

Türk işletmeleri, diğer gelişmekte olan ülkelerle karşılaştırıldığında kurumsal yönetim uygulamaları açısından oldukça zayıf kalmaktadır. 2003 yılında Uluslararası Saydamlık Örgütü'nün Dünya Bankası, Dünya Ekonomi Forumu, Siyasi ve Ekonomik Risk Danışmanlığı gibi bağımsız uluslararası araştırmacı gruplara yaptırdığı “yolsuzluk algılama endeksi” sonuçlarında Türkiye'nin derecesinin 3.1 olması ve 133 kişilik listede 77. sırada bulunması da bunun kanıtıdır.²⁶⁴ 164 000.000.000 dolarlık fon büyüklüğü ile Dünya'nın en büyük kurumsal yatırımcıları arasında yer alan CAIPERS da, yaptığı

²⁶¹ TUSİAD, *Kurumsal Yönetim Ve En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı Ve İşleyişi*, Lebib Yay. A.Ş., 12 / 336, İstanbul, Aralık 2002, s. 10

²⁶² Demirbaş ve Uyar, a.g.e., s:76

²⁶³ Cansızlar, Doğan, “Kurumsal Yönetim Konferansı (açılış konuşması)”, İstanbul, 2003, s.2

²⁶⁴ Hürriyet Gazetesi, “Bankalar Hortumlandı ‘Temizlik Ligi’nde 13 Basamak Daha İndik” 8 Ekim 2003 <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?viewid=321096> (15.04.2007)

değerleme sonucunda 2004 yılında Türkiye’yi yatırım yaptığı ülkeler listesinden çıkarmıştır.²⁶⁵

Son yıllarda ise birçok şirkette kurumsal yönetim konusunda olumlu adımlar atılmıştır. Bunun yanında uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının da kabul edilmesiyle birlikte 2006 yılında yolsuzluk algılama endeksinde Türkiye’nin derecesi 3,8’e yükselmiş ve Türkiye 60. sıraya yerleşmiştir.²⁶⁶ 2005 yılında CAIPERS da Türkiye'nin, yatırım için yeterli kriterleri yakaladığını bildirmiştir. CAIPERS' in raporunda, Türkiye'nin, yatırım için aranan kriterler olan “Şeffaflık, siyasi istikrar, istihdam uygulamaları, piyasanın likidite durumu, çalkantılara karşı durumu, yasal sistemi, mali işlem maliyetleri, yatırımcının korunması" gibi unsurları karşıladığı ifade edilmiştir.²⁶⁷

Türkiye’de kurumsal yönetim anlayışının yayılması açısından yaşanan bir diğer gelişme Kurumsal Yönetim Derneği’nin kurulmasıdır. Dernek, ülkemizde kurumsal yönetimin kamu ve özel sektörde ana ilkeleriyle benimsenerek uygulamaya konması ve yayılmasını amaçlamaktadır. Dernek kurumsal yönetim alanında hem çalışmalar yapmakta hem de diğer kurumların yaptığı çalışmalarını desteklemektedir.²⁶⁸

Türkiye’deki şirketlerin kurumsal yönetime yaklaşımlarını ölçmek amacıyla 2004 yılında SPK “kurumsal yönetim uygulama” anketini düzenlemiştir. Bu anketin sonuçları kurumsal yönetim ilkelerinin hepsi göz önünde bulundurulduğunda çok parlak olmasa da, şirketlerin büyük ilerlemeler gösterdiğini ortaya koymaktadır. Tıpkı kurumsal yönetim ilkeleri gibi dört bölüme ayrılan anketin sonuçları özetle aşağıdaki gibidir.²⁶⁹

“Pay sahipleri ilkesince oluşturulması gereken “pay sahipleri ile ilişkiler birimi” Türkiye’deki şirketlerin çoğu tarafından oluşturulmuştur. Şirketlerin genel olarak pay devrini kısıtlayıcı uygulamalara gitmedikleri anlaşılmaktadır. Şirketlerin çoğunluğunun

²⁶⁵ Vurgun, Kudret, “Halka Arz ve Borsa’da İşlem Görme Bakımından Şirket Değerlemesinin Önemi” İMKB Sunumu, İstanbul, Mayıs 2004, s.6

²⁶⁶ Lambsdorff, Johann Graf, The Corruption Perceptions Index 2006, <http://www.transparency.org/content/download/18692/255272>, 15.04.2007

²⁶⁷ Akşam Gazetesi, “Calpers: Türkiye Yatırımı Hak Etti”17.Şubat.2005, <http://www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/2005/02/17/ekonomi/ekonomi7.html>, 15.04.2007

²⁶⁸ www.tkyd.org, 15.04.2007

²⁶⁹ SPK, a.g.u., s.3

kamuya açıklanmış bir kar dağıtım politikası olmadığı görülmektedir. Şirketlerde en yaygın olarak ortaya çıkan imtiyaz şeklinin yönetim kurulu üyeliğine aday gösterme imtiyazı olduğu görülmektedir. Bunu oy hakkında imtiyaz ve denetim kuruluna aday göstermede imtiyaz takip etmektedir. Şirketlerin büyük oranda kamuyu aydınlatmadan sorumlu ve imza yetkisini haiz iki yöneticisi bulunmaktadır. Şirketlerin çoğu yönetim kurulu tarafından hazırlanarak genel kurulda pay sahiplerinin onayına sunulan “Bilgilendirme Politikası”na sahip değildir. Şirketlerin az bir bölümü faaliyet raporlarında Kurumsal Yönetim İlkelerine uyup uymadıkları konusunda bir bilgi vermektedir. Şirketlerin önemli bir kısmı kendilerine ait internet sitelerine sahiptir. Ancak internet sitesinin kamuyu aydınlatma konusunda kullanımında büyük eksikliklere rastlanılmaktadır. Şirketlerin menfaat sahiplerinin haklarının korunmasına ilişkin olarak politika ve prosedür belirleme konusunda genel olarak iyi düzeyde olduğu ve özellikle; çalışanlar, müşteriler, pay sahipleri ve alacaklılar konusunda şirketlerin yaklaşık yarısının belirlenmiş politika ve prosedürleri olduğu görülmektedir. Çalışanlarının şirket yönetimine katılmasını destekleyici mekanizmalar oluşturulması sorusuna, şirketlerin yarısından fazlasının evet cevabı verdiği görülmektedir. Çalışanların bilgi, beceri ve görgülerini artırmalarına yönelik eğitim planları ve politikaları oluşturma konusunda şirketlerin neredeyse tamamının büyük önem verdiği görülmektedir.”

Bu anketin dışında yapılan bir diğer çalışma KYD ve uluslararası bir danışmanlık kuruluşu olan Boston Consulting Group (BGC) tarafından yapılan “Türkiye kurumsal yönetim haritası” araştırmasıdır. 2005 yılında tamamlanan bu çalışmada ise Türk şirketlerinin kurumsal yönetim konusunda bilgi sahibi olduğu ancak kurumsal yönetim ilkelerini hayata geçirecek kadar yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca hissedar haklarının sınırlı oluşu, şeffaflık ve bilgilendirme konusunda eksikliklerin bulunması, uygulama ve açıklama da yetersiz olunması gibi ortaya çıkan sonuçlar 2004 yılında SPK tarafından yapılan anketle paralellik arz etmektedir.²⁷⁰

²⁷⁰ Kurumsal Yönetim Derneği, “Türkiye Kurumsal Yönetim Harita Araştırması” KALDER, Yıl: 13 Sayı: 93 Temmuz 2005 (32 – 34) s.32

Türkiye'deki genel yapı incelendiğinde şirketlerin kurum kültürleri açısından çok eksik olduğu söylenebilir. Örneğin ülkemizde hisse senedi yatırımcıları ortak olarak görülmemektedir. Dolayısıyla yatırımcılar için ayrı bir çalışma yapılmamaktadır. Bunun dışında yönetim kurullarında bağımsız üye sayısı da yetersizdir. TTK'ya göre sadece ortaklar yönetim kuruluna seçilebilmektedir. Ortaklar da genellikle şirket yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmamaktadır. Katılım oranı düşük olduğundan toplantılar sadece yasal zorunluluk nedeniyle yapılabilmekte, bu zorunlu toplantılarda da tüzel kişiliğin organizasyonu ve seçimler gibi temel konularla ilgili görüşmeler yapıldığından yatırımcılar isteklerini dile getirememektedirler.²⁷¹ Tüm bunların temelinde Türk şirketlerinin aile şirketi anlayışından kurtulamaması yatmaktadır. Yine bu anlayışa göre özellikle işletmenin % 51 hissesine sahip olan kişi ve ya grup yönetimde her istediğini yapabilmektedir. Şirketin sahibi kural koyucu niteliklidir. Ancak bunun sonucunda azınlıkların hakları ihlal edilmektedir.

Kamuyu aydınlatma açısından ülkemizde sıkı bir denetim söz konusu olup fazla sorun yaşanmasa da kamuya verilen bilgiler ve hazırlanan faaliyet raporları yetersizdir. Özellikle halka arz sırasında yatırımcılar çok fazla bilgilendirilememektedir.²⁷²

Ülkemizde son yıllarda kurumsal yönetim uygulamalarında yaşanan gelişmelerse, genellikle şirketlerin yönetim kurulu yapılarının kurumsal yönetim ilkelerine uygun şekilde oluşturulması ve görevlerini ana sözleşmelerinde yazılı esasa bağlanması şeklinde gözükmektedir. Bunun yanında şirketler yönetim kurullarına giderek daha fazla bağımsız üye almaya başlamışlardır. Görüşe sunulan yeni TTK tasarısında da buna olanak tanınmıştır.²⁷³ Ayrıca yine aynı tasarıda şeffaflık konusunda da düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. TTK Tasarısı'nın şeffaflık adına getirdiği yeniliklerden en önemlisi; şirketlere, daha kolay denetlenebilmeleri ve şirket bilgilerine herkesin ulaşabilmesi amacıyla, web sitesi kurma zorunluluğudur. Bununla birlikte

²⁷¹ Topaç, Erhan, "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Sermaye Piyasalarının Gelişmesindeki Önemi Ve Türkiye Uygulamaları", İMKB Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Konferansı, 2002

²⁷² a.g.s., 2002

²⁷³ Gürbüz, Osman, "Kurumsal Yönetim, Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler", I.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 20 – 24 Nisan 2005

Tasarı'da bütün anonim şirketlerde yönetim konularının elektronik ortamda yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Anonim şirketlerde genel kurullara da on-line olarak katılma, öneri sunma, müzakere yapma ve oy vermenin yolu açılmaktadır. Böylece kamuoyu, şirketlerle ilgili her an ulaşamadığı bilgilere kolaylıkla ulaşabilecek ve şeffaflıkta önemli bir adım atılmış olacaktır. Web sitesi zorunluluğuna uymayanlarla ilgili olarak da yasal müeyyideler uygulanacaktır. Buna göre, web sitesini kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde oluşturmayan, web sitesi varsa içine gerekli tahsisi yapmayan anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limited şirket müdürleri ve öteki yetkililere altı aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para (günlüğü 15 milyon liradan) cezası verilecek. Web sitesine konulması gereken içeriğin usulüne uygun bir şekilde koyulmaması halinde de bu kişilere üç aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezası verilecektir.²⁷⁴

Bankacılık sektöründe de Basel II kriterleri ile birlikte kurumsal yönetim üzerinde dikkat ve önemle durulan bir konu haline gelmiştir. Basel II ile birlikte bankalar kredi tahsis etmeden önce şirketlerin finansal performansı kadar kurumsal yönetim performansı da ilgileneceklerdir. Bağımsız derecelendirme kuruluşları ve bankalardan finansal performansları ve kurumsal yönetim performansları yüksek olan Şirketlerin, daha iyi derecelendirme notları alarak daha düşük maliyetli kredi imkanına sahip olacaklar²⁷⁵ ve daha avantajlı duruma geçeceklerdir.

3.4. TÜRKİYE'DE KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ

Türkiye'de kurumsal yönetim adına getirilen yeniliklerin en önemlisi kurumsal yönetim endeksidir. Tamamen küreselleşen finansal piyasalarda özellikle kurumsal yatırımcılar, yatırım yapacakları işletmenin yönetim kalitesi, iç kontrol mekanizmaları ve finansal olmayan verileriyle daha çok ilgilenmeye başlamış ve performans göstergesi olarak kurumsal yönetimin dikkate alınma düzeyi artmıştır.

Yaşanan skandallar sonrasında kamuyu aydınlatma sisteminin yeterliliği, bu işletmelerin risk durumu ve geriye ödeyebilirliğine ilişkin “kredi derecelendirmesi”

²⁷⁴ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, 24.02.2005, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/turkticaretkanunutasarisi.htm> 03.04.2007

²⁷⁵ Türkiye Bankalar Birliği Basel II Yönlendirme Komitesi, “Risk Yönetimi ve Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri”, TBB, Yay. No: 228, İstanbul, 2004, s.28

faaliyetinin etkinliği de önem kazanmıştır. Derecelendirmeye ilişkin ülke uygulamaları, genellikle işletmelerin gönüllü olarak kurumsal yönetim ilkelerine ne lde uyduklarını açıklamalarına dayanmaktadır.²⁷⁶

Kurumsal Yönetim Endeksi, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası pazarlarında işlem gören ve SPK'nın Seri VIII, No:40 “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” kapsamında kurumsal yönetim ilkelerine uyumuna ilişkin olarak belirlenmiş derecelendirme notuna sahip şirketlerin belirlenen kurallara göre fiyat ve getiri performanslarının llmesi amacıyla oluşturulmuştur.²⁷⁷

Henüz oluşturulma aşamasındaki kurumsal yönetim endeksinin bireysel ve kurumsal, ulusal ve küresel yatırımcılara, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim eğilimi hakkında bilgi veren, yararlı bir gösterge olması beklenmektedir.²⁷⁸

Endekse alınma, Endeksten ıkarılma ve Endeksin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik işlemler Değerleme ve İstatistik Müdürlüğü tarafından yapılır. SPK tarafından yetkilendirilen derecelendirme kuruluşları tarafından kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarına göre hisse senetleri İMKB pazarlarında işlem gören şirketlere not verilir. Endekste yer alabilmek için bu uyum notu 10 üzerinden en az 6 olmalıdır. Endekste yer alan şirketlerin; hisse senetlerinin işlem gördüğü pazardan Gözaltı Pazarına alınması, yeni bildirilen uyum notunun 6'dan düşük olması, derecelendirme sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona erdiğinin veya derecelendirme kuruluşunun SPK'nın listesinden çıkarıldığının Borsa'ya bildirilmesi gibi nedenlerle şirketler endeksten çıkarılabilir. Hisse senetleri endeks kapsamında olan bir şirket, başka bir şirketi veya şirketleri devir alırsa notu 6'dan aşağıya düşmediği takdirde endeks kapsamında kalmaya devam eder. Eğer şirket birden fazla derecelendirme kuruluşundan not almışsa en son bildirilen derecelendirme notu dikkate alınır. Bu derecelendirme kuruluşlarından

²⁷⁶ Demirbaş ve Uyar, a.g.e. s:99

²⁷⁷ http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm, 17.05.2007

²⁷⁸ Gürbüz, a.g.s., 2005

herhangi birisinin derecelendirme sözleşmesi herhangi bir nedenle sona erdiğinde diğer derecelendirme kuruluşu tarafından verilen not dikkate alınır.²⁷⁹

Endeksin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılır:²⁸⁰

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

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, Takasbank saklamasında bulunan miktarının sermayeye göre tamsayıya yuvarlanmış oranı

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

Bu Endeks, endekse alınma kriterlerini sağlayan şirketlerin sayısının 5’e ulaşması halinde Borsa Günlük Bülten’inde yapılan duyurudan 1 hafta sonra hesaplanmaya başlanır. Ayrıca borsada kayıtlı bulunan hisse senetlerinin nominal tutarları toplamı üzerinden hesaplanan kotta kalma ücretinin tahakkuk ettiği tarih itibariyle Kurumsal yönetim endeksi kapsamında bulunan işletmelere % 50 indirim uygulanacaktır.²⁸¹

3.5. KURUMSAL YÖNETİMİN MUHASEBE DENETİMİNE ETKİLERİ

Kurumsal yönetim ve denetim olgusu iç içe kavramlar olup kurumsal yönetimdeki başarı muhasebe uygulamalarındaki şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik

²⁷⁹ http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm, 17.05.2007

²⁸⁰ http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm, 17.05.2007

²⁸¹ http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm, 17.05.2007

ve sorumluluk ilkeleri ile bütünleşmektedir. Finansal tabloların ve yönetimin işleyişinin doğruluğunu saptamak ve gerçeği araştırmak anlamına gelen denetim, kurumsal yönetimin tam olarak gerçekleştirilebilmesi için bir araçtır. Çünkü denetimin toplumdaki rolü, iş yaşamında sürekli güven ortamının sağlanması açısından önemlidir.²⁸² Denetimin yardımını alan kurumsal yönetim anlayışı ile işletmenin halka açıkladığı finansal tablolarına ait bilgilerin güvenilirliği artacaktır.²⁸³

Denetimden beklenen faydalar ile kurumsal yönetimin amaçları birbirlerine paraleldir. Özellikle finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması, pay sahiplerinin eşitliği, yönetim kurulu çalışmalarının doğruluğu, kurulun bağımsızlığı, denetçilerin bağımsızlığı, alınan kararlara menfaat sahiplerinin katılımı, işletmelerin sosyal sorumluluk düzeyi ile ilgili faktörler kurumsal yönetim anlayışı ile muhasebe denetiminin keşişen noktalarıdır.

Şirketlerin hızla büyüyen ve karmaşıklaşan yapıları, yönetim kurullarının ve yönetici kadronun şirkete karşı olabilecek herhangi bir aktivite karşısında müdahalelerini daha da zorlaştırmaktadır. Bundan dolayı yönetim kurulları ve denetim komiteleri için denetim de karmaşık hale gelmiştir.²⁸⁴ Bu noktada risk yönetimi ve iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesi kurumsal yönetim anlayışının gelişimine katkıda bulunmaktadır. UDS' ye göre de bağımsız denetçinin denetim işlemini daha kolay ve eksiksiz tamamlayabilmesi için müşterisinin verdiği hizmetlere ilişkin gözetim ve bilgi akışını sağlayan kurumsal yönetim yapısına sahip olması²⁸⁵ ve iç kontrol uygulamalarını arttırması gerekmektedir.²⁸⁶

Kurumsal yönetim anlayışında; yönetim kurulu ve denetim komitesi, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve düzenleyici gruplar sürekli etkileşim içindedir.²⁸⁷ Kurumsal yönetim, hile riskinin gözetiminde ve iç kontrol sisteminde aktif rol oynar. Ancak iyi bir kurumsal yönetim için söylenebilecek tek bir model yoktur. Kurulların

²⁸² Percy, J.P. "Auditing And Corporate Governance – A Look Forward Into The 21st Century", *International Journal Of Accounting*, 1(1), 3 – 12, 1997, s.4

²⁸³ International Swaps And Derivatives Association, "17th Annual General Meeting", Berlin, April 2002

²⁸⁴ Dinçbaş, Osman, "Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi", VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2005

²⁸⁵ IFAC, a.g.tb. "Code Of Ethics For Professional Accountants", Section 200.15

²⁸⁶ IFAC, a.g.tb. "Code Of Ethics For Professional Accountants", Section 210.4

²⁸⁷ Demirbaş ve Uyar, a.g.e., s:24

yapısı ve uygulamalar ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Genel olarak geçerli olan prensip; denetim kurullarının, finansal raporlama ve yönetimden bağımsızlık gibi kurumsal işleri objektif olarak yargılama imkanı bulması için şirketlerin kurumsallaşması gerektiğidir.²⁸⁸

Denetim açısından kurumsal yönetimin önemi; UDS' ye göre denetçi yardımcılarının, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili teorik bilgiler edinmekle birlikte kurumsal yönetim konusunda da eğitime tabi tutulmasından da anlaşılabilir.²⁸⁹

3.5.1. Kurumsal Yönetim ve Etik İlişkisi

Etik değerler, iş yaşamıyla ilgili iyi – kötü, doğru – yanlış, haklı – haksız uygulamalarının incelenmesini gündeme getiren değerlerdir.²⁹⁰ Yakın bir geçmişe kadar sadece davranışsal bilimler üzerindeki etkilerinden bahsedilen etik kavramı aslında insanın doğası gereği ekonomiyle daha çok ilgilidir. Çünkü insanlar, yaşama koşullarının ağırlığı nedeniyle parayı hayatlarının merkezine yerleştirmişler ve para kazanma konusunda hassaslaşmışlardır. Yaşanan tüm krizlerin ve skandalların arakasında da bu daha fazla kazanma hırsı yatmaktadır. Dolayısıyla etik kavramı, esas olarak ekonomik veriler üzerindeki etkileri açısından tartışılması gereken bir konudur.

Son dönemlerde yaşanan krizler sonrasında; sosyal sorumluluk, etik değerler ve kurumsal yönetim anlayışı özellikle gelişmiş ülkelerdeki şirketlerde aranan nitelikler arasında en ön sıraları almıştır. Artık şirketlerin adil olma, dürüstlük, sorumluluk, denetlenebilirlik, mükemmeliyetçilik ve saygı gibi temel değerlere hem kendi aralarındaki hem de toplumla ilgili işlerde uyumlu hareket etmeleri gerekmektedir.²⁹¹

Bir şirketin amaçları ve bu amaçlara ulaşma yöntemine, şirketin öncelikleri, değer yargıları ve yönetim biçimleri temel oluşturur. Bu öncelikler ve değer yargıları, yönetimin dürüstlük anlayışının ve etik değerlere bağlılığının göstergesi olarak

²⁸⁸ IFAC, a.g.tb, ISA 260“Communication Of Audit Matters With Those Charged With Governance”, Introduction - 3

²⁸⁹ SPK, a.g.tb.,Kısım 2, Bölüm 2, Madde 9, 2006

²⁹⁰ Selimoğlu, Seval, "Ethics in Turkish Accounting Practices", Mali Çözüm Dergisi, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, sayı 76, 2006, 437 – 456, s. 437

²⁹¹ Kayacan, a.g.tb. s. 359

değerlendirilir. Bir kuruluşun bu anlamdaki itibarı, o kuruluşun tam ve kesin olarak yasal düzenlemelere uymasından bile daha önemlidir.²⁹²

Temeli yazılı olmayan kurallara dayanan ve toplumdaki kültürün değişimiyle şekillenen etik ile ilgili; özellikle sanayi toplumuna geçişle ekonomide, sosyal yaşamda ve işletmelerde ilişkilerin karmaşıklaşması nedeniyle daha açık kural ve ilkelerin bulunması ve uygulanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Etik ilkelerin belirlenmesindeki hedef, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında en yüksek mesleki standartlarda çalışılması, yüksek standartlarda bir performans sağlanması ve genel olarak kamu çıkarı gereksinimlerinin karşılanmasıdır.²⁹³

Etik kavramı muhasebe mesleği açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü muhasebe mesleğinin konuları, çok net bir konuda bile, iki değişik muhasebecinin iki farklı sonuca ulaşmasına neden olacak şekildedir.²⁹⁴ Buna önlem olarak muhasebe mesleğinin etik kuralları oluşturulmuştur. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlara yol göstermeye çalışır. Ancak bu etik kurallar da ahlaki ikilemleri çözmede yetersiz kalabilmektedir. Bunun nedeniyse her kural gibi etik kurallarında ihlal edilebilmesidir.²⁹⁵ Kişilerin hile ve etik dışı davranışları karşılığında elde edecekleri menfaat yüksekse, bu kurallar çok da anlam ifade etmemektedir. Burada alınabilecek önlem şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının hakim olmasıdır. Şirketler kurumsallaştıkça etik kurallar daha sıkı uygulanır ve denetimin etkinliği sağlanacağından hile ve hataların tespiti kolaylaşır. Bu da etik dışı davranmaya meyilli kişiler için caydırıcıdır. Kişiler hemen yakalanacaklarına emin olduklarında suç işlemezler.

Kurumsal yönetim anlayışını incelediğimizde de etik kuralların sürecin ayrılmaz parçası olduğunu görebilmekteyiz. Çünkü kurumsal yönetim sadece müşterinin değil, tüm paydaşların ve diğer çıkar sahiplerinin şirketin faaliyetlerinden memnun olmasını

²⁹² Aksoy, Tamer, “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, mali çözüm, sayı 73, 168 – 202, 2005, s. 181

²⁹³ a.g.m.

²⁹⁴ Moizer, P. “An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors”, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 6 No. 5, 199, s. 415

²⁹⁵ Finn, D.W., Munter, P., McCaslin, T.E., “Ethical Perceptions of CPAs”, Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No.1., 1994, s. 28

amaçlamakta ve bunu sağlayabilmek içinde şirket sadece kar amacıyla değil sosyal sorumluluk bilinciyle de hareket etmek zorundadır. Etik kavramıyla içi içe olan kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesinde amaç, şirket faaliyetlerinin ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Bu ilke kapsamında denetim komitelerini, denetçi bağımsızlığını ve iç kontrol sistemini güçlendirerek etik kuralları belirlemek şirketlerin yükümlülüğüdür.²⁹⁶ Ayrıca kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi de etik ilkelerin yerleşmesine destek vermektedir. Kamuyu aydınlatma rejiminin yetersiz olması etik olmayan davranışlara yol açacağı gibi piyasa güveninin kaybedilmesine de neden olacaktır. Oysa kurumsal yönetim ilkeler doğrultusunda şeffaflığın güçlendirilmesi hem etik açısından hem de sermaye çekilmesi açısından yararlı olacaktır.

Bununla birlikte etik konusu kurumsal yönetim ilkelerinde de yer almaktadır. İlgilere göre şirketin faaliyetleri; yönetim kurulu tarafından hazırlanan, genel kurulun bilgisine sunulan ve uygulamaları kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülmelidir. Şirket ve çalışanlar için etik kuralları belirlemek artık bir zorunluluk haline dönüşmüştür. Ayrıca etik kuralların daha iyi işlenmesi ve yönetim kurulunun çalışmalarını daha sağlıklı yürütebilmesi için bir etik komitesinin de kurulması gerekmektedir.²⁹⁷

Türkiye'deki mevcut duruma baktığımızda ise durum pek de iç açıcı değildir. Özellikle bankalarda yaşanan krizler de bunun en iyi kanıtıdır. Ülkemizdeki şirketlerde genellikle etik ilkelere uyumsuzluk görülmektedir. SPK'nın anket sonuçlarına göre de Türk şirketlerinin %56'sı etik ilkelerini oluşturmuştur.²⁹⁸ Ancak bunları aynı zamanda kamuya açıklayan şirket sayısı sadece % 11'dir. Oysa AB'ne üyelik yönündeki girişimleri adına Türk işletmeleri uygulamada etiğe daha ağırlık vermelidir.

²⁹⁶ Commission Of The European Communities, "Statutory Auditor's independence In The Eu: A Set Of Fundamental Principles," 2002/590/E.C, Official Journal L. 191, 19/07/2002, P.0022 – 0057

²⁹⁷ SPK, a.g.w., s.36, 38, 44

²⁹⁸ SPK, a.g.u., s.4

3.5.2. Kurumsal Yönetim ve Denetçi Bağımsızlığı

Bağımsız dış denetim denetlenen müşteri işletmenin mali tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir fikir elde etme sürecidir.²⁹⁹ Bağımsız denetçi, şirket tarafından hazırlanan mali tablolar ve dipnotları, uygulanması gereken denetim standartları çerçevesinde inceleyerek bir görüş bildirir.³⁰⁰ Ancak bu denetim raporunun hazırlanması ve görüş bildirme sürecinde denetçi bağımsız olmalıdır. Bunun sağlanabilmesi ise müşteri işletmenin kurumsallığına bağlıdır. Genellikle kurumsallaşmamış işletmelerde denetçiler kişisel menfaat, samimiyet ve güven gibi tehditlerle karşı karşıyadır. Müşteri işletmeyle kurulan yakın ilişkiler veya yöneticilerin kendi çıkarlarına denetçileri alet etmesi nedeniyle bağımsız denetçiler tam olarak bağımsız davranmamaktadır. Bunun sonucu olarak da şirketlerin verilerinin güvenilirliği azalmaktadır. Bağımsız dış denetime olan güveni arttırabilmek içinse denetimin, hem standartlara uygun olarak yapılması hem de kamuya tüm gerçekliğiyle açıklanması gerekmektedir. Günümüz sermaye piyasaları ve kapitalist sistemin de etkin olarak çalışabilmesi için muhasebe işlemlerine, mali tabloların açıklanmasına ve şeffaflığına ilişkin yüksek nitelikli standartların oluşturulması gerekmektedir.³⁰¹

Kurumsal yönetim anlayışı beraberinde güçlü bir kontrol ve gözetim sistemini getirmektedir. Çünkü şeffaflık ve kontrol edilebilirlik, ekonominin her kesimini ilgilendirdiğinden kurumsal yönetim anlayışının en temel noktalarını oluşturmaktadır.³⁰² Kurumsal yönetim anlayışıyla şirketlerde sağlanacak olan şeffaf ortam ile bağımsız denetçiler görevlerini daha kolay yerine getirebilmektedirler. Bu noktada müşteri işletmenin iç kontrol mekanizması ve denetim komiteleri önem kazanmaktadır. İç kontrolün olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı şirketlerde, şirket varlıklarının kaybı, yönetimin hatalı kararlar alması ve verimlilik, müşteri kaybı gibi çeşitli kayıplar söz konusu olmaktadır.³⁰³ Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasından da denetim

²⁹⁹ Uzay, a.g.s., s:3

³⁰⁰ Aytakin, Selda, "Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar", 6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya, 2003

³⁰¹ ABD'de Denetim Mesleği Mercek Altında, Bilanço Dergisi, Türmob, Şubat 2002, s. 8

³⁰² Emerging Markets Committee, "Causes, Effects And Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulance in Emerging Markets - Interim Report", IOSCO, 1998, s.72.

³⁰³ PricewaterhouseCoopers, "Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu", Ankara, 3 Aralık 2003, s.3

komiteleri sorumludur. Şirketin finansal raporlama ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetiminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapan denetim komiteleri, yönetim ile bağımsız denetçiler arasında bir aracı görevi görmektedir.³⁰⁴ Ayrıca denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetimi de Komitenin sorumlulukları arasındadır.³⁰⁵ Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmediği işletmelerde ise denetim komitesi bulunmadığından ya da yönetim kurulunun bir kolu olmaktan kurtulamadığından dolayı tüm bu süreç aksamaktadır.

Kurumsal yönetim ve denetimde bağımsızlık ayrılmaz bir bütün olduğundan denetçi bağımsızlığı kavramına kurumsal yönetim ilkelerinde yer verilmesi kaçınılmazdır. Kurumsal yönetim ilkeleri denetçi bağımsızlığı konusunda uluslararası denetim standartlarıyla paralellik arz etmektedir. Bu ilkelerde de tıpkı standartlarda olduğu gibi denetim hizmeti ile danışmanlık hizmetlerinin bir arada yapılmamasının gerekliliği ve denetçilerin rotasyonu üzerinde durulmuştur.

Denetimde bağımsızlığın sağlanması için ilk olarak bağımsız denetim faaliyeti ile danışmanlık faaliyetlerinin birbirinden ayrılması gerekmektedir. Müşterisine danışmanlık hizmeti veren bir denetim şirketi müşterisinin tarafına geçmiş demektir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ile diğer personelin, bağımsız denetim hizmeti verdikleri şirketlere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak danışmanlık hizmetlerini veremeyeceği ilkelerde de kesin olarak belirtilmiştir. Bağımsızlığı zedeleyen ve dolayısıyla hile ve diğer etik dışı davranışların oluşmasına zemin hazırlayan bir diğer etkense bağımsız denetim kuruluşunun sürekli aynı şirketle çalışmasıdır. Bunu önlemek amacıyla bağımsız denetim kuruluşları belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulur. Şirket yönetim kurulu tarafından bir bağımsız denetim kuruluşu; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için seçilir. Şirketin aynı bağımsız denetim kuruluşu ile yeniden sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi içinse en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur.³⁰⁶

³⁰⁴ Güredin, a.g.e, 12

³⁰⁵ Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, a.g.m.s. 6

³⁰⁶ SPK, a.g.w., s.29

Ülkemizde AB'ye uyum sürecinde denetçi bağımsızlığına ilişkin önemli adımlar atılmış ve üst üste kabul edilen yasalarla büyük bir yol kat edilmiştir. Ancak Türkiye'deki aile işletmesi yapısı değişmedikçe ve yaptırımlar ağırlaştırılmadıkça tam olarak bağımsız denetimden söz etmek yanlış olacaktır.

BÖLÜM 4

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ BAKIŞ AÇISIYLA TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

AB'ne uyum sürecinde Türkiye, tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli değişikliklere gitmektedir. Ancak bu süreçte ekonomide, maliyede ve ticaret hayatında meydana gelen gelişmeler karşısında, devletin koyduğu kurallar ve muhasebe sisteminin modernize edilmesi çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Ülkemizde yaşanan krizler de bunun en önemli göstergesidir. Öncelikle kendi çıkarlarını düşünen işletmelerde şeffaflık sağlayabilmek içinse üzerinde durulması gereken en önemli konu bağımsız denetim kalitesinin artırılmasıdır. Ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması da güvenilir bilginin sağlanması konusunda işletmeleri, baskı altına almaktadır. Bununla birlikte ekonomide küreselleşme nedeniyle tüm verilerin uluslararası standartlara uygun olarak ele alınması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu çalışmanın temel amacı Uluslararası Denetim Standartlarının ülkemizde uygulanabilirliği ve karşılaşılan güçlüklerin ortaya konmasıdır. Ayrıca denetçilerin bağımsızlık, etik ve kurumsal yönetim konularında görüşleri de sorgulanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Araştırmamız durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırmamızda yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın ana kütesini Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız dış denetimle yetkilendirdiği 94 adet Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Firması oluşturmaktadır. Bu firmaların İstanbul ve Bursa' da olanlarına ve internet adresi bulunanlarına ulaşılmaya çalışılmış ancak görüşme yoluyla 14 tanesine, e- mail yoluyla 63 tanesine ulaşılmıştır. Firmalardan geri dönüşse toplam 34 olup geri

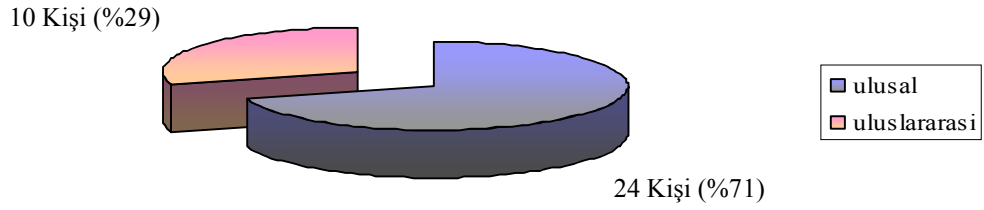
dönüş oranı % 44'tür. Araştırma; ankete yanıt veren 34 bağımsız denetim firmasına ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen verilerin SPSS paket programı yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

4.3. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR

4.3.1. Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler

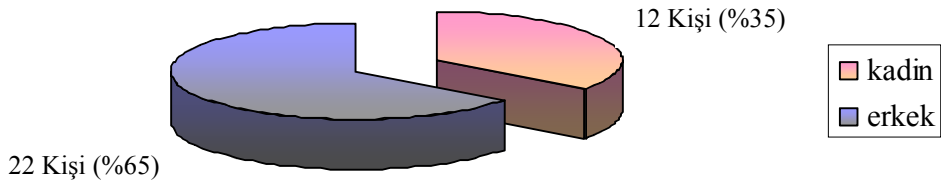
Yapılan araştırmaya katılanlara ilişkin genel bilgileri değerlendirdiğimizde katılımcı şirketlerin % 29,4'ünün uluslararası faaliyet gösteren bir firmanın temsilciliği, % 70,6'sının ulusal bir bağımsız denetim firması olduğunu görmekteyiz.(Şekil 4.1)

Şekil 4.1: Katılımcıların Yaş Dağılımı



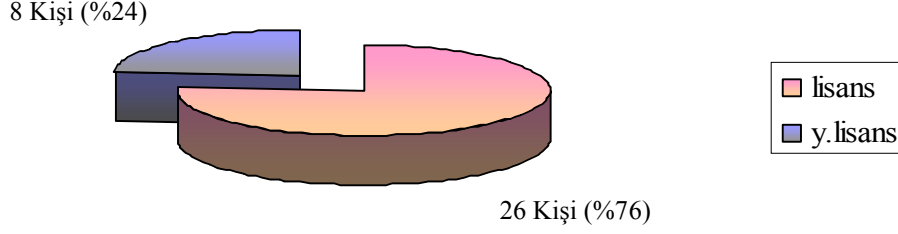
Anketi doldurmaları için görüşülen kişilerinse % 35,3'ü kadın, % 64,7'si erkektir.(Şekil 4.2)

Şekil 4.2: Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı



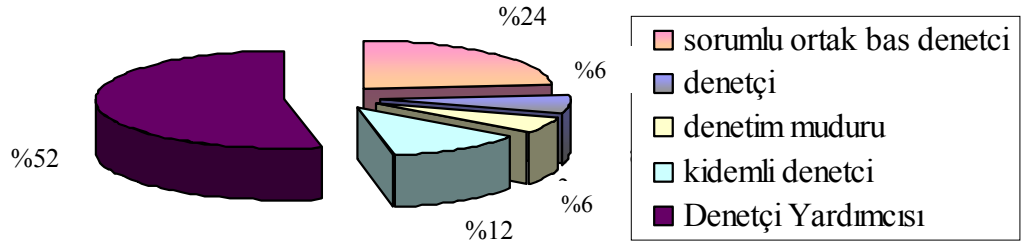
Görüşülen bu kişilerin hepsi en az üniversite eğitimi almış olup % 76,5'i lisans, % 23,5'i yüksek lisans mezunudur. (Şekil 4.3)

Şekil 4.3: Katılımcıların Eğitim Düzeyleri



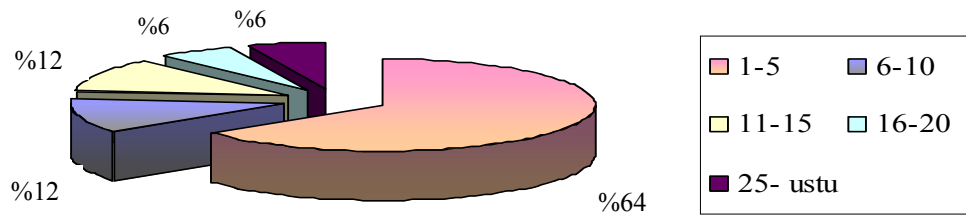
Anketi doldurmaları için görüşülen kişilerin görev dağılımı ise şu şekildedir: % 23,5'i sorumlu ortak baş denetçi, % 11,8'i kıdemli denetçi, % 5,9'u denetim müdürü, % 5,9'u denetçi ve % 52,9'ü denetçi yardımcısı. (Şekil 4.4)

Şekil 4.4: Katılımcıların Firmadaki Görevleri



Katılımcıların meslekteki deneyimleri de alınacak cevaplar açısından önem taşımaktadır. Görüşülen kişilerin % 64,7'si 1 – 5 yıl arası, % 11,8'i 6 – 10 yıl arası, % 11,8'i 11 – 15 yıl arası, % 5,9'u 16 – 20 yıl arası, % 5,8'i 20 yıl üstü deneyime sahiptir. (Şekil 4.5)

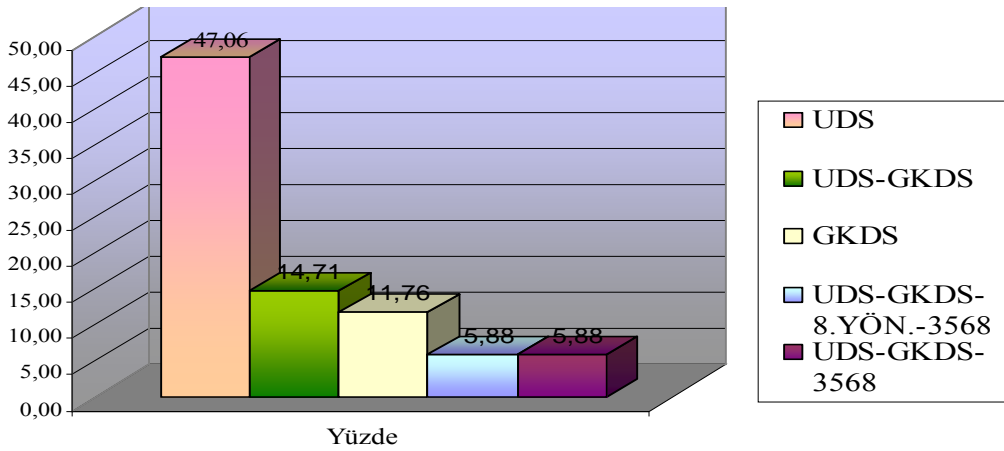
Şekil 4.5: Katılımcıların Deneyimlerine İlişkin Dağılım



4.3.2. Ülkemizde Mevcut Bağımsız Dış Denetime İlişkin Bulgular

Denetim firmalarının, bağımsız denetimle ilgili ülkemizdeki düzenlemelerden hangisini veya hangilerini ölçü olarak aldığı denetimin kapsamı açısından önemlidir. Ankete katılanların % 47'si sadece Uluslararası Denetim Standartlarını, % 29,4'ü Uluslararası Denetim Standartlarıyla birlikte Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını, % 11,8'i sadece Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını, % 5,8'i Uluslararası Denetim Standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve 3568 Sayılı Kanunda belirtilen standartları olmak üzere üç standardı birlikte, % 5,8'i ise Uluslararası Denetim Standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, sekizinci Yönerge de belirtilen standartlar ve 3568 Sayılı Kanunda belirtilen standartlar olmak üzere belirlenen dört standardı da denetim faaliyetleri sırasında ölçü olarak almaktadırlar. (Şekil 4.6)

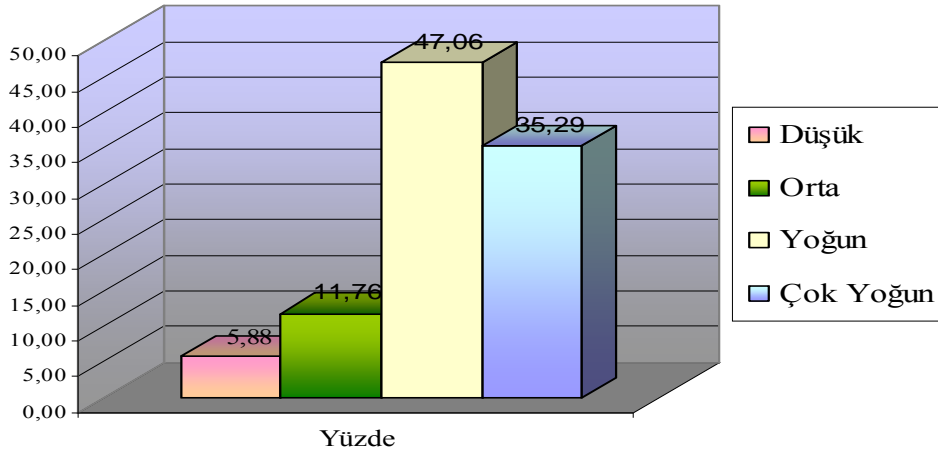
Şekil: 4.6. Denetimde Ölçü Alınan Standartlar



Uluslararası denetim standartlarıyla 3568 sayılı kanunun arasında bazı farklılıklar bulunmasına rağmen ikisinin birlikte ölçü olarak alınmasının birinci sebebi bağımsız denetim yapmaya yetkili yeminli mali müşavirlerdir. Diğer bir sebep ise 3568 sayılı kanunun mevcut vergi mevzuatı ile daha uyumlu olması olarak görülebilmektedir. Ayrıca ankete katılan firmaların % 88,2'si bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt olarak SPK' yı görmektedir ve yine katılımcı firmaların % 88,2'sininin UDS' ye paralel olan SPK seri X no: 22'yi uygulaması bu düşüncelerini destekler niteliktedir.

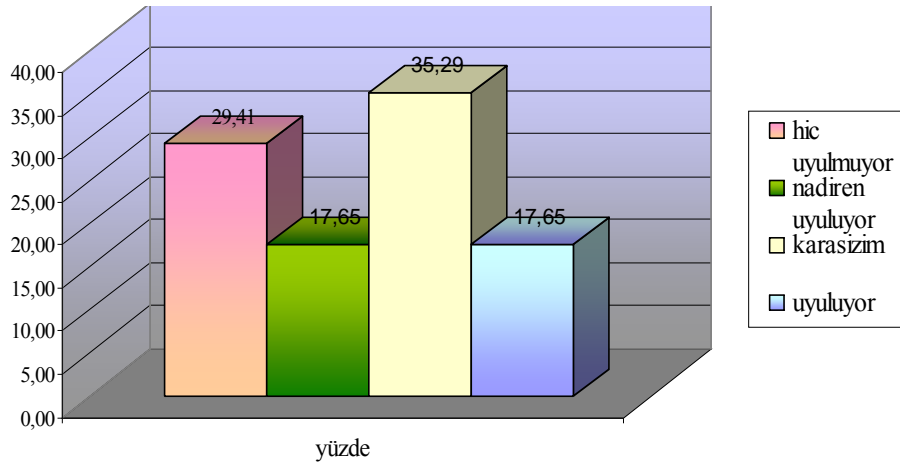
Yapılan araştırmada bağımsız dış denetim sektöründe rekabetin yoğun olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Katılımcıların % 47,1'i rekabetin yoğun, % 35,3'ü rekabetin çok yoğun, % 11,8'i rekabetin orta düzeyde ve % 5,9'luk küçük bir bölümü ise rekabetin düşük olduğu görüşündedir. (Şekil 4.7)

Şekil 4.7: Denetim Sektöründe Rekabet Durumu



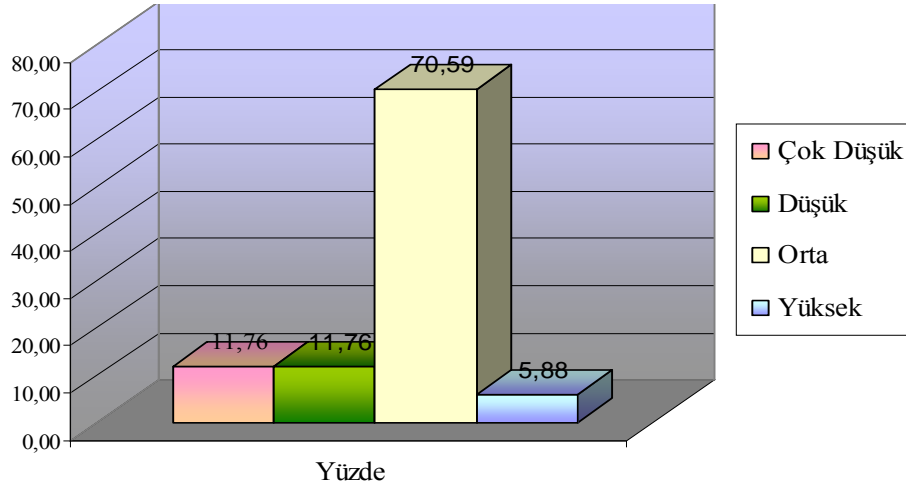
Bu rekabet yoğunluğu ise en çok ücret tarifesini etkilemektedir. Firmalar üzerinde oluşan ve rekabet ortamından kaynaklanan müşteri baskısı firmaları, fiyatları olması gerekenden aşağı çekmeye zorlamaktadır. Nitekim katılanların da sadece % 17,6'sı ücret tarifesine uyulduğunu düşünmektedir. Oysa katılanların % 29,4'ü hiç uyulmadığı, %17,6'sı nadiren uyulduğu görüşünde olup % 35,3'ü kararsızdır.(Şekil 4.8)

Şekil 4.8: Ücret Tarifesine Uyuma Durumu



Yoğun rekabet, çok fazla uyulmayan ücret tarifesi ve bu olumsuzlukların doğal sonuçları denetimin kalitesini de düşürmektedir. Ankete katılanların % 70,6'sı oranındaki büyük çoğunluğu denetim kalitesini orta seviyede bulmaktadır. Ayrıca %11,8'i ülkemizdeki denetimin kalitesinin çok düşük, yine % 11,8'i düşük, sadece %5,9'u yüksek olduğunu düşünmektedir. (Şekil 4.9)

Şekil 4.9: Sektördeki Denetim Kalitesi



Mevcut denetim kalitesinin yüksek olmadığını düşünen bağımsız denetçiler, özellikle standartların denetim kalitesini arttırmada etkili olacağı görüşündedirler.

4.3.3. Bağımsız Denetçilerin Uluslararası Denetim Standartlarına Ve Kurumsal Yönetime Bakış Açıklarına İlişkin Bulgular

AB' ne uyum süreci ile muhasebe dünyasının merkezine yerleşen ve 2005 yılından itibaren ülkemizde de uygulanmaya başlayan IAS' ın muhasebe uygulamalarına getirdiği birçok yenilikle birlikte mali bilgilerin kalitesinin artması denetim uygulamalarında da olumlu etkiler yaratacaktır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin görüşleri de bu görüşü destekler niteliktedir. Ankette elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin % 52,9'u bu görüşe kesinlikle katılmakta, % 35,3'ü katılmakta, %11,8'i ise bu görüşe karşı kararsız kalmaktadır. (Tablo 4.1)

Tablo 4.1: IAS' nin Bağımsız Denetimi Olumlu Etkileyeceği Düşüncesi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kararsızım	4	11,8	11,8
Katılıyorum	12	35,3	47,1
Kesinlikle Katılıyorum	18	52,9	100,0
Toplam	34	100,0	

Bağımsız Denetimde olması gereken en önemli unsur denetçinin bağımsızlığıdır. Denetçinin bağımsızlığı tam olarak sağlanamadığında ortaya çıkacak hiçbir sonuç geçerli olmayacaktır. Ancak denetçilerin %100'ü bağımsızlığın önemli olduğunu düşünürken günümüzde denetçilerin tam olarak bağımsız davrandıklarını söyleyebilmek mümkün değildir. Denetim faaliyetleri sırasında bağımsız denetçiler bağımsızlıklarını engelleyecek birçok etkenle karşı karşıyadır. Ankete katılan bağımsız denetçilere göre müşteri işletmenin kurum kültürü bağımsızlığı olumsuz yönde etkileyen en önemli etkidir. Bunu ülkedeki yerleşik etik değerler, müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri, ülke ekonomisindeki çalkantılar, bireysel olarak çalışmamak, çalıştıkları kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması ve son olarak çalıştıkları denetim kuruluşundaki kurum kültürü takip etmektedir. Sıralama tablo 4.2.'de net bir şekilde gösterilmektedir.

Tablo 4.2: Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler

	Geçerli	Eksik	Ortalama	Std. Sapma
Ülke ekonomisindeki çalkantılar	32	2	3,94	1,50
Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri	34	0	4,41	2,03
Ülkede yerleşmiş olan etik değerler	34	0	4,88	1,87
Müşteri işletmedeki kurum kültürü	34	0	5,00	1,60
Çalışılan Denetim kuruluşundaki kurum kültürü	34	0	3,12	2,06
Bireysel olarak çalışmamak	34	0	3,53	1,81
Çalışılan kuruluşa bağlı diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması	34	0	3,53	2,03

Toplumun etik değerlere bakış açısıyla şirketlerin kurum kültürlerinin oluşumu birbirlerine paralellik arz etmektedir. Müşteri işletme sadece kar amacı güderecek çeşitli hilelere başvurabilmekte ve bunu sanki en doğal hakkıymış gibi görerek denetçiler üzerinde baskı oluşturabilmektedir. Denetim sektöründeki yoğun rekabet ortamı da buna olanak sağlamaktadır. Rekabetin yoğun olması nedeniyle müşteri işletmelerin kendi hedefleri doğrultusunda denetçileri yönlendirme çabaları başarıya ulaşmaktadır. Rekabet yoğunluğu ile müşterinin denetim firmaları üzerindeki baskısı arasındaki anlamlı ilişki Tablo 4.3 ile gösterilmektedir.

Tablo 4.3: Rekabet Yoğunluğu ile Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusunda Beklentilerinin İlişkisi

		Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusunda Beklentileri						Toplam
		1puan	3puan	4puan	5puan	6puan	7puan	
Rekabet Yoğunluğu	Düşük	0	2	0	0	0	0	2
	Orta	2	0	2	0	0	0	4
	Yoğun	2	0	4	4	2	4	16
	Çok Yoğun	2	2	0	2	4	2	12
Toplam		6	4	6	6	6	6	34

Ki-Kare Testi

	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,222 ^a	15	,011
Likelihood Ratio	28,288	15	,020
Linear-by-Linear Association	2,753	1	,097
N of Valid Cases	34		

H₀: Rekabetin Yoğun olmasıyla Müşterinin Kendi Hedefleri doğrultusunda denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Rekabetin Yoğun olmasıyla Müşterinin Kendi Hedefleri doğrultusunda denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Asymptotic Significance < 0,05 olduğunda H₁ kabul

Denetçi bağımsızlığını sağlamak içinse önerilen çözümlerin başında Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması gelmektedir. Bağımsız denetçilerin de % 76,47'si bu görüşü desteklemektedirken, % 17,65'i kararsız kalmakta, %5,88'lik küçük bir bölümü ise bu görüşe katılmamaktadır. (Tablo 4.4.)

Tablo 4.4: UDS' nin Denetçi Bağımsızlığına Olumlu Etkisi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	2	5,9	5,9
Kararsızım	6	17,6	23,5
Katılıyorum	12	35,3	58,8
Kesinlikle katılıyorum	14	41,2	100,0
Toplam	34	100,0	

Denetim faaliyeti sırasında denetçiler gerek müşteri işletmeden kaynaklanan gerekse mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan birçok sorun yaşamaktadır. Bu sorunlardan öncelikle müşteri kaynaklı olanları incelediğimizde, müşterinin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmamasının denetçiler için en büyük sorun olduğu görülmektedir. İç kontrol sisteminde etkinliği sağlayamayan müşteri, denetim faaliyetini zorlaştırmaktadır. Ayrıca denetçiler sadece müşteri işletmede değil kendi içyapılarında da kalite kontrolün olması gerektiği düşüncesindedirler ve bu konuda UDS ile getirilen düzenlemenin denetim kalitesini arttıracığına inanmaktadırlar. (Tablo 4.5)

Tablo 4.5: UDS ile Denetim Firmalarının Kalite Kontrolünün Zorunluluğu ile Firmalarda İç Kontrolün Öneminin Karşılaştırılması

		Müşteri Firmada İç kontrol						Toplam
		1p	2p	3p	4p	5p	6p	
Kalite kontrol	Kararsızım	0	0	0	0	0	4	4
	Katılıyorum	2	4	0	0	10	0	16
	Kesinlikle Katılıyorum	0	0	2	2	0	8	12
Toplam		2	4	2	2	10	12	32

Ki-Kare Testi

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	35,556(a)	10	,000
Likelihood Ratio	47,080	10	,000
Linear-by-Linear Association	,059	1	,807
N of Valid Cases	32		

H₀: Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmamasının denetimi olumsuz etkilediği düşüncesi ile UDS ile denetim şirketlerinin kendi içyapılarında kalite kontrolü çalışmalarına yer vermesi zorunluluğu getirilmesinin bağımsız denetimin kalitesini arttıracığı düşüncesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmamasının denetimi olumsuz etkilediği düşüncesi ile UDS ile denetim şirketlerinin kendi içyapılarında kalite kontrolü çalışmalarına yer vermesi zorunluluğu getirilmesinin bağımsız denetimin kalitesini arttıracığı düşüncesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Asymptotic Significance < 0,05 olduğunda H₁ kabul

Müşteri kaynaklı sorunlar öncelikle denetim planının aksamasına neden olmaktadır. Denetim planının aksaması da denetçiye büyük zaman kaybettirir. Ancak bir yandan zaman kaybettiren müşteri, bir yandan da denetim faaliyeti için denetçilere zaman kısıtı getirerek onları daha zor duruma sokmaktadır. Denetçiler için bir diğer önemli sorunsu müşterinin kurumsal yönetim ilkelerine uzak olmasıdır. Aslında bütün sorunların temeline kurumsal yönetim anlayışının işletmelere yerleşmemesi yatmaktadır. Kurumsallaşamayan bu şirketlerde karşılaşılabilecek muhtemel ve denetim işini aksatan diğer sorunlar; denetimi yapılan işletmenin, denetçileri etki altına almaya çalışması ve yıldırması, müşteri işletmelerde IAS' lerin uygulanmaması, denetim firmasının yönetiminin denetlenen firma yöneticileriyle kurduğu ilişkilerde samimiyet ve güven olarak denetçilerin belirlediği önem sırasına göre sıralanabilir. (Tablo 4.6) Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan samimi ilişkilerin en önemsiz sorun olarak belirlenmesinde SOX ile düzenlemelerimize giren denetçi rotasyonunun ve bağımsız denetçilerin müşterisine vermemesi gereken hizmetlerin belirlenmesinin etkisi büyüktür.

Tablo 4.6: Denetimde Karşılaşılan Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar

	Geçerli	Eksik	Ortalama	Std. Sapma
Denetlenen işletmenin Uluslar arası muhasebe standartlarını uygulamaması	32	2	3,31	1,38
Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması ve yıldırması	32	2	3,38	1,72
Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde Samimiyet ve güvenin denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi	34	0	2,41	1,35
Müşterinin getirdiği zaman kısıtlaması	34	0	3,71	1,80
Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması	32	2	4,56	1,64
Müşteri işletmenin kurumsal yönetim ilkelerine uzak olması	32	2	3,38	1,64

Denetim faaliyeti sırasında yaşanan sorunlardan mevcut politika ve düzenlemelerle ilgili olanları incelediğimizde ise hemen hemen tüm denetçilerin ortak en önemli sorunu uluslararası denetim standartlarına uyumun sağlanmamış olmasıdır. TTK ve VUK standartlar paralelinde düzenlenmedikçe bu sorun devam edecektir. İkinci

en önemli sorunsu toplumun bilinçsizliğidir. Türk toplumu genel yapısı itibariyle zaten fazla soru sormayan bir toplumdur. Toplum denetim konusunda bilinçli davranmadıkça toplumun içinde yer alan işletmeler de sadece kar amacıyla hareket etmeye devam edecektir. Üçüncü önemli sorun ise mevzuat karmaşasıdır. Sadece denetimle ilgili belirlenen standartlarda bile farklılıkların olması farklı uygulamalara neden olabilmektedir. Dördüncü önemli sorun ise rekabetin yoğunluğudur. Yoğun rekabet dolayısıyla müşteri işletmeler, zaman zaman denetim firmalarını baskı altında bırakabilmektedir. Denetçiler cezaların caydırıcı olmaması sorununa daha az önem verirken en az önemsedikleri sorun hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerdir. (Tablo 4.7) Aslında günümüz şartlarında yeni işe başlayan bir denetçi yardımcısı ancak yaşamını sürdürmeye yetecek bir ücret almaktadır. Buradan da yetersiz ücretlerin, denetçilerin denetim faaliyetlerini çok aksatmadığı sonucuna varabiliriz.

Tablo 4.7: Denetimde Karşılaşılan Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

	Geçerli	Eksik	Ortalama	Std. Sapma
Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması	32	2	5,06	1,32
Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	32	2	3,31	1,00
Mevzuat karmaşası	34	0	3,76	1,62
Cezaların yeterince caydırıcı olmaması	34	0	2,65	1,52
Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması	34	0	3,94	1,32
Denetim hizmetinin ücreti	34	0	2,24	1,42

En önemli sorun olarak UDS' ye uyumun sağlanamamasını gören bağımsız denetçiler UDS' nin uygulanmasının birçok sorunun çözümünde faydalı olacağını düşünmektedirler. Nitekim UDS ile birlikte bağımsız denetçinin müşterisine vermesi yasak olan hizmetlerin kesin olarak belirlenmesi ve denetçinin rotasyonuna ilişkin yapılan düzenlemeler, müşteri ile kurulan ilişkilerde samimiyet ve güvenin hakim olmasından kaynaklanan sorunları büyük ölçüde azaltmıştır. Denetçilerin görüşleri de bu konuda tutarlılık göstermektedir. Müşteriye verilmesi yasak olan denetim dışı hizmetlerin belirlenmesi ve denetçi rotasyonu ile müşteriyle ilişkilerde samimiyet ve güvenin hakim olmasından kaynaklanan sorunların azalması arasındaki anlamlı ilişki Tablo 4.8 ile net biçimde gösterilmektedir.

Tablo 4.8: UDS ile Müşteriye Verilmesi Yasak Olan Denetim Dışı Hizmetlerin Belirlenmesi ile Müşteriyle İlişkilerde Samimiyet ve Güvenin Hakim Olmasından Kaynaklanan Sorunların Azalmasının Karşılaştırılması

		Müşteriyle İlişkilerde Samimiyet ve Güvenin Hakim Olmasından Kaynaklanan Sorunlar					Toplam
		1p	2p	3p	4p	5p	
Verilmesi Yasak Hizmetlerin Belirlenmesi	Kararsızım	4	0	2	2	0	8
	Katılıyorum	2	4	8	0	4	18
Verilmesi Yasak Hizmetlerin Belirlenmesi	Kesinlikle Katılıyorum	6	2	0	0	0	8
	Toplam	12	6	10	2	4	34

Ki-Kare Testi

	Değer	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	22,761 ^a	8	,004
Likelihood Ratio	27,277	8	,001
Linear-by-Linear	2,191	1	,139
N of Valid Cases	34		

H₀: UDS ile müşteriye verilmesi yasak olan hizmetlerin kesin çizgileriyle belirlenmesi ile müşteriyle ilişkilerde samimiyet ve güvenin hakim olmasından kaynaklanan sorunların azalması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: UDS ile müşteriye verilmesi yasak olan hizmetlerin kesin çizgileriyle belirlenmesi ile müşteriyle ilişkilerde samimiyet ve güvenin hakim olmasından kaynaklanan sorunların azalması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Asymptotic Significance < 0,05 olduğunda H₁ kabul

Bununla birlikte UDS' nin uygulanması yabancı yatırımcıların ülkeye girişi açısından da faydalı olacaktır. Bağımsız denetçilerin %76,4'ü de bu görüşe katılmaktadır. Ancak ülkenin dış piyasa imajının gelişmesinde sadece standartların kabulü yeterli değildir. Önce firmaların kendilerini yabancı ülkelerin standartlarına hazırlaması gerekmektedir. Bunun içinde tek yol, temeli aile şirketlerine dayanan Türk firmalarının kurumsallaşmasıdır. Bu nedenle firmaların kurumsal yönetim ilkelerini benimsemesi gerekmektedir. Ankete katılan denetçilere göre de kurumsal yönetim ile kapalı aile şirketlerinin sermaye piyasalarına entegrasyonu sağlanacak dolayısıyla finansal imkanlar ve likiditenin artmasıyla sermaye piyasalarından daha fazla fon sağlanacaktır. (Tablo 4.9)

Tablo 4.9: Kurumsal Yönetim İle Sermaye Piyasalarına Entegrasyon Sağlanması Görüşü

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,9	5,9
Katılmıyorum	2	5,9	11,8
Kararsızım	2	5,9	17,6
Katılıyorum	16	47,1	64,7
Kesinlikle Katılıyorum	12	35,3	100,0
Toplam	34	100,0	

Kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi doğrudan bağımsız denetim üzerinde de olumlu etki yaratmaktadır. Ankete katılan denetçilerin %100'ü kurumsal yönetimin bağımsızlıklarını olumlu etkileyeceği düşüncesindedir.(Tablo 4.10)

Tablo 4.10: Denetçi Bağımsızlığı Açısından Kurumsal Yönetim İlkelerinin Önemi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılıyorum	20	58,8	58,8
Kesinlikle Katılıyorum	14	41,2	100,0
Toplam	34	100,0	

Ancak ülkemizde kurumsal yönetim ilkeleri çok fazla uygulanmamaktadır. Kurumsal yönetim açısından ülkemiz şirketleri değerlendirildiğinde birçok eksikliğin var olduğu görülmektedir. Bunların başında kamuoyunu aydınlatmaya yönelik standartların yetersiz olması gelmektedir. Şirketlerin çoğunluğu, bünyesindeki kilit konumdaki kişilerin ya da büyük pay sahiplerinin yapmış olduğu işlemleri, (Tablo 4.11) şirketin geleceğe ilişkin tahminlerini ve dayandığı gerçekleri (Tablo 4.12) istatistiki veriler ile birlikte kamuya açıklamamaktadır. Bağımsız denetçilerden elde edilen bulgular da bunu doğrulamaktadır.

Tablo 4.11: İşletmelerin Bünyesindeki Kilit Konumdaki Kişilerin ya da Büyük Pay Sahiplerinin Yapmış Olduğu İşlemleri Kamuya Açıklanması

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	12	35,3	37,5
Hayır	20	58,8	100,0
Toplam	32	94,1	
Eksik	2	5,9	
Toplam	34	100,0	

Tablo 4.12: İşletmelerin Geleceğe İlişkin Tahminlerini ve Dayandığı Gerçeklerin İstatistikî Veriler ile Birlikte Kamuya Açıklanması

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	8	23,5	25,0
Hayır	24	70,6	100,0
Toplam	32	94,1	
Eksik	2	5,9	
Toplam	34	100,0	

Kurumsal yönetimin yetersizliğinden kaynaklanan ve şeffaflık ile kamuyu aydınlatma üzerinde yoğunlaşan sorunlara karşı bağımsız denetçiler uygun çözen olarak UDS' yi görmektedirler. Bağımsız denetçilere göre UDS ile kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık uygulamaları da artış gösterecektir. (Tablo 4.13)

Tablo 4.13: UDS ile Kamuoyunu Bilgilendirme ve Şeffaflık Uygulamalarının Gelişmesi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kararsızım	2	5,9	5,9
Katılıyorum	16	47,1	52,9
Kesinlikle Katılıyorum	16	47,1	100,0
Toplam	34	100,0	

Kurumsal yönetim konusunda bir diğer eksiklikse etik kurallar oluşturma konusundaki yetersizliktir. Gerek işletme sahiplerinin gerekse denetçilerin etik değerlere bakış açısı önemlidir. Özellikle denetim etik bir konudur. Bu bağlamda UDS ile sorumlu ortak baş denetçinin, bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumlarının değerlendirmesinden sorumlu tutulması; mesleki şüphecilik ve bağımsızlık kavramlarını daha detaylandırmış ve bağımsız denetçilerin etik kavramının üzerinde daha fazla durmasını sağlamıştır. Ankete katılan denetçilerinde neredeyse tamamı bu görüştedir. (Tablo 4.14)

Tablo 4.14: UDS ile Etik Kavramına Verilen Önem Artmıştır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kararsızım	2	5,9	5,9
Katılıyorum	22	64,7	70,6
Kesinlikle Katılıyorum	10	29,4	100,0
Toplam	34	100,0	

Kurumsal yönetim konusunda yaşanan diğer sorunlar önem sırasına göre; bilgilendirme politikasını açıklanma oranının düşüklüğü, faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin yetersiz olması, şirketin misyon ve vizyonunun açıklanmasının yetersizliği, sosyal sorumluluk konusunda politikaların oluşturulmaması ve son olarak tepe yöneticilerin halen yönetim kurulu üyesi olarak görev yapması olarak sıralanabilir. (Tablo 4.15)

Tablo 4.15: Kurumsal Yönetim İlkeleri Göz Önünde Bulundurarak Bağımsız Denetçilerin Değerlendirdikleri İşletmelerde Bulunan Eksiklikler

	Geçerli	Eksik	Ortalama	Std. Sapma
Kamuoyunu aydınlatma standartları yeterli değildir	32	2	4,81	1,91
Bilgilendirme politikasını açıklama oranı düşüktür	32	2	4,00	2,00
Faaliyet raporlarında yer alan bilgiler yeterli değildir	32	2	4,00	1,83
Sosyal sorumluluk konusunda politika oluşturmakta yeterli değildir	32	2	3,38	1,93
Etik kurallar oluşturma yetersizdir	32	2	4,13	1,90
Şirketin misyon ve vizyonunun açıklanması yeterli değildir.	32	2	3,81	2,22
Tepe yöneticiler halen yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır	32	2	2,88	1,96

Tüm bunların yanında kurumsal yönetim ilkelerinin tamamen benimsenmediğini söylemek de mümkün değildir. Bağımsız denetçilerden alınan bilgiler doğrultusunda şirketlerin bazı ilkeleri gerçekleştirdikleri görülmektedir. Ankete katılan denetçilerin %64,7'si, denetlediği şirketlerin çoğunluğunun faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıkladığını; yine %64,7'si denetlediği şirketlerin çoğunluğunun yönetim kurulunun yetki ve sorumluluklarının şirketin esas sözleşmesinde açık olarak belirtildiğini; % 58,8'i, denetlediği şirketlerin çoğunluğunda yönetim kurulunun, şirketi önemli ölçüde etkileyebilecek konulardan zamanında ve doğru şekilde bilgilendirilmesini sağlayacak sistematik bir bilgi mekanizmasının bulunduğunu belirtmektedir. Bu da özellikle yönetim kurulları ve şeffaflık konularında ülkemizde ilerleme kaydedildiğini göstermektedir.

4.4. DEĞERLENDİRME

Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız dış denetimle yetkilendirdiği 94 adet Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Firması üzerinde yapılan bu araştırmada Bağımsız Denetçilerin %88,2'sinin UDS' nı uyguladığı görülmüştür. Ancak bu standartları uygulayanların %46,6'lık önemli bir kısmı ise bu standartları tek başına ölçü olarak almamakta diğer standartlardan da faydalanmaktadır. Bunun en önemli nedeni UDS' nin ülkedeki diğer düzenlemelerden daha ileride olmasıdır. Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti sırasında yaşadıkları sorunlardan mevcut politika ve düzenlemelerle ilgili olanları incelediğimizde de hemen hemen tüm denetçilerin ortak en önemli sorunu uluslararası denetim standartlarına tam uyumun sağlanmamış olmasıdır. TTK ve VUK standartlar paralelinde düzenlenmedikçe bu sorun devam edecektir.

Bununla birlikte bir diğer temel sorun da yoğun rekabet ortamıdır. Araştırmada bağımsız dış denetim sektöründe rekabetin yoğun olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu rekabet yoğunluğu ise en çok ücret tarifelerini etkilemektedir. Firmalar üzerinde oluşan ve rekabet ortamından kaynaklanan müşteri baskısı firmaları, fiyatları olması gerekenden aşağı çekmeye zorlamaktadır. Yoğun rekabet, çok fazla uyulmayan ücret tarifesi ve bu olumsuzlukların neden olduğu sorunlar doğal olarak denetimin kalitesini de düşürmektedir. Mevcut denetim kalitesinin yüksek olmadığını düşünen bağımsız denetçiler, özellikle UDS' nin denetim kalitesini arttırmada etkili olacağı görüşündedirler. Ancak yapılan tüm bu düzenlemelere rağmen bağımsız denetçiler, denetim faaliyetleri sırasında bağımsızlıklarını engelleyecek birçok etkenle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunların en önemlisi ise müşteri işletmenin kurum kültürüdür. Müşteri işletme sadece kar amacı güderek çeşitli hilelere başvurabilmekte ve bunu sanki en doğal hakkıymış gibi görerek denetçiler üzerinde baskı oluşturabilmektedir. Denetim sektöründeki yoğun rekabet ortamı da buna olanak sağlamaktadır.

Denetim faaliyeti sırasında denetçiler bağımsızlıklarının engellenmesinden başka gerek müşteri işletmeden kaynaklanan gerekse mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan birçok sorun yaşamaktadır. Bu sorunlardan öncelikle müşteri kaynaklı olanlar incelediğinde, müşterinin etkin bir muhasebe ve iç kontrol

sisteminin olmamasının denetçiler için en büyük sorun olduğunu görülmüştür. Muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamayan müşteri, denetim faaliyetini zorlaştırmakta ve denetim planını aksatmaktadır. Denetim planının aksaması da denetçiye büyük zaman kaybettirir. Ancak bir yandan zaman kaybettiren müşteri, bir yandan da denetim faaliyeti için denetçilere zaman kısıtı getirerek onları daha zor bir duruma sokmaktadır. Aslında bütün sorunların temelinde Kurumsal Yönetim anlayışının işletmelere yerleşmemesi yatmaktadır. Bununla birlikte Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan samimi ilişkiler, denetçilerce önemsiz bir sorun olarak belirlenmiştir. Bunda SOX ile mevzuatımıza giren denetçi rotasyonunun ve bağımsız denetçilerin müşterisine vermemesi gereken hizmetlerin kesin çizgileriyle belirlenmesinin etkisi büyüktür.

Kurumsal yönetim ilkelerinin Türkiye’de uygulanmasını incelediğimizde ise tüm önemine rağmen bu ilkelerin çok fazla uygulanmadığı görülmektedir. Kurumsal yönetim açısından ülkemiz şirketleri değerlendirildiğinde birçok eksikliğin var olduğu tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin başında kamuoyunu aydınlatmaya yönelik standartların yetersiz olması gelmektedir. Kurumsal yönetimin yetersizliğinden kaynaklanan ve şeffaflık ile kamuyu aydınlatma üzerinde yoğunlaşan sorunlara karşı ise uygun çözen yine UDS olarak görülmektedir.

SONUÇ

Önceleri yalnız sermayedarlar açısından kayıtların kontrolü şeklinde gerçekleşen denetim faaliyetleri zamanla şirketlerin büyümesi ve halka açılması ile daha kapsamlı hale gelmiştir. Sürekli değişen çevre şartları içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin bu süreç içinde faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgiler de geçerliliğini her gün yitirdiğinden; yeni bilgiye sahip olmak, işletmenin pozisyonunu korumak ve ya ilerletmek açısından önem kazanmıştır. Doğru ve güvenilir bilgiye olan bu ihtiyacın giderek artması ile de işletmenin bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Böylece bağımsız denetim faaliyetleri, üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline dönüşmüştür.

Ekonomide küreselleşme ile birlikte tüm dünyanın girdiği hızlı değişim süreci de, beraberinde denetimle ilgili de birçok düzenlemeyi getirmiştir. Bu düzenlemelerin başında AB'nin üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınladığı "Denetim Yönergesi" olarak da isimlendirilen Sekizinci Yönerge gelmektedir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve AB'ye üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır. Ancak 1984 yılında kabul edilen bu yönergede uzun yıllar hiçbir değişikliğin yapılmaması nedeniyle yönergenin zayıflıkları ortaya çıkmıştır. Özellikle ABD'de Enron' u takiben Avrupa'da Ahold ve Parmalat gibi birçok şirkette yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel bir etki yaratmış, dünya kamuoyunun tüm dikkatleri muhasebe ve denetim sorunları üzerine yoğunlaşmış ve gerek Avrupa'da gerek ABD'de yeni düzenlemelerin yapılmasının şart olduğu görülmüştür. Özellikle 2001 yılı sonunda, önce ABD'de arkasından İngiltere'de söz konusu finansal skandallara ilişkin tepkiler şekillenmeye başlamış; eğitim, kurumsal yönetim, bağımsız dış denetim, muhasebe ve finansal raporlama, kamu çıkarına hizmet etme gibi konularda öneriler getirilmiştir. Böylece skandallar; muhasebe ve denetim mesleğinde uygulamada yaşanan eksikliklerin ortaya çıkmasını da sağlamıştır.

Global ekonominin 11 Eylül'ü olarak tanımlayabileceğimiz Enron iflası ile birlikte yeniden düzenleme sürecinin ilk ve en radikal yansıması ABD'de olmuştur.

Kullandıkları US GAAP' ın kendilerine yeten bir yapıda olduğunu düşünen ABD, Enron olayıyla birlikte bu standartların IAS ile uyumlaştırılması ihtiyacını duymuş ve kaybedilen güvenin geri kazanılması, denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşabilecek yeni skandallara önlem olarak 30.07.2002 tarihinde Sarbanes Oxley Act' ı çıkarmıştır. Uygulamada etkisini hemen gösteren bu düzenlemeler sonrasında ABD şirketleri kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak açısından önemli mesafe kat ederek, uluslararası karşılaştırmalarda ilk defa İngiltere ve Kanada şirketlerinin önüne geçmişlerdir.

Dünyada yaşanan bu bunalımlardan belki de en çok etkilenen ülke Türkiye'dir. Küreselleşme olgusunun ekonomiler üzerinde yarattığı değişiklikler ele alındığında Türkiye'nin bu değişikliklerin baş döndürücü hızını yakalamada ve takip etmede zorlandığı söylenebilir. Ancak AB'ye uyum sürecinde Türkiye önemli bir yol kat ederek öncelikle IAS' ı uygulamaya başlamıştır. Denetim alanında ise SOX' da yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde SPK tarafından, Seri: X, No:19 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" yayınlanarak, yürürlükte olan Seri: X No: 16 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"'e bazı eklemeler yapılmış, böylece devlet kanadında bağlayıcı düzenlemelerle etkin kontrollere imkan verecek bir yapı oluşturulmuş ve SOX' a uyum sağlanmıştır. Bu düzenlemeyi takiben SPK Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"'i yayınlamış ve Uluslararası Denetim Standartları uygulamaya geçmiştir. Ancak bütün bu düzenlemelere rağmen ülkedeki mevzuat karmaşası nedeniyle bu standartların tam anlamıyla amacına ulaştığını söylemek mümkün değildir. Özellikle TURMOB' un UDS' yi yayınlamasından sonra SPK' nın Seri X No: 22 Tebliğ'i ile Standartları yeniden yayınlaması gergin bir ortamın oluşmasına neden olmuş ve TURMOB, 3568 sayılı yasanın birçok eksikliğinin bulunmasına rağmen; bağımsız denetim şirketi kuracak, yönetecek ve bu şirketler adına bağımsız denetim yetkisi kullanacak olanların mesleki standartlarını ve meslek etik kurallarını, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasaya göre oluşturması gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte TTK ve VUK da Standartlara tam anlamıyla paralellik arz etmemektedir.

Ülkemizde denetim açısından yaşanan sorunlar sadece mevzuat karmaşasıyla da kısıtlı değildir. Tüm diğer sektörlerde olduğu gibi bağımsız dış denetim sektöründe de oluşan yoğun rekabet ortamı, diğer sektörlerdeki kalite artışına yönelik olumlu etkilerinin aksine denetim kalitesinin düşmesine sebep olmuştur. Bu olumsuz etkilerin başında ise ücret tarifesinin dışına çıkılması gelmektedir. Denetim firmaları üzerinde oluşan ve rekabet ortamından kaynaklanan müşteri baskısı denetim firmalarını, fiyatları olması gerekenden aşağı çekmeye zorlamaktadır. Bu da birçok denetçiyi zor durumda bırakmaktadır. Ayrıca firmaların denetim firmaları üzerindeki baskısı ücretle de sınırlı kalmamaktadır. Müşteri işletmeler denetim firmalarını kendi bireysel menfaatlerine ortak etme çabasındadırlar. Tüm bu olumsuzlukların doğal sonucu da denetim kalitesinin düşmesidir.

Özellikle UDS ile getirilen tüm düzenlemelere rağmen bağımsız denetçiler, denetim faaliyetleri sırasında bağımsızlıklarını engelleyecek birçok etkenle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunların en önemlisi ise müşteri işletmenin kurum kültürüdür. Müşteri işletme sadece kar amacı güderek çeşitli hilelere başvurabilmekte ve bunu sanki en doğal hakkıymış gibi görerek denetçiler üzerinde baskı oluşturabilmektedir. Denetim sektöründeki yoğun rekabet ortamı da buna olanak sağlamaktadır.

Denetim faaliyeti sırasında denetçiler; bağımsızlıklarının engellenmesinden farklı olarak da gerek müşteri işletmeden kaynaklanan gerekse mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan birçok sorunla karşılaşmaktadırlar. Bu sorunlardan öncelikle müşteri kaynaklı olanlar incelediğinde, müşterinin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmamasının denetçiler için en büyük sorun olduğu görülmüştür. Muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamayan müşteri, denetim faaliyetini zorlaştırmakta ve denetim planını aksatmaktadır. Denetim planının aksaması da denetçiye büyük zaman kaybettirir. Aslında bütün sorunların temelinde Kurumsal Yönetim anlayışının işletmelere yerleşmemesi yatmaktadır.

Denetim faaliyeti sırasında yaşanan sorunlardan mevcut politika ve düzenlemelerle ilgili olanları incelediğimizde ise hemen hemen tüm denetçilerin ortak en önemli sorunu UDS' ye tam uyumun sağlanmamış olmasıdır. TTK ve VUK, standartlar paralelinde düzenlenmedikçe de bu sorun devam edecektir. Ayrıca

ülkemizde hala denetleme ve düzenleme işlevlerinin aynı üst kurulun bünyesinde toplanması, denetimin kalitesi açısından sakıncalara neden olmaktadır. Bir kurumun hem düzenleyici hem denetleyici olması, denetim mantığına oldukça terstir.

Tüm bu olumsuz sonuçlar karşısında denetimin kalitesini arttırmak içinse UDS'nin uygulanması en uygun çözüm yolu olarak görülmektedir. SPK'nın bağımsız dış denetimle yetkilendirdiği bağımsız denetim firmalarının büyük çoğunluğu da bu amaçla UDS'yi uygulamaktadırlar. Standartlarla getirilen tüm maddeler mevcut sorunlarımıza birer çözüm niteliğindedir. Örneğin SOX ile mevzuatımıza giren UDS'de de çok ufak değişikliklerle aynen yer alan denetçi rotasyonunun ve bağımsız denetçilerin müşterisine vermemesi gereken hizmetlerin kesin çizgileriyle belirlenmesi, müşteriyle kurulan samimiyet ve güvene dayalı ilişkilerden kaynaklanan sorunları büyük ölçüde azaltmıştır.

Mevcut sorunlara karşı UDS dışında getirilen bir diğer çözüm önerisi ise Kurumsal Yönetim İlkelerinin uygulanmasıdır. Ancak Türkiye'de çoğunluğu oluşturan aile şirketlerinde bu ilkelerin çok fazla uygulanmadığı görülmektedir. Kurumsal yönetim açısından ülkemiz şirketleri değerlendirildiğinde birçok eksikliğin var olduğu tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin başında kamuoyunu aydınlatmaya yönelik standartların yetersiz olması gelmektedir. Oysa kurumsal yönetim ilkelerine uyum özellikle yabancı yatırımcılarca tıpkı finansal performans kadar aranan bir ölçüdür. Ayrıca son dönemde ülkemizin gündeminde olan Basel II Standartlarında da yer alan bir kriterdir. Bu nedenle özellikle şeffaflık konusunda TTK'da da düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Görüşe sunulan TTK Tasarısı'nın getirdiği yeniliklerden en önemlisi; şirketlere, daha kolay denetlenebilmeleri ve şirket bilgilerine herkesin ulaşabilmesi amacıyla, web sitesi kurma zorunluluğudur. Böylece kamuoyu, şirketlerle ilgili her an ulaşamadığı bilgilere kolaylıkla ulaşabilecek ve şeffaflıkta önemli bir adım atılmış olacaktır.

KAYNAKLAR

- “ABD’de Denetim Mesleği Mercek Altında”, Bilanço Dergisi, TÜRMOB, Şubat 2002
- Ağca, Ahmet, “Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?”
MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8 – Sayı:1, Mart 2006
- Akarkarasu, Nahit, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 2000
- Aki, Fujinama, “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November (ss:18 – 21), 2002
- Aksoy Tamer, “Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes – Oxley Yasası ile SPK düzenlemesinin Karşılaştırılması”, MÖDAV, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7, sayı 4, (ss. 45 – 79), Aralık 2005
- Aksoy Tamer, “Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı Ve Yeni AB Sekizinci Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mōdav, Cilt: 7, Sayı: 3, (ss: 31 – 67), Eylül 2005
- Aksoy, Tamer, “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, mali çözüm, sayı 73, (ss. 168 – 202), 2005
- Aksoy, Tamer, “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler” ASMMMO, Bülten, Yıl 6, sayı:165, (ss. 6 -10), Mart – Nisan 2005
- Akşam Gazetesi, “Calpers: Türkiye Yatırımı Hak Etti”17.Şubat.2005, <http://www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/2005/02/17/ekonomi/ekonomi7.html> (15.04.2007)
- Akyel, Nermin ve Karaca, Nevran, “Bağımsız Denetim Açısından Etik Ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, Mali çözüm sayı:72, (242 – 254), İstanbul, 2005

- Aldhizer, R. - Cashell, J. ve Saylor, J. “Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act”, Internal Auditing, May-Jun 2003,;18
- Aytekin, Selda, “Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar”, 6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu.Antalya, 2003
- Bacacı Mahmut, “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof. Dr. Şerafettin Sevim, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Kütahya, 2006
- Baraz, Barış, “Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir’de Bir Araştırma”, 3.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, Kasım 2004, Bildiri Kitabı, (ss. 763 – 772)
- BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.
- BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.01.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.
- BDDK, “Bankacılık Kanunu”, Kanun No: 5411, 01.11 2005, 25983 Sayılı Resmi Gazete, Kısım 3, Bölüm 3, Madde. 15
- BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, 01.11.2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete.
- Bension,G..J.ve Hartgraves,M.L. “Enron: What Happend and What We Can Learn From It?”, Journal of Accounting and Public Policy, 21, 2002
- Büyük, Sedef Seçkin, “İyi Yönetim Savaşçıları”, Capital, 7 Ekim 2003
- Cansızlar, Doğan, “Kurumsal Yönetim Konferansı (açılış konuşması)”, İstanbul, 2003
- Carmicheal, R.- Willingham J., Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., 1989

- Cho Stella and Lew Y. Albert, “Analytical Review Applications Among Large Audit Firms In Honk Kong”, *Manegerial Auditing Journal*, 15 / 8, MCB University Press, ISSN: 0268- 6902, (ss.431-438), 2000
- COMBARROS, J. “Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union”, *The European Accounting Review*, 9:4, (ss.643 – 654), 2000
- Commission Of The European Communities, “Statutory Auditor’sindependence In The Eu: A Set Of Fundamental Principles,” 2002/590/E.C, Official Journal L. 191, 19/07/2002, (ss.0022 – 0057)
- Coşkun, Aslan, “Uluslararası Denetim Standartlarında Etik”, VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, V. Oturum, Antalya, 2005
- Çolpan, Aslı,”Kapitalizmin Evrimi Ve Kurumsal Yönetim Teorileri”, *Kurumsal Şirket Yönetimi*, Ed. Aktan, C.Can, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi no: 4, Yay.No:196, Ankara, 2006
- Çürük, Turgut, “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği ” *ODTU Gelişme Dergisi*, 31 Aralık 2004
- Demirbaş, Mahmut ve Uyar Süleyman, *Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Denetim Komitesi*, Güncel Yay., İstanbul, 2006
- Dönmez, Adnan – Berberoğlu, Başak – Ersoy, Ayten, *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (9), (ss. 52 – 78), 2005
- Devlet Bakanlığı, “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete
- Devlet Bakanlığının 9.3.1991 tarih ve 20809 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ”
- Dinçbaş, Osman, “Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi”, VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2005
- Emerging Markets Committee, “Causes, Effects And Regulatory Implications of Financial and Economic Tirbulance in Emerging Markets - Interim Report” , IOSCO, 1998
- Erdoğan, Melih, *Denetim*, Maliye ve Hukuk yayınları no:20, 2. baskı, Ankara, 2005

- Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002 (5)
- Erol, Selahattin, “Bankaların Denetim Sorunu ve Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu’nun Fonksiyonları”, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Bayram Özbey, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Gaziantep, 2005
- Figen, Zaif, “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması (Harmonizasyon) Çalışmaları”, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 6/3, (ss. 153 – 177), Ankara, 2004
- Finn, D.W., Munter, P., McCaslin, T.E., “Ethical Perceptions of CPAs”, Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No.1., 1994
- Fukukawa Hironori – Theodore J. Mock ve Wright Arnold, “Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice”, International Journal of Auditing, Int. J. Audit. ISSN 1090-6738 10: (ss. 41–65), 2006,
- Gücenme, Ümit, *Uluslararası Muhasebe’de Teknik Sorunlar*, Marmara Kitabevi, Bursa, 1998
- Gülen Fikret, “Hesap verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar”, www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_anasayfa.php, 12.05.2007
- Gürbüz, A.Osman, Ergincan Yakup, *Kurumsal Yönetim: Türkiye’deki Durumu Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004,
- Gürbüz, Hüseyin, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995
- Gürbüz, Osman, “Kurumsal Yönetim, Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler”, I.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 20 – 24 nisan 2005
- Güredin, Ersin, *Denetim*, Sekizinci Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş., İstanbul, 1998
- <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>, 17.01.2007
- <http://spk.gov.tr> 02.05.2007
- http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm, 17.05.2007

- Hürriyet Gazetesi, “Bankalar Hortumlandı ‘Temizlik Ligi’nde 13 Basamak Daha İndik”
8 Ekim 2003 <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?viewid=321096>, 15.04.2007
- IASB, “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”
Technical Summaries of International Financial Reporting Standards, 2007,
- IFAC, “International Auditing and Assurance Standards Boards”,
http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf,
17.01.2007.
- IFAC, Handbook Of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements
2007 Edition, ISA 300, Planning An Audit Of Financial Statements
- IFC, “Global Corporate Governance Forum”, <http://www.gcgf.org>, 30.05.2007
- International Federation of Accountants’ Ethics Committee, “Code of Ethics for
Professional Accountants”,2005, s:100, introduction and Fundamental
Principles
- İAS Plus, “The IASB And The U.S. Financial Accounting Standards Board”,
<http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm> , 07.05.2007
- International Swaps And Derivatives Association, “17th Annual General Meeting”,
Berlin, April 2002
- İşseveroğlu, Gülsün – Muğal – Elif ve Meşeli, Yasemin, “The Effects Of Sarbanes
Oxley Act On Turkish Capital Markets”, Accounting and Management
Information Systems ,AMIS 2006, Nr.18/2006, Bucharet - Romania, 2006
(ss. 21 – 31)
- Kaval, Hasan, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama
Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005
- Kaya, İdil, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına
Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16 – 20 Nisan
2003.
- Kayacan, Murad, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler,” VII.
Muhasebe Denetimi Sempozyumu, V. Oturum, Antalya, 2005
- Kayacan, Murad, “Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi
ve Ülkemize Yansımaları”, Kurumsal Şirket Yönetimi, Ed. Aktan, C.Can,
SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi no: 4, yay.no:196, Ankara, 2006

- Kenger Erdal, “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 29.03.2007
- Kepekçi, Celal, *Bağımsız Denetim*, Cem Web ofset Ltd. Şti. Ankara, 1996
- Köse, Ömer, “Dünyada ve Türkiye’ de Yüksek denetim, Araştırma/İnceleme Ve Çeviri Dizisi”, Sayıştay Yay. Ankara, 2000
- Köse, Yasemin ve Saban Metin, “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler”, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabı, 2005
- Kriz, Petr, “Uluslararası Denetim Standartları Modül 16” 17 Ocak 2006, <http://www.ismmmo.org.tr/REPARISKonu.asp?id=2359&did=16&dad=Uluslararası%20Denetim%20Standartları%2017%20Ocak%202006>, 15.04.2007
- Kurban, İbrahim, “Kurumsal Yönetim Güvencesi İçin Denetim Komitesi”, Denetim Komitesi Konulu Toplantı, İstanbul, 2003, www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sulus.ppt
- Kurumsal Yönetim Derneği & Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, Yayın no. KYD-Y/2005-01-01, İstanbul, 2005,
- Kurumsal Yönetim Derneği, “Türkiye Kurumsal Yönetim Harita Araştırması” KALDER, Yıl: 13 Sayı: 93, (ss. 32 – 34), Temmuz 2005
- Kübra Şehirli, “Kurumsal Yönetim”, SPK Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Sayı:55-3, 1999
- Küçüksözen, Cemal ve Küçükkocaoğlu, Güray, “Kurumsal Şirket Yönetimi’nde Finansal Tabloların Rolü” Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı 16,Ankara, Eylül 2005
- Küçüksözen, Cemal ve Sayar, Zafer, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002.
- Lambsdorff, Johann Graf, The Corruption Perceptions Index 2006, <http://www.transparency.org/content/download/18692/255272> (15.04.2007)
- Lazol İbrahim, *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, 11. Baskı, Bursa, 2006
- Macmillan, Flint, D., Philosophy And Principles Of Auditing, Basingstoke, London 1988 – ana introduction, ed. Sikka, Prem, The British Accounting Review, Volume 21, Issue 2, June 1989, Pages 200-202

- Mautz, Robert.K., Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks, *Journal of Accounting Research* > Vol. 4, Empirical Research in Accounting: Selected Studies ,(ss. 152-158), 1996
- Mautz, Robert.K., *Fundamentals of Auditing*, Second Edition, New York: John Wiley & Sons, In., 1964
- McConnell,Jr. ve Banks,G.Y., “How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?”*Journal of Accountancy*, September, vol.196, no:3, 2003
- Meigs, Walter B. – Whittington, O. Ray – Pany, Kurt ve Meigs, Robert F., *Princeptes Of Auditing*, (9th edition), Irwin Publication, USA, Boston, 1989
- Messier, William F., Jr., *Auditing: A Systematic Approach*, The McGraw Hill Comp., 1997,U.S.A
- Millstein, I.M.et.All, Corporate Governance – İmproving Competitiveness And Access To Capital İn Global Markets, Paris :OECD publications, 1998
- Moizer, P., “An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6 No. 5., 1995
- Montgomery, Robert H., *Auditing, Theory And Practice*, The Ronald Pres Company, New York, 1912
- O'Connor, Mark, “The Implications of Sarbanes-Oxley For Non-US IT Departments”, *Network Security*, Volume 2005, Issue 7, (ss. 17-20), July 2005
- OECD, “Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets: A Report to the OECD by the Business Sector Advisory Group on Corporate Governance”, www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,en_2649_37439_1934092_1_1_1_37439,00.html, 30.04.2007
- Özdemir, Lütfiye, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi: Van İli Örneği” 3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Bildiri Kitabı, (ss. 739 – 749), Eskişehir, Kasım 2004
- Özilhan, Tuncay, “Kurumsal Yönetim; Türkiye’de İş Hayatının Değişen Çehresi Konulu Konferansı – Açılış Konuşması” ,İstanbul, 2002
- Pekiner, Kamuran, *İşletme Denetimi*, İ.Ü.İ.F.M.E. Yay. No:5, M.E.E.A.V. Yay. No:7, 5. Basım, İstanbul, 1988.
- Percy, J.P. “Auditing And Corporate Governance – A Look Forward İnto The 21st Century”, *İnternational Journal Of Accounting*, 1(1), 3 – 12, 1997

- PricewaterhouseCoopers, “Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu”, Ankara, 3 Aralık 2003
- PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6>, 31.03.2007
- Quevieux, Cristophe, “The Requirements of the Sarbanes-Oxley Act are Making Internal Audit A Critical Function for Dealing with Corporate Governance Issues”, The 2003-ECIA European, Conference of Internal Auditing, Hotel President WTC, Brussels, 16&17 October 2003
- Robert S. Kay ve Gerald D. Searfass, Handbook Of Accounting And Auditing (2.Nd Edition) Warren, Garham & Lamont Publishing Inc. (Touch Ross&Co), USA, Boston, 1989
- Roberts, D., “American Companies Move to the Top of Corporate Governance List”, Financial Times, 8 September 2004
- Ronen, Joshua “Policy Reforms in the Aftermath of Accounting Scandals“, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.21, Issue 4-5, Winter2002
- Roussey, S. “The Development of International Standards on Auditing”, The CPA Journal, Vol.69, s.14-20., 2002
- Sağmanlı, Metin ve Ersen, Çağla, “AB 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, Mali Çözüm, İSMMMO Yay.Organı, Sayı:59, 2002, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/07%20%2059%20METIN%20SAGMANLI.doc> 01.02.2007
- Sayar, Zafer, “Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe Ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, SPK, 2005, www.tmud.org.tr/Articles.asp?action=Read&aid=17-58k, 16.04.2007
- SEC, Sarbanes Oxley Act of 2002, One hundred Seventh Congress of The USA, 2002
- Selimoğlu, Seval, “Ethics in Turkish Accounting Practices”, Mali Çözüm Dergisi, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, sayı 76, 2006, 437 – 456.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No. 3568 R. Gazete No. 20194, Kabulü: 1.6.1989 R.G. Tarihi: 13.6.1989, Birinci Bölüm, Genel Hükümler, m:2
- Sevim, Şerfettin – Çetinoğlu, Tansel – Kurnaz, Niyazi, “Avrupa birliği müzakereleri sürecinde AB 8. Yönergesi kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?”, Mali Çözüm, İSMMMO Yay.Organı, Sayı:74, 2006

- Shleifer, Andrei ve Robert, W. Vishny, “A Survey of Corporate Governance”, Journal of Finance, 52/2, (ss. 735 – 780), June 1997
- SPK, “2001 – 2006 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim İlkeleri (Corporate Governance Principles) (4.7.2003), Mayıs 2006
- SPK, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, Ankara, 2005, s.4, http://www.spk.gov.tr/ofd/KurumsalYonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri.pdf, 30.05.2007
- SPK, “Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi Sonuçları (Hisse Senetleri İMKB’de İşlem Gören Şirketlere Uygulanmıştır)”, Ankara, 2004
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02.11.2002, 24927 Sayılı Resmi Gazete, madde 2.
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete, madde 4.
- SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, Seri X No: 16, 13.12.1987, 19663 Sayılı resmi Gazete.
- Stone, Andrew, Hurley K, Khemani R.S., “The Business Environment and Corporate governance: Strengthening Incentives for Private Sector Performance”, Business Environment Group, Private Sector Development Department, The Worldbank Group, 1998
- Süer, Ayça Zeynep, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16 – 20 Nisan 2003
- Şehsuvaroğlu, Emre, “Bağımsızlık, Bağımsız Denetim ve İç Denetim”, Deloitte & Touch İç Denetim Bülteni, Ocak / Şubat 2003, sayı 1, 1 – 3
- Şenturan, Şermin, “Basel II Standartları ve KOBİ’ lerde Kurumsal Yönetişim”, muhasebe ve denetime bakış, yıl:6, sayı:20, (ss. 45 – 55) 2006
- Tekin, Mahmut, Zerenler, Muammer ve Yıldız, Mehmet “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri”, Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı, 17 – 18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir
- TMUDESK Yönergesi, www.turmob.org.tr , 01.05.2007

- Topaç, Erhan, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Sermaye Piyasalarının Gelişmesindeki Önemi Ve Türkiye Uygulamaları”, İMKB Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Konferansı, 2002
- Toraman, Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59
- TSPAKB, “Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar”, TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Mayıs 2006
- TURMOB, 3568 Sayılı Yasa, 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, <http://www.turmobil.org.tr/mevzuat/bolum02/index.html>, 12.01.2007.
- TUSİAD, Kurumsal Yönetim Ve En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı Ve İşleyişi, Lebib Yay. A.Ş., 12 / 336, İstanbul, Aralık 2002
- TÜDESK, Uluslararası Denetim Standartları, TURMOB Yayınları, No: 238, Ankara 2004
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, 24.02.2005, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/turkticaret/kanunutasarisi.htm>, 03.04.2007
- Türker, Masum ve Pekdemir, Recep, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 2002, İstanbul
- Türkiye Bankalar Birliği Basel II Yönlendirme Komitesi, “Risk Yönetimi ve Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri”, TBB, Yay. No: 228, İstanbul, 2004
- TÜRMOB, “Dünya Döviz Piyasaları Federasyonu IAASB'nin Uluslar arası Standart Belirleme Yöntemlerini Kabul Ediyor”, TÜRMOB International Haber, Aralık 2006,
- TÜRMOB, Haber, 2004, Yıl.1, Sayı.3
- Uyar Süleyman, “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi” Mali Çözüm, Sayı:63, Haziran 2003
- Uzay, Şaban, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler” Mali Çözüm, Sayı: 67, (ss. 229-248), Haziran 2004
- Uzay, Şaban, “Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), The 1st Annual International Accounting Conference, On The Way To Convergence, (ss. 435-485), İstanbul, 3-5 Kasım 2004

- Uzay, Şaban, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK yayınları no:132, Ankara, 1999
- Vinten, Gerald, “The Corporate Governance Lessons of Enron”, 2002, Corporate Governance, 2, 4 2002
- Vurgun, Kudret, “Halka Arz ve Borsa’da İşlem Görme Bakımından Şirket Değerlemesinin Önemi” İMKB Sunumu, İstanbul, Mayıs 2004
- Wallin, David, E., Legal Recourse And The Demand For Auditing, The Accounting Review, Vol 67, No:1, (ss. 121-147), January 1992
- Ward, Graham, “Dünya Bankası İleri Muhasebe ve Denetim Düzenleme Programı Modül 15”, 20.12.2005, siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/1934132-1136843884813/Ward-TUR.doc, 15.02.2007
- William, F. Messier, *Auditing: A Systematic Approach*, Libraray Of Congress Cataloging In Publication Data, New Jersey 1997
- Wolnizer, Peter W., *Auditing As Independent Authentication*, Sydney University Press, Sydney, 1987
- www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf, 20.3.2007
- www.tkyd.org, 15.04.2007
- Yalkın, Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2001

EKLER

TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ VE KURUMSAL YÖNETİMİN UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Bu çalışmada uluslararası denetim standartlarının ülkemizde uygulanabilirliği ve karşılaşılan güçlüklerin ortaya konması amaçlanmaktadır. Anketler sonucunda elde edilecek bilgiler gizli tutulacak ve tamamen bilimsel bir araştırma için kullanılacaktır.

Çok değerli görüşlerinizi, bilgi ve tecrübelerinizi bizimle paylaştığınız, bilimsel bir çalışmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Saygılarıma,

Arş. Gör. Elif Muğal

Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü

1. Cinsiyetiniz? Kadın Erkek
2. Eğitim Düzeyiniz? Lisans Yüksek Lisans Doktora
3. Meslekteki deneyiminiz? 1-5 6-10 11-15 16-20 20 -
4. Denetim Firmasının Türü? Ulusal Bağımsız Denetim Firması Uluslararası Temsilcilik
5. Firmanızdaki Çalışan sayısı?
6. Firmadaki göreviniz? Sorumlu Ortak Başdenetçi Denetçi Denetim Müdürü
 Yönetim Kurulu Başkanı Kıdemli Denetçi
 Yeminli Mali Müşavir Partner Denetçi Yardımcısı
7. Bağımsız denetimde ölçü aldığınız standartlar nelerdir?
 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Uluslararası Denetim Standartları
 8. Yönerge de Belirtilen Standartlar 3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar
8. Sizce bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir?
 Sermaye Piyasası Kurulu TÜRMOB Maliye Bakanlığı Hiçbirisi

a) Bulduğunuz denetim sektöründe rekabet düzeyi sizce nasıldır?	Çok düşük	Düşük	Orta	Yoğun	Çok yoğun
b) Ülkemizdeki denetimin kalitesini siz nasıl buluyorsunuz	Çok düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok yüksek
c) Denetim ücreti tarifesine uyulduğunu düşünüyor musunuz?	Hiç uyulmuyor	Nadiren uyuluyor	Kararsızım	Uyuluyor	Tamamen uyuluyor

9. Aşağıdaki ifadeler çalıştığınız kurum/kuruluşla ilgilidir. Lütfen her ifade için görüşlerinize uygun düşen seçeneği işaretleyiniz.

1. Kesinlikle Katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Karasızım	4. Katlıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1. Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulamaya geçmesi mali bilginin kalitesini arttıracak dolayısıyla denetim uygulamalarını da kolaylaştıracaktır									
2. Ülkemizde de Uluslararası Denetim Standartlarının uygulamaya geçmesi denetim bağımsızlığını olumlu etkileyecektir.									
3. Uluslararası Denetim Standartları ile denetim şirketlerinin kendi içyapılarında kalite kontrolü çalışmalarına yer vererek etkin işleyen bir gözetim sistemi kurulması zorunluluğu getirilmesi bağımsız denetimin kalitesini arttıracaktır.									
4. Uluslararası Denetim Standartları ile birlikte bağımsız denetçinin müşterisine vermesi yasak olan hizmetler kesin olarak belirlenmiştir.									
5. Uluslararası Denetim Standartları ile kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık uygulamalarının gelişmesi, gerek yerli gerekse yabancı yatırımcılar için olumlu olacaktır.									
6. Uluslararası Denetim Standartları ile sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumlarının değerlendirilmesinden sorumlu tutulmuştur. Bu bağlamda mesleki şüphecilik ve bağımsızlık kavramları daha detaylanmış ve bağımsız denetçilerin etik kavramına verdikleri önem artmıştır.									
7. Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.									
8. Denetçi bağımsızlığı açısından Kurumsal Yönetim ilkelerinin varlığı önemlidir.									
9. Kurumsal yönetim endeksi tam anlamıyla uygulanmaya başlanmalıdır.									
10. Kurumsal Yönetim şirket idaresindeki tüm birimlerin rollerini belirleyerek bunlar arasında bir denge ve kontrol mekanizması sunarken olabilecek çıkar çatışmalarını önleyecek böylece denetçi daha bağımsız hareket edebilecektir.									
11. Uluslar arası denetim standartlarının uygulanmaya başlanması yabancı sermayenin ülkeye girişini hissedilir oranda arttıracaktır.									
12. Kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesiyle ülkenin dış piyasalardaki imajı yükselecektir.									
13. Kurumsal yönetim ile sermaye piyasalarına entegrasyon sağlanacak dolayısıyla finansal imkanlar ve likidite artacak ve sermaye piyasalarından daha fazla fon sağlanacak.									
14. Aile şirketlerinin kurumsallaşması için çaba sarf etmek ve bunları sermaye piyasasının içine çekmek gerekmektedir.									
15. Ülkemizdeki Bağımsız dış denetime İlişkin düzenlemeler AB 8.Yönergesi İle uyumludur.									
16. Asgari ücret tarifesi ayrıca denetime alınmalıdır.									
17. Kurumsal yönetim ilkelerine uyumun sağlanması ile yabancı yatırımcıların ülkeye girişi artacaktır.									
18. Denetçinin bağımsızlığı önemlidir.									

10. Denetimde Karşılaşılan sorunları sizin için önem sırasına göre sıralayınız:

10.1. Müşteri işletmeden kaynaklanan sorunlar: (1 – 6 arası)

- () Denetlenen işletmenin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması
- () Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması ve yıldırması
- () Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde Samimiyet ve güvenin denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi
- () Müşterinin getirdiği zaman kısıtlaması
- () Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması
- () Müşteri işletmenin kurumsal yönetim ilkelerine uzak olması

10.2. Mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar: (1 – 6 arası)

- () Uluslararası Denetim Standartlarına uyumun sağlanamamış olması
- () Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet
- () Mevzuat karmaşası
- () Cezaların yeterince caydırıcı olmaması
- () Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması
- () Denetim hizmeti ücretinin düşük olması

11. Bir denetçi olarak bağımsızlığınızı olumsuz etkileyen durumları önem sırasına göre sıralayınız.

(1– 7 arası)

- () Ülke ekonomisindeki çalkantılar
- () Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri
- () Ülkede yerleşmiş olan etik değerler
- () Müşteri işletmedeki kurum kültürü
- () Çalıştığım denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar
- () Bireysel olarak çalışamamak

() Çalıştığım kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması

12. Kurumsal yönetim ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda değerlendirdiğiniz işletmelerde bulunan eksiklikleri sizin için önem sırasına göre sıralayınız. (1 – 7 arası)

() Kamuoyunu aydınlatma standartları yeterli değildir

() Bilgilendirme politikasını açıklama oranı düşüktür

() Faaliyet Raporlarında Yer Alan Bilgiler yeterli değil

() Sosyal Sorumluluk Konusunda Politika Oluşturmakta yeterli değildir

() Etik kurallar oluşturma yetersizdir

() Şirketin misyon ve vizyonunun açıklanması yeterli değildir.

() Tepe yöneticiler halen yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır

13. Çalıştığımız işletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmakta mıdır? () Evet () Hayır

14. Çalıştığımız şirketlerin çoğunluğu geleceğe ilişkin tahminlerini ve dayandığı gerçekleri istatistiki veriler ile birlikte kamuya açıklanmakta mıdır? () Evet () Hayır

15. Çalıştığımız şirketlerin çoğunluğu, bünyesindeki kilit konumdaki kişilerin ya da büyük pay sahiplerinin yapmış olduğu işlemleri kamuya açıklanmakta mıdır? () Evet () Hayır

16. Çalıştığımız şirketlerin çoğunluğunun yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları şirketin esas sözleşmesinde açık olarak belirtilmiş midir? () Evet () Hayır

17. Çalıştığımız şirketlerin çoğunluğunun yönetim kurulunun, şirketi önemli ölçüde etkileyebilecek konulardan zamanında ve doğru şekilde bilgilendirilmesini sağlayacak sistematik bir bilgi mekanizması bulunmakta mıdır? () Evet () Hayır

ÖZGEÇMİŞ

- Doğum Yeri ve Yılı** : Bursa – 1983
- Öğr.Gördüğü Kurumlar** : **Başlama Yılı** **Bitirme Yılı** **Kurum Adı**
- Lise : 1994 2001 Şükrü Şankaya Anadolu Lisesi
- Lisans : 2001 2005 Uludağ Üniversitesi
- Yüksek Lisans : 2005 2007 Uludağ Üniversitesi
- Medeni Durum** : Bekar
- Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi** : İngilizce İyi
- Çalıştığı Kurumlar** : **Başlama ve Ayrılma Tarihleri** **Çalışılan Kurumun Adı**
1. 13.07.2004 10.01.2006 Balkan Muhasebe
2. 26.12.2006 -- Uludağ Üniversitesi – İ.İ.B.F.
- Kullandığı Burslar** : TÜBİTAK Yurt İçi Yüksek lisans Başarı Bursu
- Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar** :
- “I. International Congress on Accounting & Fraud Examination”, İstanbul, 02/06/2006 (Katılımcı)
- “International Conference, Accounting and Management Information Systems,” AMİS 2006 Romania (The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets – Tebliğ Sunumu, Yasemin Meşeli ile birlikte)
- “XXVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”, Antalya, 2007 (Düzenleme Kurulu Üyesi)
- Yayımlanan Çalışmalar** :
- “The Effects Of Sarbanes Oxley Act On Turkish Capital Markets”, Journal of Accounting and Management Information Systems, 18/2006, Bucharest, Romania (Gülsün İşseveroğlu ve Yasemin Meşeli İle Birlikte)
- “Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ’ lere Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi – MUFAD, 10/2007, Sayı:36 – Kabul Edildi (İbrahim Lazol ve Yener Yücel ile Birlikte)
- Diğer** :

Elif MUĞAL