

**T.C.**  
**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN KURUMSAL YÖNETİM VE 6102**  
**SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN İNCELENMESİ:**  
**DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Doktora Tezi**

**Hazırlayan**  
**Yasin KARADENİZ**

**Tez Danışmanı**  
**Prof. Dr. Mikail EROL**

**T.C.**  
**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI  
TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN İNCELENMESİ: DENETİM  
KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Doktora Tezi**

**Hazırlayan**

**Yasin KARADENİZ**

**Tez Danışmanı**

**Prof. Dr. Mikail EROL**

**Çanakkale - 2015**

## TAAHHÜTNAME

Doktora Tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetim Açısından Kurumsal Yönetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlişkilerinin İncelenmesi: Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

18/03/2015

Yasin KARADENİZ



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne  
Yasin KARADENİZ'e ait Bağımsız Denetim Açısından Kurumsal Yönetim ve 6102  
Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlişkilerinin İncelenmesi: Denetim Kuruluşları Üzerine  
Bir Araştırma adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı,  
DOKTORA TEZİ olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Üye Prof. Dr. Mikail EROL  
(Danışman)

Üye Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

Üye Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU

Üye Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ

Üye Yrd. Doç. Dr. Yusuf YİĞİT

Tez No : 10006267  
Tez Savunma Tarihi : 13/03/2015

ONAY  
Doç. Dr. İbrahim Hakkı ÖZTÜRK  
Enstitü Müdürü  
23.03/2015

# BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN İNCELENMESİ: DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim uygulamalarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kazandığı yeni boyutu açıklamak ve bu ilişkileri açıklarken, yine ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı ve tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinden hareketle ortaya çıkarmaktır.

Bu amaca yönelik olarak geçmiş çalışmalarla ilgili literatür taraması yapılmış, özellikle konuya ilişkin güncel mevzuat değişiklikleri ve uygulamaları dikkate alınmış ve 12 hipotez içeren bir kavramsal araştırma modeli oluşturulmuştur. Oluşturulan hipotezler kapsamında, bağımsız denetim kuruluşlarındaki farklı unvanlardaki denetçilerin bu konularla ilgili güncel gelişmelere ilişkin bakış açıları ve farkındalıkları araştırılmıştır. Konuyla ilgili veriler anket ve görüşme yöntemleriyle elde edilmiştir.

Nitel bir araştırma olan görüşme yöntemi, İzmir ve Çanakkale illerindeki bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan en az bir sorumlu baş denetçiyle (ağırlıklı YMM’ler) karşılıklı görüşülerek gerçekleştirilmiştir. Anket uygulamasının ise büyük bir bölümünde (yaklaşık %92) yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmıştır. Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşlarındaki farklı unvanlardaki denetçilere anket uygulanmıştır. Bu doğrultuda elde edilen veriler uygun istatistiksel tekniklerle test edilmiştir. Bu testler sonucunda araştırma hipotezlerinde beklentilere uygun istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. 6102 Sayılı TTK’nin, kurumsal yönetimin ve Türkiye Denetim Standartlarının; Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlayacağı, test edilen hipotezler ve yapılan görüşmeler aracılığıyla ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Kurumsal Yönetim, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Denetim Standartları.

# **THE ANALYSIS OF RELATIONSHIPS BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND THE TURKISH COMMERCIAL CODE NO. 6102 IN TERMS OF INDEPENDENT AUDITING: A SURVEY ON INDEPENDENT AUDITING FIRMS**

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is as follows: To explain the new dimension that the corporate governance practices, which have had troubles for years in Turkey, have acquired with the Turkish Commercial Code and, while explaining such relations, to reveal the importance of independent auditing, which could not become fully functional and has gone through many problems again in the practices of our country, and also the importance of present situation and the situation in future with the help of Turkish Commercial Code and corporate governance relations.

Some literature review related to previous studies has been done; especially current legislative amendments and practices regarding the topic have been taken into consideration and also a conceptual research model consisting of 12 hypotheses have been set to serve this abovementioned purpose. Within the context of these hypotheses, perspectives concerning the current developments in these topics and awareness by auditors with different titles in independent auditing firms have been researched. The data related to the topic have been collected with questionnaire and interview techniques.

Interviews as a way of qualitative research has been done face to face with at least one chief auditor (mostly CPAs) working in any of the independent auditing firms in İzmir and Çanakkale cities. On a large scale (about 92%), face to face interview has been used in the questionnaires. The questionnaire has been conducted to the auditors with different titles in independent auditing firms in Turkey. The data obtained has been tested with appropriate statistical techniques. As a result of these tests, statistically meaningful relationships that match the expectations have been found in the research hypotheses. Following tested hypotheses and interviews with auditors it has been revealed that the Turkish Commercial Code, corporate governance and auditing standards in Turkey would contribute positively to development of independent auditing.

**Keywords:** Independent Auditing, Corporate Governance, Turkish Commercial Code No. 6102, Auditing Standards in Turkey.

## ÖNSÖZ

Doktora çalışmamın başından sonuna kadar beni devamlı teşvik edip, destekleyen ve çalışmalarımda beni yönlendiren danışman hocam Prof. Dr. Mikail EROL'a, tez izleme komitesi üyeleri Doç. Dr. Seçkin GÖNEN ve Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ hocalarıma verdikleri destekten dolayı teşekkürlerimi sunarım.

YMM Hüseyin SARIBUĞDAY başta olmak üzere, tezimin uygulama bölümüne önemli katkılar sağlayan Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan YMM'lere, sorumlu ortak baş denetçilere ve denetçilere teşekkürü bir borç bilirim.

Öğrenciliğim ve çalışma hayatım süresince bana çok büyük kazanımlar sağlayan değerli hocam Doç. Dr. Tuncer ÖZDİL'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan, her türlü sıkıntıda her zaman yanımda olan, tezimin tamamlanma sürecinde bana hep moral kaynağı olan aileme, derin sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Yasin KARADENİZ

Çanakkale, 2015

## İÇİNDEKİLER

|                        |          |
|------------------------|----------|
| <b>ÖZET</b> .....      | <b>i</b> |
| ABSTRACT .....         | ii       |
| ÖNSÖZ .....            | iii      |
| İÇİNDEKİLER .....      | iv       |
| KISALTMALAR .....      | ix       |
| TABLolar LİSTESİ ..... | x        |
| ŞEKİLLER LİSTESİ ..... | xiii     |
| GİRİŞ .....            | 1        |

### BÖLÜM I

#### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

|   |    |
|---|----|
| 1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı .....                        | 4  |
| 1.2. Bağımsız Denetimin Amacı, Kapsamı ve Özellikleri ..... | 6  |
| 1.3. Bağımsız Denetimin Muhasebe ile İlişkisi .....         | 8  |
| 1.4. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Faydaları .....      | 9  |
| 1.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar .....        | 12 |
| 1.4.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Faydalar ..... | 13 |
| 1.4.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Faydalar .....   | 13 |
| 1.4.4. Ekonomi Açısından Faydalar .....                     | 14 |
| 1.5. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi .....             | 15 |
| 1.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....          | 16 |
| 1.6.1. Genel Standartlar .....                              | 18 |
| 1.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı .....       | 18 |
| 1.6.1.2. Bağımsızlık Standardı .....                        | 19 |
| 1.6.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı .....             | 19 |
| 1.6.2. Çalışma Alanı (Sahası) Standartları .....            | 20 |
| 1.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı .....                | 20 |
| 1.6.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı .....           | 21 |
| 1.6.2.3. Kanıt Toplama Standardı .....                      | 22 |



|   |    |
|---|----|
| 1.6.3. Raporlama Standartları .....   | 22 |
| 1.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne Uyum Standardı.....                                      | 23 |
| 1.6.3.2. Devamlılık Standardı .....   | 23 |
| 1.6.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı .....  | 24 |
| 1.6.3.4. Görüş Bildirme Standardı .....   | 24 |
| 1.7. Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Kuruluşları .....   | 25 |
| 1.7.1. Bağımsız Denetçinin Tanımı ve Sorumlulukları .....   | 25 |
| 1.7.2. Bağımsız Denetçinin Görevleri .....  | 27 |
| 1.7.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Tanımı ve Sorumluluğunun Önemi .....                                  | 29 |
| 1.8. Bağımsız Denetim Süreci ve Planlaması .....  | 29 |
| 1.9. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenlemeleri .....  | 33 |
| 1.9.1. Enron Olayı .....  | 34 |
| 1.9.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Düzenlemeleri ve Uluslararası<br>Denetim Standartları ..... | 35 |
| 1.9.3. Avrupa Birliği'nde Denetim Düzenlemeleri .....   | 37 |
| 1.9.4. ABD'de Denetim Düzenlemeleri .....   | 38 |
| 1.9.4.1. Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün Yaptığı<br>Düzenlemeler .....                    | 38 |
| 1.9.4.2. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) Düzenlemeleri .....                                 | 39 |
| 1.9.4.3. Sarbanes-Oxley Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler .....   | 40 |
| 1.9.5. Diğer Bazı Ülkelerde Denetim Mesleği .....   | 42 |
| 1.10. Türkiye'de Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler .....   | 43 |
| 1.10.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Bağımsız Denetim Düzenlemeleri .....                          | 44 |
| 1.10.2. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Düzenlemeler .....                                 | 44 |
| 1.10.3. Bankacılık, Sigortacılık, Enerji Alanındaki Düzenlemeler .....                                    | 46 |
| 1.10.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu .....                                      | 48 |
| 1.10.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler .....  | 53 |
| 1.11. Türkiye'de Denetime İlişkin Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Uyumu                        | 53 |

## **BÖLÜM II**

### **KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ**

|   |    |
|---|----|
| 2.1. Kurumsal Yönetim Kavramı .....             | 56 |
| 2.2. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Amaçları ..... | 60 |

|   |     |
|---|-----|
| 2.3. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri.....   | 63  |
| 2.3.1. Eşitlik (Adillik) İlkesi .....   | 64  |
| 2.3.2. Şeffaflık İlkesi .....   | 64  |
| 2.3.3. Hesap Verebilirlik İlkesi .....  | 64  |
| 2.3.4. Sorumluluk İlkesi .....  | 65  |
| 2.4. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar .....  | 65  |
| 2.5. Dünya’da ve Türkiye’de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri ve Uygulamaları .....                                | 68  |
| 2.5.1. Kurumsal Yönetim Sistemleri .....  | 69  |
| 2.5.2. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri (ABD-İngiltere-Almanya-Japonya Örnekleri) .....         | 71  |
| 2.5.3. OECD’nin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Yönetimle İlgili Diğer Bazı Uluslararası Kuruluşlar ..... | 75  |
| 2.5.4. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve İlgili Düzenlemeler .....   | 76  |
| 2.5.4.1. TÜSİAD Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu .....   | 77  |
| 2.5.4.2. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri .....  | 78  |
| 2.5.4.3. Borsa İstanbul’un Kurumsal Yönetim İle İlgili Çalışması .....  | 81  |
| 2.5.4.4. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Derneği .....  | 82  |
| 2.5.4.5. Kamuyu Aydınlatma Platformu .....  | 83  |
| 2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uygulamaları .....   | 84  |
| 2.6.1. 6102 Sayılı TTK’ye Duyulan İhtiyaç ve 6102 Sayılı TTK’nin Getirdiği Yeniklere Genel Bakış .....          | 88  |
| 2.6.2. 6102 Sayılı TTK’de Kurumsal Yönetim .....  | 94  |
| 2.6.3. 6102 Sayılı TTK’de Bağımsız Denetim .....  | 97  |
| 2.6.3.1. Denetlemeye İlişkin Düzenlemeler .....   | 98  |
| 2.6.3.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı .....  | 105 |
| 2.6.3.3. Denetçi ile İlgili Düzenlemeler .....  | 105 |
| 2.6.3.3.1. Seçim, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi .....  | 105 |
| 2.6.3.3.2. Bağımsız Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler .....  | 107 |
| 2.6.3.3.3. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı .....   | 109 |
| 2.6.3.3.4. Bağımsız Denetim Raporu .....  | 110 |
| 2.6.3.3.5. Denetim Görüşü .....   | 110 |
| 2.6.3.3.6. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu .....  | 111 |
| 2.6.3.3.7. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları .....  | 112 |
| 2.6.3.3.8. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi .....   | 112 |
| 2.6.3.3.9. İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler .....  | 113 |

|  |     |
|--|-----|
| 2.7. Bağımsız Denetimin Kalitesi ve Bağımsız Denetim kalitesinde İç Denetim ve Kurumsal Yönetimin Önemi .....  | 114 |
| 2.8. İşletmelerde Güvenilir Finansal Raporlama ile Bağımsız Denetim, Kurumsal Yönetim İlişkisi .....           | 118 |
| 2.9. Kurumsal Yönetim Sürecinde Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatmanın Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Önemi ..... | 121 |
| 2.10. 6102 Sayılı TTK ve Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirilmesi .....     | 124 |

### BÖLÜM III

#### KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

|   |     |
|---|-----|
| 3.1. Araştırmanın Amacı .....   | 128 |
| 3.2. Araştırmanın Önemi .....   | 129 |
| 3.3. Araştırmanın Kısıtları .....   | 130 |
| 3.4. Araştırmanın Kavramsal Modeli .....                                    | 131 |
| 3.5. Araştırmanın Kapsamı ve Soruları .....                                 | 132 |
| 3.6. Ana Kütle ve Örneklem .....  | 133 |
| 3.7. Anketin Hazırlanması ile İlgili Aşamalar .....                         | 134 |
| 3.7.1. Oluşturulan Ölçeklere İlişkin Bilgi ve Anketlerin Hazırlanması ..... | 134 |
| 3.7.2. Anket Formunun Hazırlanmasında Dikkat Edilen Konular .....           | 135 |
| 3.7.3. Pilot Uygulama ve Anket Formunun Son Şeklini Alması .....            | 135 |
| 3.8. Veri Toplama Aşaması .....   | 136 |
| 3.8.1. Veri Toplama Yönteminin Seçilmesi .....                              | 136 |
| 3.8.2. Verilerin Toplanması .....   | 136 |
| 3.9. İstatistiksel Analizler ve Bulgular .....                              | 137 |
| 3.9.1. Araştırma Hipotezleri .....  | 137 |
| 3.9.2. Tanımlayıcı İstatistikler .....                                      | 139 |
| 3.9.3. Keşfedici Faktör Analizleri .....                                    | 142 |
| 3.9.4. Doğrulayıcı Faktör Analizleri .....                                  | 155 |
| 3.9.5. Hipotezlerin Test Edilmesi .....                                     | 158 |
| 3.9.5.1. TDS'nin Denetime Etkisinin Test Edilmesi .....                     | 158 |

|   |     |
|---|-----|
| 3.9.5.2. TDS'nin Denetime Etkisinde Denetçinin Kalitatif Özelliklerinin Test Edilmesi.....  | 160 |
| 3.9.5.3. TDS'nin Denetime Etkinin Boyutlar Bakımından Test Edilmesi .....   | 168 |
| 3.9.5.4. TDS'nin Denetime Etkisini Belirleyen Faktör Ortalamalarının Denetçinin Kalitatif Özellikleri Bakımından Test Edilmesi.....   | 169 |
| 3.9.5.5. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Test edilmesi .....   | 174 |
| 3.9.5.6. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Denetçinin Kalitatif Özellikleri Bakımından Test edilmesi...                                    | 175 |
| 3.9.5.7. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Boyutlar Bakımından Test edilmesi .....   | 182 |
| 3.9.5.8. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisini Belirleyen Faktör Ortalamalarının Denetçinin Kalitatif Özellikleri Açısından Test Edilmesi ..... | 184 |
| 3.9.5.9. En Etkili Çalışan Örgüt ile Eğitim Seviyesi İlişkisinin Test Edilmesi..  | 189 |
| 3.9.5.10. TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi İlişkisinin Testi .....  | 190 |
| 3.9.5.11. En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ile Denetçinin Unvanı İlişkisinin Testi  | 191 |
| 3.9.5.12. TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan Arasındaki İlişkinin Testi .....   | 192 |
| 3.9.6. Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Durumu .....  | 193 |
| 3.10. Anket Bulgularının Değerlendirilmesi .....  | 194 |
| 3.11. Nitel Bir Araştırma Olarak Görüşme Uygulaması .....   | 200 |
| 3.11.1. Görüşmeler .....  | 200 |
| 3.11.2. Görüşme Bulgularının Değerlendirilmesi .....  | 219 |
| SONUÇ ve ÖNERİLER .....   | 227 |
| KAYNAKÇA .....  | 236 |
| EKLER .....   | 247 |

**KISALTMALAR**

|        |  |
|--------|--|
| AICPA  | : American Institute of Certified Public Accountant      |
| BDDK   | : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu               |
| DFA    | : Doğrulayıcı Faktör Analizi                             |
| GKGDS  | : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları                |
| ICGN   | : International Corporate Governance Network             |
| IAASB  | : International Auditing and Assurance Standards Board   |
| IFAC   | : International Federation of Accountants                |
| ISA    | : International Standart on Auditing                     |
| KAP    | : Kamuyu Aydınlatma Platformu                            |
| KGK    | : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| LISREL | : Linear Structural Relations                            |
| OECD   | : Organization for Economic Co-operation and Development |
| SMMM   | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir                        |
| SEC    | : U.S. Securities and Exchange Commission                |
| SOX    | : Sarbanes - Oxley Act                                   |
| SPK    | : Sermaye Piyasası Kurulu                                |
| SPSS   | : Statistical Package for the Social Sciences            |
| TDS    | : Türkiye Denetim Standartları                           |
| TMDS   | : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları               |
| TMS    | : Türkiye Muhasebe Standartları                          |
| TFRS   | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları                |
| TKYD   | : Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği                       |
| TTK    | : Türk Ticaret Kanunu                                    |
| TUSİAD | : Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği                |
| UDS    | : Uluslararası Denetim Standartları                      |
| VUK    | : Vergi Usul Kanunu                                      |
| YMM    | : Yeminli Mali Müşavir                                   |

## TABLOLAR LİSTESİ

|  |     |
|--|-----|
| Tablo 1.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi .....  | 16  |
| Tablo 1.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Sınıflandırılması .....             | 18  |
| Tablo 1.3 Bağımsız Denetim Otoriteleri ve Yetkileri .....                                | 52  |
| Tablo 2.1 Kurumsal Yönetim Sistemleri ve Uygulayan Ülkeler .....                         | 70  |
| Tablo 2.2 6102 Sayılı TTK'nin Üç Parametresine Analitik Bakış.....                       | 89  |
| Tablo 2.3 İç Denetçi ile Dış Denetçinin Karşılaştırılması.....                           | 118 |
| Tablo 3.1 Katılımcıların Eğitim Seviyesi.....  | 139 |
| Tablo 3.2 Katılımcıların Denetim Kuruluşlarındaki Unvanları.....                         | 139 |
| Tablo 3.3 Mesleki Deneyim Tanımlayıcı İstatistikleri.....                                | 139 |
| Tablo 3.4 Faaliyette Bulunulan İl.....   | 140 |
| Tablo 3.5 Araştırmaya Katılan Kuruluşların Faaliyet Süreleri .....                       | 140 |
| Tablo 3.6 Denetim Kuruluşu Türü .....  | 140 |
| Tablo 3.7 Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüt.....                         | 141 |
| Tablo 3.8 TDS'nin Etkili Uygulanması için Gerekli Süre Beklentisi .....                  | 141 |
| Tablo 3.9 Standartların Bağımsız Denetime Olumlu Etkisi .....                            | 141 |
| Tablo 3.10 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (B Bölümü) .....           | 143 |
| Tablo 3.11 "B" Bölümü için Elde Edilen Faktör Sayıları .....                             | 144 |
| Tablo 3.12 "B" Bölümü için Döndürülmüş Bileşen Matrisi .....                             | 145 |
| Tablo 3.13 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (B 13, 14, 16. Sorular) .. | 146 |
| Tablo 3.14 "B" Bölümü 13, 14 ve 16. Sorular için Elde Edilen Faktör Sayıları.....        | 146 |
| Tablo 3.15 "B Bölümü" 13, 14 ve 16. Sorular için Bileşen Matrisi.....                    | 146 |
| Tablo 3.16 "B" Grubunda Faktörler ve Güvenilirlikleri .....                              | 147 |
| Tablo 3.17 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü) .....           | 148 |
| Tablo 3.18 "C" Bölümü için Elde Edilen Faktör Sayıları .....                             | 148 |
| Tablo 3.19 "C" Bölümü için Döndürülmüş Bileşen Matrisi .....                             | 149 |

|  |     |
|--|-----|
| Tablo 3.20 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü İlk 5 Soru) ..   | 150 |
| Tablo 3.21 “C” Bölümü İlk 5 Soru için Elde Edilen Faktör Sayıları .....  | 150 |
| Tablo 3.22 “C” Bölümü İlk 5 Soru için Bileşen Matrisi .....  | 151 |
| Tablo 3.23 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü 25-36).....  | 151 |
| Tablo 3.24 “C” Bölümü 25-35 Arası Soruları için Elde Edilen Faktör Sayıları .....  | 151 |
| Tablo 3.25 “C” Bölümü 25-35 Arası Soruları için Bileşen Matrisi .....  | 152 |
| Tablo 3.26 “C” Grubunda Faktörler ve Güvenilirlikleri .....  | 153 |
| Tablo 3.27 B Grubu Sorularına Verilen Cevaplar için t-Testi Sonuçları .....  | 159 |
| Tablo 3.28 Eğitim Seviyesi Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA<br>.....   | 161 |
| Tablo 3.29 Unvan Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA.....   | 163 |
| Tablo 3.30 Denetim Kuruluşunun Türü Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü<br>ANOVA.....   | 165 |
| Tablo 3.31 Mesleki Deneyim ile B Grubu Soruları Arasında Korelasyon Değerleri.....   | 167 |
| Tablo 3.32 B Bölümü Faktörleri Tek Örneklem Ortalamaları t-testi için Tanımlayıcı<br>İstatistikler .....   | 168 |
| Tablo 3.33 B Bölümü Faktörleri için Tek Örneklem Ortalamaları t-testi .....  | 168 |
| Tablo 3.34 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler .....   | 170 |
| Tablo 3.35 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında ANOVA Analizi .....   | 170 |
| Tablo 3.36 Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler .....  | 171 |
| Tablo 3.37 Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında ANOVA .....  | 172 |
| Tablo 3.38 Meslekteki Deneyim ile Boyutlar Arasındaki Korelasyonlar .....  | 172 |
| Tablo 3.39 Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler .....   | 173 |
| Tablo 3.40 Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında ANOVA .....   | 174 |
| Tablo 3.41 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetim<br>Üzerindeki Etkisinin Farklı Eğitim Seviyesindeki Denetçiler Tarafından<br>Algılanmasındaki Fark Analizi için ANOVA ..... | 176 |
| Tablo 3.42 Unvan Bakımından C Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA.....   | 178 |

|   |     |
|---|-----|
| Tablo 3.43 Denetim Kuruluşunun Türü Bakımından C Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA.....             | 180 |
| Tablo 3.44 Mesleki Deneyim ile C grubu Soruları Arasında Korelasyon Değerleri .....                       | 181 |
| Tablo 3.45 C Bölümü Faktörleri Tek Örneklem Ortalamaları t-testi için Tanımlayıcı İstatistikler .....     | 183 |
| Tablo 3.46 C Bölümü Faktörleri için Tek Örneklem Ortalamaları t-testi.....                                | 183 |
| Tablo 3.47 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında ANOVA .....                                    | 185 |
| Tablo 3.48 Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında ANOVA .....   | 186 |
| Tablo 3.49 Meslekteki Deneyim ile Boyutlar Arasındaki Korelasyonlar .....                                 | 187 |
| Tablo 3.50 Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında ANOVA .....                                      | 188 |
| Tablo 3.51 Eğitim Seviyesi ve Etkili Çalışan Örgüt Çapraz Tablosu .....                                   | 189 |
| Tablo 3.52 Eğitim Seviyesi ve Etkili Çalışan Örgüt İlişkisi için Ki-Kare Testi .....                      | 190 |
| Tablo 3.53 Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi Çapraz Tablo ....                       | 191 |
| Tablo 3.54 Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi İlişkisi İçin Ki-Kare Testi .....       | 191 |
| Tablo 3.55 En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ve Unvan Çapraz Tablosu.....                                    | 192 |
| Tablo 3.56 En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ve Unvan İlişkisi için Ki-Kare Testi .....                      | 192 |
| Tablo 3.57 TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan Çapraz Tablosu .....              | 193 |
| Tablo 3.58 TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan İlişkisi için Ki-Kare Testi ..... | 193 |
| Tablo 3.59 Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Olma Durumu .....   | 194 |
| Tablo 3.60 Katılımcılarının Görüşme Sorularına Genel Bakışı .....   | 225 |



## ŞEKİLLER LİSTESİ

|  |     |
|--|-----|
| Şekil 1.1 Bağımsız Denetim Süreci.....                               | 30  |
| Şekil 3.1 Kavramsal Model .....                                      | 131 |
| Şekil 3.2 “B” Grubu Faktörleri İçin Doğrulayıcı Faktör Analizi ..... | 155 |
| Şekil 3.3 “C” Grubu Faktörleri İçin Doğrulayıcı Faktör Analizi ..... | 157 |

## GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda yaşanan hızlı gelişmeler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. İşletmelerin büyük ölçekli hale gelmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur.

Türkiye’de işletmeler açısından baktığımızda her geçen gün bağımsız denetimin, dünyadaki gelişmelere paralel olarak önem kazandığı görülmektedir. Özellikle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun kabulü ile bağımsız denetime verilen önem daha da artmıştır.

Bir diğer önemli konu olan kurumsal yönetim ifadesi ise 2000’li yıllarla birlikte Türkiye’ye girmesine rağmen, kurumsal yönetimin benimsenmesi ve bağımsız denetimin kapsamının ve uygulanabilirliğinin artması yönünde Türk şirketleri için en önemli dönüm noktası 13.01.2011 tarihinde kabul edilip, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olmuştur. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yeni yönetim sistem ve anlayışının odak noktasını kurumsal yönetim oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört evrensel ilke üzerine kurulmuştur. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemeler bu dört temel ilke çerçevesinde yapılandırılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu dışında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından özellikle tüm borsa şirketlerini ilgilendiren 30.12.2011 tarihinde son derece önemli bir tebliğ yayımlanmıştır. Daha sonrasında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ardı ardına yayımlanan tebliğlerle birlikte, kurumsal yönetim ilkelerinin tebliğ niteliğinde bir düzenlemeye dönüştüğü görülmektedir. Bu düzenlemeler ile gönüllülük esasına dayalı ilkelerin bazılarının uygulanmasına yönelik zorunluluklar getirilmiştir. Yayımlanan tebliğler neticesinde uyma zorunluluğu getirilen ilkeler ile şirketlerde yönetim kurulunun ve genel kurulun etkinliği arttırılmaya çalışılmıştır.

Kurumsal yönetim konularına son yıllarda iş dünyasıyla ilgili dergi ve gazetelerin, sanayi ve ticaret odalarının, derneklerin, danışmanlık firmalarının ve üniversitelerin işletme bölümlerinin ilgi göstermesinin önemli bir bölümünü şirketlerin yönetim kurulu

yapılanmaları teşkil etmektedir. Şirketlerin en önemli organı olarak yönetim kurulunun gözetim ve denetim görevini yerine getirebilmesi için doğru bir yapıya ve uygun süreçlere sahip olması kaçınılmazdır. Kurumsal yönetimin başarıyla sürdürülebilmesi adil, şeffaf, hesap verebilen, sorumluluk sahibi, azınlık haklarını koruyan ve bağımsız üyelerin çoğunlukta olduğu bir yönetim kurulu temeline dayanır. İdeal bir şirket yönetimi ideal bir yönetim kurulunu gerektirir. Bu noktada kurumsal yönetim uygulamalarına doğru yönetim kurulunun oluşturulması ile başlanmalıdır. Yönetim kurulunun üyelik yapısının belirlenmesi, yetki ve sorumluluklarının tanımlanması, işleyiş süreçlerinin belirlenmesi, üyelerin yetkinliklerinin ve seçim esaslarının saptanması ve yönetim kurulu performans yönetim sisteminin kurulması gibi adımların asıl amacı kurumsal yönetim anlayışına işlerlik kazandırmaktır (Arslantaş 2012: 1).

Araştırmanın amacı; Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim uygulamalarının 6102 Sayılı TTK ile kazandığı yeni boyutu açıklamak ve bu ilişkileri açıklarken, yine ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı ve tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinden hareketle ortaya çıkarmaktır.

Bu amaçları gerçekleştirmek için, çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde değişkenlerin tanımlanması ve kavramsal çerçeve ortaya konmuştur.

Öncelikle birinci bölümde, bağımsız denetim kavramı incelenmiş, daha sonra ise bağımsız denetimin geçmişten günümüze kadar ki gelişimi ve kavram ile ilgili tartışmalar, gerek uluslararası gerekse ulusal boyutta ele alınarak açıklanmış; ardından özellikle bağımsız denetimin Türkiye’deki son durumu ve geleceği üzerine, uluslararası düzenlemeler de dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmıştır.

İlerleyen bölümlerde kurumsal yönetim kavramı ile ilgili genel açıklamalar ve kavramın Dünya ve Türkiye’deki uygulamalarına yer verilmiştir. Daha sonra denetim kapsamında 6102 Sayılı TTK ile ilgili önemli hususlar üzerinde durulmuştur. Çalışmada gerek kurumsal yönetim gerekse 6102 Sayılı TTK kavramları ile ilgili açıklamalar yapılırken odak noktası bağımsız denetim olmuştur. Uygulama bölümü olan üçüncü bölüme de ışık tutacak olan, bağımsız denetim - kurumsal yönetim ilişkileri, bağımsız denetim - 6102 Sayılı TTK ilişkileri ve bağımsız denetim açısından kurumsal yönetim ile 6102 Sayılı TTK ilişkileri ikinci bölümde açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise; birinci ve ikinci bölümde açıklanan konularla ilgili güncel gelişmelere ilişkin, bağımsız denetim kuruluşlarındaki farklı unvanlardaki denetçilerin bakış açıları ve farkındalıkları araştırılmıştır. Konuyla ilgili veriler anket ve görüşme yöntemleriyle elde edilerek değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan analizler sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi açısından hem araştırmacılara hem de uygulayıcılara yarar sağlayacak öneriler ortaya konulmuştur.

## BÖLÜM I

### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim kavramını açıklamadan önce değişik biçimlerde tanımlanan ve bağımsız denetimi de kapsayan denetim kavramını, Amerika Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi şu şekilde tanımlamaktadır: “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların (sonuçların) önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin 2010: 11; Toroslu 2012: 49). Bu tanım en yaygın kabul gören tanımdır. Denetim, iddialar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki ilişkinin uygunluk derecesine karar verebilmek ve sonuçları raporlamak için bu iddialarla ilgili kanıtlara ulaşmak ve bu kanıtları değerlendirme eylemidir ve bağımsız kişi veya kişilerce yapılmalıdır (Arens 2006: 4).

Mesleki yönünü de kapsamına alan bir diğer yaklaşımla denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma süreci şeklinde tanımlanabilir (Haftacı 2014: 2-3).

Denetim kavramı oldukça geniş bir kavram olup, denetimin konusu bir birey, bir faaliyet veya bir örgüt ile ilgili olabilir. Bu kavram, amaç, kapsam ve denetçi türü gibi farklı açılardan sınıflandırılabilir.

Literatürde “bağımsız denetim” yerine “finansal tablo denetimi”, “dış denetim”, “bağımsız dış denetim” veya tek başına “denetim” terimleri de kullanılmaktadır.

Çalışmada denetim ile ilgili açıklamalar aksi belirtilmedikçe daha çok bağımsız denetim ile sınırlı kalacaktır.

12.06.2006 tarihinde yayımlanan SPK'nın, Seri X, 22 no.lu Tebliği'nde (m.4/1.b) ve ayrıca; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4/b maddesinde bağımsız denetim şöyle tanımlanmıştır: “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” ifade eder.

Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Bağımsız denetimde denetimin konusunu işletme veya şirketlerin defter ve kayıtları, kayıtların dayanağını teşkil eden belgeler (muhasabe) oluşturur. Bununla birlikte bağımsız denetçinin uygunluk, performans ve ekonomik denetim yapmaları da mümkündür (Topçuoğlu 2012: 15).

SPK'nın ilgili tebliğinden yola çıkarak yapılan bir diğer tanımda bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması şeklinde açıklanmıştır (Selimoğlu ve Uzay 2011: 5).

Bu tanımda vurgulanması gereken üç önemli unsur vardır. Birinci unsur bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)'dir. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetimde kullanılacak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denetimin amacına göre değişmektedir. Bağımsız denetim işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatlarını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını bu doğrultuda belirler.

İkinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir. Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kişilerin, denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı finansal tablo kullanıcısının bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir.

Tanımda geçen diğer önemli bir unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir çaba içerisinde oldukları. Bu kapsamda denetçi farklı otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymakla yükümlüdür.

Yukarıdaki tanımlar ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, öz bir ifadeyle işletme veya şirketlerin finansal tablolarının tarafsız ve güvenilir bir biçimde dışarıdan, bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesidir. Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nun yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları veya bu yetkiye sahip ve mesleklerini herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye bağlı olmadan icra eden SMMM'ler ya da YMM'ler tarafından yapılır.

## **1.2 Bağımsız Denetimin Amacı, Kapsamı ve Özellikleri**

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşların, işletme yönetiminden işletme ile ilgili bazı bilgileri talep etme hakları bulunmaktadır. Ancak bu kişiler işletme yönetimi tarafından kendilerine verilen bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olmayabilirler. Ayrıca işletme ile ilgili kişiler, işletmeye ait bilgileri kaynağından inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip olamayabilirler. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı olarak (hile) ya da kasıtlı olmadan (hata) yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması olasılığı ya da endişesi yüksektir (Toroslu 2012: 49).

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak işletme ile ilgili sağlıklı kararlar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması son derece önemli bir husustur. Bu nedenle işletme ile ilgili bilgilerin yayımlanmadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. İşte bu durum “Denetim” mesleğini ortaya çıkarmıştır. Denetim mesleğinin çalışmadaki ifadeyle bağımsız denetimin amacı, işletmenin hazırladığı finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarına sunulmadan

önce denetlenmesi ve bu tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir güvence sağlamasıdır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 5/1 maddesinde denetimin amacı “Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması” şeklinde belirtilmiştir. Aynı yönetmeliğin 5/2-3 maddelerinde ise denetimin kapsamı şöyle açıklanmıştır: “Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.” Yönetmeliğin 5/4 maddesinde ise denetimin unsurlarına; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu şeklinde yer verilmiştir.

Bağımsız denetim ile ilgili tanımlardan, bağımsız denetimin amaç ve kapsamından yola çıkarak, bir faaliyetin “denetim faaliyeti” olarak tanımlanabilmesi için gerekli özellikler şunlardır (Carmichael vd 1996: 4; Altıntaş 2011: 19):

- **Sistemik Süreç:** Denetim, mantıklı ve anlamlı bir biçimde sıralanmış ve birbirini izleyen belirli faaliyetlerden oluşur. Dolayısı ile, denetim faaliyeti anlamlı, planlı ve bilimsel bir süreçtir.

- **Tarafsızlık:** Sağlanan bilgilerin elde edilmesi şeklinin ve denetimi yapan kişinin, uygunluğudur. Önyargıdan ve diğer yanlısamalardan uzaklığı ifade eder.

- **Kanıt Toplanması ve Kanıtların Değerlendirilmesi:** Denetim faaliyetinde, iddialar ve açıklamaların dayandığı kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi esastır.

- **Ekonomik Faaliyetler ve Olaylar ile İlgili İddialar:** Denetim faaliyetinde, denetlenecek konu ekonomik faaliyetler ve olaylar ile ilgili iddialardır. İddialar geçerli olduğu veya olmadığı belirlenebilen savlardır.



- **Saptanmış Ölçütler ve Uygunluk Derecesi:** Denetim, iddialar ile belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini ortaya koyar.

- **Sonuçların Raporlanması:** Denetim faaliyetinin sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması gerekir.

Diğer yandan, denetimin özellikleri şöyle de özetlenebilir (Haftacı 2014: 3):

- Denetimin konusunu oluşturan çalışmalar, bir iktisadi birim ya da belirli bir dönem için yapılır,

- Denetlenen bilgilerle, önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,

- Denetim, mesleği iyi bilen uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir,

- Denetimde, gerekli kanıtlar toplanır ve toplanan kanıtlar dayanaklarla karşılaştırılarak değerlendirilir.

- Denetim çalışmalarında, varılan sonuçlar bir rapor halinde yönetime ya da denetim görevini verenlere sunulur.

- Denetim bir süreçtir.

### 1.3 Bağımsız Denetimin Muhasebe ile İlişkisi

Muhasebe ve denetim birbirleriyle yakın ilişki içinde iki kavramdır. Çünkü muhasebesiz denetim olmaz ve denetimin gerekliliği muhasebenin gerekliliğini beraberinde getirir, Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır. Muhasebe finansal raporların hazırlanması süreci; bağımsız denetim ise hazırlanmış olan finansal raporların incelenmesi sürecidir. Aralarında amaçlar ve yöntemler bakımından farklılıklar vardır. Benzetmek gerekirse; muhasebecilik bir gazete veya kitapda yazarlık görevi iken; denetçilik editörlük görevidir (Tesmer Yayınları 2013: 15).

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda hızlı değişimler yaşanmaktadır. Bu durum işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve daha karmaşık bir hale gelmesine neden olmaktadır. İşletmelerin büyük ölçekli hale gelmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen çeşitlilik beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Muhasebe verilerinde meydana gelen karmaşıklıklar işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyaç da bağımsız denetim uygulamalarının önemini her geçen gün artmasına neden olmuştur.

Muhasebe, dönem başındaki varlıklarda, yabancı ve öz kaynaklarda dönem içinde meydana gelen münferit değişimleri kaydeden ve dönem başına göre dönem sonunda onlarda meydana gelen net nihai değişimleri finansal tablolar şeklinde raporlayan bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi Girdi-İşlem-Çıktı aşamalarından oluşur. Bilginin doğru ve güvenilir olarak üretilip raporlanabilmesi için, başta genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmak üzere, yönetimce belirlenmiş politika ve kuralların uygulanmasını gerektiren iç kontrol sisteminin işletmede kurulmuş olması gerekir. Muhasebe ilkelerinin muhasebe bilgi sisteminin bütün aşamalarında uygulanması önemli, ilgili, tarafsız, karşılaştırılabilir, zamanlı ve eksiksiz bilgi üretilip finansal tablolar şeklinde raporlanmasına olanak verir. Bu bakımdan finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlama görevi işletmenindir.

Denetim, muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolarla ilgilidir. Ancak bu tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığını anlamak ve ulaşılan sonucu görüş olarak açıklamak için muhasebe bilgi sisteminin tüm aşamalarında işletmece muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının araştırılması esastır. Bu araştırmada kalemlerin nasıl inceleneceği belirlenirken doğal olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önünde bulundurulur. Araştırmada kalemlerin ne miktarda inceleneceği ise, işletmenin iç kontrol sisteminin ilgili kalem bakımından zayıf veya kuvvetli oluşuna göre kararlaştırılır (Selimoğlu ve Uzay 2011: 3-4).

Finansal tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktır. Bu amaçla denetçi çeşitli teknikleri kullanarak kanıt toplar ve bunları değerlendirir. Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır. Denilebilir ki; muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetlerini yansıtmaktadır (Güredin 2010: 24).

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, muhasebenin ürünü olan finansal tablolar denetimin konusunu, bu tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamaya yarayan muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturmaktadır.

#### **1.4. Bağımsız Denetimin Gerekliği ve Faydaları**

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, finansal bilgi ile ilgili olanlar sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara,

ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. Bu kişi ve kurumların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu kişi ve kurumlara paydaş grupları denmektedir. Paydaş gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı işletme tarafından hazırlanan finansal tablolarıdır. Paydaş grupları, söz konusu finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışını ise finansal tablolar sağlamaktadır (Kaval 2007: 6; Esendemir 2011: 3895).

Bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar farklı olduğu için işletmeden isteyecekleri bilgilerde aynı değildir. Ancak hepsini ortak arzusu muhasebe bilgilerinin güvenilir ve kullanılabilir olmasıdır. Doğruluk ve güvenilirliği sağlama görevi işletme yönetimine aittir. Ancak aşağıda sıralanan nedenler dolayısıyla denetim çalışmasının işletme dışından bağımsız, muhasebe ve denetim konusunda uzman, yetki sahibi kişilerce (muhasebe denetçileri veya bağımsız denetçiler) tarafından yapılması gerekir. Söz konusu nedenler (TESMER yayınları 2013: 13):

- Şirket yöneticisi ile kullanıcılar arasındaki çıkar çatışması, yani bilgiyi sağlayanların eğilimleri,
- Şirket iç kontrol sisteminin ve muhasebe sisteminin yetersizliğine ilişkin şüphelerin olması,
- Artan iş hacmi ile birlikte muhasebe sisteminin karmaşıklığı ve dolayısıyla artan hata olasılığı,
- Kullanıcıların şirketten ayrı olmasıdır. Finansal bilgi kullanıcılarının yani işletme dışındaki çıkar gruplarının bireysel olarak denetim yapması hem hukuken hem de rasyonel olarak mümkün değildir.

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board standartları / ASB) tarafından yayınlanan Genel İlkeler Bildirisi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board / IASB) Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi'ne göre, muhasebe bilgisinin ilgililik ve güvenilirlik özellikleri, karar alma sürecindeki faydasını göstermektedir. Bağımsız denetimi aşağıdaki nedenler zorunlu kılmaktadır (Coserrat ve Rodda 2009, 42-44):

- **Çıkar Çatışmaları:** Finansal tablo kullanıcılarının pek çoğu kendileri ile şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışmalarından endişelidirler. Bu anlayış, şirket yöneticileri tarafından sağlanan finansal tablo ve beraberindeki bilgilerin, kasıtlı olarak yöneticilerin lehine olduğu yönündedir. Çıkar çatışmaları farklı kullanıcı grupları arasında da yaşanmaktadır. Örnek olarak kredi verenler ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmaları verilebilir. Böylece, finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçilerden finansal tablolarda yer alan bilgilerin, hem yöneticilerin hem de herhangi bir grubun lehine olmaması yönünde, güvence beklemektedirler.

- **Önemlilik:** Şirketler tarafından yayınlanan finansal tablolar, yatırım yapma, kredi verme ve diğer kararlar için önemli ve hatta bazı durumlarda tek bilgi kaynağıdır. Dolayısıyla, kullanıcılar, ilgili bütün bilgilerin finansal tablolarda yer almasını istemektedirler. Bu gereklilik, İngiltere'de Şirketler Kanunu ile, kapsamlı açıklama zorunluluğu getirmiştir. Kullanıcılar verecekleri kararların, ekonomik, sosyal ve diğer önemli sonuçları olacağı için bağımsız denetçilerden, finansal tabloların ilgili muhasebe mevzuatına uygunluğunun ve gerekli açıklamaların varlığının güvencesini istemektedirler.

- **Karmaşıklık:** Muhasebenin kapsamı ve finansal tabloların hazırlanma süreci giderek daha karmaşık hale gelmektedir. Tartışmaların ve problemlerin yaşandığı finansal enstrümanlar, kiralamar, emeklilik planları, vergiler, hisse başına karlarla ilgili muhasebe yöntemleri, finansal tablo hazırlayıcılarının, denetçilerin ve kullanıcıların sorun yaşadığı örneklerden bazılarıdır. Konu karmaşık hale geldikçe, yanlış yorumlama ve kasıtsız yanılgıların olma riski de, artmaktadır. Kullanıcıların, finansal tabloların kalitesi hakkında hüküm vermesi giderek daha zorlaşmakta, hatta imkansız hale gelmektedir. Böylece, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kalitesi hakkında, bağımsız denetçilerin tecrübesine ve görüşüne güvenmektedirler.

- **Uzaklık:** Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarına, az sayıda kullanıcının, doğrudan erişme olanağı bulunmaktadır. Hatta, kayıtların incelenme olanağının olduğu durumlarda, zaman ve maliyet kısıtları kullanıcıların anlamlı inceleme yapmasını engellemektedir. Uzaklık, kullanıcıların finansal tabloların kalitesi hakkında değerlendirme yapmasını engellemektedir. Bu durumlarda, kullanıcıların önünde iki seçenek bulunmaktadır. Finansal bilgilerin kaliteli olduğunu varsayacaklar, veya üçüncü bir tarafın güvencesine dayanacaklardır. Finansal tablolardaki, finansal bilgiler sözkonusu olduğunda, kullanıcılar ikinci seçeneği tercih etmektedirler.

Finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmeleri ve bu bilgilere dayanarak karar alabilmeleri güçtür. Bu nedenle bilgi üzerindeki riskin olabildiğince azaltılması gerekmektedir. Bunun için de değişik yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemler, finansal tablo kullanıcılarının bilgileri denetlemesi, finansal tablo kullanıcıları ile yönetimin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması ve finansal tablo kullanıcılarına bağımsız denetimden geçirilmiş finansal tabloların sunulması şeklinde ifade edilebilir. İlk iki yöntemin günümüzde uygulanabilirliği güçtür. Bu yüzden işletme dışında olan ve bağımsızlığı ulusal ve uluslararası düzenlemelerle belirlenmiş uzman kişilerce yapılan denetim sonucunda bilgilerin güvenilir olup olmadığı hususunun raporlara bağlanarak ortaya konulması ön plana çıkmıştır ve böylelikle bilgilerin güvenilirliği sorunu zaman ve maliyet açısından da çözümlenmiştir. Bu açıdan bakıldığında da bağımsız denetim günümüzde işletmeler açısından son derece önemli bir hale gelmiş ve faydaları sadece işletme ile de sınırlı kalmamıştır.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik faydalar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin pratik hayata yönelik, sağladığı faydalar aşağıda açıklanmıştır.

#### **1.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar**

Bağımsız denetim sonucunda oluşacak denetçinin raporlarına dayanarak, işletme yönetimi, işletme faaliyetleri ile ilgili daha doğru daha sağlıklı kararlar verebilir. Denetçinin görüşü tarafsız ve dürüst, tasdik ettiği mali tablolar ise güvenilir ve şeffaf olacağından böylelikle finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye olan güvenleri artar.

Bağımsız Denetimin işletmeye sağladığı faydalar maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir (Güredin 2010: 25):

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.

- Denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

#### **1.4.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Faydalar**

Bağımsız denetimin ilgi gruplarından iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin 2010: 25):

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar hâlihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

#### **1.4.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Faydalar**

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin 2010: 25-26):

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları

denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine, gerek kalmaz.

- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

#### **1.4.4. Ekonomi Açısından Faydalar**

- Bağımsız denetimin ekonomi açısından faydaları denildiğinde sermaye piyasasının gelişimine sağladığı katkılardan, vergi gelirlerinin artırılmasına, bilgi üretimi ve planlama açısından sağlanan katkılara kadar çok geniş bir alanı düşünebiliriz. Bağımsız denetimin ülke ekonomisi açısından faydaları şöyle sıralanabilir (Toroslu 2012: 84-85):

- Bağımsız denetimden geçmiş muhasebe verileri ve finansal tablolar, devletin doğru ve isabetli ekonomik, sosyal, kültürel ve mali politikalar izlemesine, doğru kredi ve teşvik politikaları uygulamasına yardımcı olur.

- Milli gelir hesaplamaları, katma değerlerin toplanması suretiyle yapılır. Bir işletmenin katma değeri, maliyet muhasebesi verileri yardımıyla hesaplanır. Maliyet muhasebesi verileri ve finansal tablolar doğru ise işletmenin katma değeri de doğru hesaplanacaktır. Aksi takdirde milli gelir ve gayri safi milli hasıla hesaplamaları gerçeği yansıtmayacaktır.

- Kalkınma planlarının ve yıllık programların hazırlanabilmesi için işletmelerin muhasebe verilerine finansal tablolarına ihtiyaç duyulur. Bu finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtması, doğru hedefler seçilmesi ve istenilen sonuca ulaşılmasında çok önemlidir. Çünkü üretim miktarının, ithalat ihracat rakamlarının, kapasite kullanım oranlarının tespitinde işletmelerin finansal tablolarından yararlanır.

- Bağımsız denetim, ülkeye yabancı sermaye girişini hızlandırır. Yabancı sermayenin yatırım yapma eğilimini artırır.

- Bağımsız denetim, sermaye piyasasının daha etkin ve verimli çalışmasını sağlar.

- Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artırılması açısından da önem taşır. Devletin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar üzerinden vergi alması vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.

- Başarılı bir vergi politikasının uygulanabilmesi için muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Vergi politikası belirlenirken ve vergi mevzuatında düzenlemeler yapılırken ekonomide üretimi ve istihdamı olumsuz etkilemeyecek, adil bir vergilendirme sistemi amaçlanmalıdır. Bunun sağlanabilmesi ise işletmelerin finansal tablolarının doğruluğuyla ilişkilidir. İşletmelerin finansal tabloları gerçek kârlarını yansıtmıyorsa adil bir vergilendirme yapılamayacaktır.

### 1.5. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim mesleğinin ortaya çıkışı konusunda ulaşılan kesin bir bilgi yoktur. Ancak, muhasebenin veya hesap kullanmanın tarihi bin yıldan daha fazladır. Bunlara paralel olarak, hesap kontrollerinin de hemen hemen bin yıldan beri yapıldığı konusunda bulgular vardır. Denetim mesleği de buna bağlı olarak aşağıdaki paragraflarda açıklandığı gibi bir gelişim göstermiştir (Glazen ve Taylor 2007: 11-13):

Denetim kelimesinin İngilizce'deki karşılığı "audit," denetleme veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı olarak da "auditing" olarak karşımıza çıkmaktadır. "Audit" kelimesi öz itibarıyla Latince bir kelimedir ve "dikkatlice dinleme" anlamına gelmektedir.

Tarihte rastlanan ilk denetim işlemi, Eski Mısır'da, aynı konuda birden fazla kişinin kayıt tutarak ve zamanla bir araya gelip, yaptıklarını karşılaştırarak kontrol etmeleri şeklinde olduğu şeklindedir. Böyle bir yaklaşım günümüzde birden fazla kayıt tutmak şeklinde değil, finansal bilgilerin etkilerinin "çek atma" veya "çekleme" tekniği ile kontrol edilmesi şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

Helenistik dönemde, kamu hesapları belirli kişilerce denetlenmiştir. Kamuda çalışanların hesapları da denetçiler tarafından denetlenmeye başlanmıştır. Roma İmparatorluğu döneminde de kamu çalışanlarının işi bırakmalarından sonra çalışma dönemlerine ilişkin hesaplarının denetlenmesi söz konusu olmuştur.

Bağımsız denetim faaliyetinin uygulanması Orta Çağda, Britanya İmparatorluğu'nda ilk defa ortaya konmuştur. Bu dönemde faaliyetlerin farklı yetkiler ile donatılmış kişiler arasında bölümlenmeye başladığını da görmek mümkündür. Tahsilatı yapanın ayrı, kaydedenin ayrı ve bunların üst makama, örneğin Krala sunulması sırasında denetleyenin ayrı olduğu dönem, bu dönemdir.

Sanayi Devriminden önce denetim resmi olarak kabul edilmiş bir meslek değildir. Şirketlerin büyümesi ve şirketleşmenin artması, kuşkusuz Sanayi Devrimi ile ortaya



çıkıştır. Bu dönemde şirketlerde, sahip ile yöneticilik birbirinden ayrılmaya başlamış ve hatta şirket organizasyonlarının büyümesi nedeniyle, çeşitli yetkiler ile donatılmış orta kademe yöneticiliğin oluşmasına başlanmıştır. Bu durumda faaliyetler ile ilgili finansal bilgilerin şirket organizasyonu içinde alt kademelerden üst kademelere doğru raporlanmaya başlaması, İngiliz Şirketlerinde bu bilgilerin denetlenmesi olgusunu da beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte günümüzdeki anlamıyla denetim faaliyetinin çerçevesinin çizilmeye başlanması, bu döneme rastlamaktadır.

**Tablo 1.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi**

| Zaman Dilimi                      | Denetim Yaklaşımı                                | Denetimin Amacı  | İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)   |
|-----------------------------------|--|--|---|
| Sanayi Devrimi Öncesi             | % 100'lük Bir İnceleme                           | Yanıtların Bulunması   | İşletme Sahipleri   |
| Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası | % 100'lük Bir İnceleme                           | Yanıtların Bulunması   | Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler   |
| 1900-1930                         | % 100'lük Bir İnceleme Ve Örnekleme Başvurma     | Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama                      | Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet   |
| 1930'dan Bugüne                   | Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi | Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma | Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar |

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010: 14

Yukarıdaki açıklamalar ışığında geçmişten günümüze denetimin tarihsel gelişimi Tablo 1.1' de verilmiştir.

### 1.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları, tarihsel finansal tabloların denetiminde, denetçilere mesleki sorumluluklarını yerine getirirken yardımcı olmak için oluşturulan genel kurallardır. Bu standartlar, yeterlik ve bağımsızlık, raporlama gereksinimleri ve kanıt gibi profesyonel nitelikleri içerir (Arens, Elder ve Beasley 2008: 33)

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountant) tarafından 1947 yılında geliştirilerek kabul edilmiş ve bu kabul daha sonra diğer ülkelere de yayılmıştır.

Dünyadaki tüm denetçiler tarafından kabul edildiği için bu standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir. Üç grupta toplam 10 standarttan oluşan bu yapı, başlangıçtan günümüze önemli bir değişikliğe uğramamıştır. Bu standartlar sadece denetim çalışmasındaki temel gereklilikleri ve denetim çalışmasının ana hatlarını göstermektedir.

Dünyada denetim alanında kabul gören ve denetimin daha özellikli alanlarında denetçilere yol gösteren çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Denetim ile ilgili bir sorun çıktığında, bunun çözümü için veya denetçinin denetim uygulamalarında ne şekilde davranacağı ve denetçi görüşünün nasıl oluşacağı ile ilgili daha ayrıntılı ve resmi, yorum ve açıklamalara da gereksinim duyulmaktadır.

Bu tür alt ilkelere denetim standartları hakkında tebliğler (açıklamalar) veya kısaca “denetim standartları” adı verilmektedir.

Bu düzenlemelerin ilki ABD’deki AICPA’nın çıkarmış olduğu GKGDS’yi açıklayan Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğlerdir. Bu standartlar artık günümüzde Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) tarafından yeniden yayınlanmakta ve güncellenmektedir.

Denetim alanında dünyada kabul gören bir başka düzenleme ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants - IFAC) çıkarmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları (International Standard on Auditing-ISA)’dır.

Bu standartlar, denetçiye daha özel konularda yol gösterir. Bazı ülkeler doğrudan bu standartları kabul ederken bazıları, ülkelerine has durumlardan dolayı ufak değişikliklerle standartları uygulamaktadır. Ama her halükarda GKGDS tüm dünyada kabul gören bir rehberdir.

Türkiye’de 2.11.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname ile oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) benimsemiştir ve 2013 yılı içinde bu standartların çevirisi ve adaptasyonunu gerçekleştirmeye başlamıştır. 2014 yılında da aynı kurum tarafından UDS ile uyumlu TDS’ler yayınlanmaya başlamıştır.

Denetçi her türlü denetim faaliyetinde GKGDS çerçevesinde hareket etmek, denetim standartlarına uymak ve denetim yöntemlerinden yararlanmak durumundadır. Ancak bu genel kurallar ve uygulama yollarını gösteren yöntemler, denetçinin mesleki yargısının önüne geçmemelidir. Çünkü denetim, meslek kurallarına ve denetçinin kişisel

yargısına göre şekillenen ve denetçi görüşü ile sonuçlanan bir süreç olup, her bir denetim uygulaması özel bir çalışmadır (Yıllancı, Yıldız ve Kiracı 2013: 19).

**Tablo 1.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Sınıflandırılması**

| <b>Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</b> |  |
|--|--|
| Genel Standartlar                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı</li> <li>➤ Bağımsızlık Standardı</li> <li>➤ Mesleki Dikkat ve Özen Standardı</li> </ul>  |
| Çalışma Alanı Standartları                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Planlama ve Gözetim Standardı</li> <li>➤ İç Kontrolün incelenmesi Standardı</li> <li>➤ Kanıt Toplama Standardı</li> </ul>   |
| Raporlama Standartları                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) Uyum Standardı</li> <li>➤ Devamlılık Standardı</li> <li>➤ Açıklayıcı Bilgiler Standardı</li> <li>➤ Görüş Bildirme Standardı</li> </ul> |

Kaynak: Münevver Yıllancı vd., Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, 2013: 20

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana grupta 10 adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar aşağıda Tablo: 1.2’de toplu bir şekilde gösterilmiştir.

### **1.6.1. Genel Standartlar**

Genel Standartlar, denetçinin mesleki kişiliğini ve sorumluluğuna odaklanan, denetçinin nitelikleri ile denetim çalışmasındaki kalite verimlilikle ilgilidir. Bu standartlar gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve bu konuda alınması gereken önlemleri açıklamaktadır.

#### **1.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı**

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardına göre; “Denetim faaliyeti yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir.” Bu standart aynı zamanda “nasıl denetçi olunabilir?” sorusuna verilen cevapla da çok yakından ilişkilidir. 3568 sayılı kanunun vermiş olduğu yetkiye göre Türkiye’de SMMM ve YMM belgesine sahip olan kişiler denetim yetkisine sahiptirler.

Halka açık işletmelerin ve halka açık olmayan işletmelerin denetiminde yetkili olacak kişilerin belirlenmesinde Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ile 6102 sayılı Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KKGK) yetkili olduğu söylenebilir.

SPK'ya tabi işletmelerin denetiminde en az SMMM unvanına sahip olmak, SPK Bağımsız Denetim lisanslama sınavında başarılı olmak gibi şartlar varken, 6102 sayılı TTK çerçevesinde belli büyüklükteki işletmeleri denetleyebilmek için Kamu Gözetimi kurulunun belirleyeceği şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartları açıklayan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” 26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **1.6.1.2. Bağımsızlık Standardı**

Bu standarda göre “Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır.” Denetçinin işletmeden bağımsızlığı, denetim uygulamalarının sağlıklı yürütülebilmesi için en önemli gerekliliktir. Denetçi, her şeyden önce tarafsız düşünme yeteneğine, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak objektif davranma olanağına sahip olmalıdır.

Bağımsızlığı ölçmek genelde mümkün değildir. Çünkü bağımsızlığı sağlayacak ana unsur, insanın kendi içindeki vicdani sorumluluk duygusudur. Bu vicdani sorumluluk duygusunun dışarıya yansıyan görüntüsü ise, denetçinin finansal bilgi kullanıcıları ile bir çıkar ilişkisi içerisinde olmamasıdır. Örneğin, denetçinin kendisinin ve/veya yakınlarından hiç kimsenin denetlenen işletmenin ortağı, yönetim kurulu üyesi olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde denetçi, bağımsız davranamaz, işletmedeki yakınlarının veya kendisinin menfaatleri ağır bastığında objektif bir denetim yapması güçleşir. Bu olumsuz durumun önüne geçmek için hem Sermaye Piyasası Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsızlığın altı çizilmiş ve net hükümlerle hangi durumlarda denetçi olunabileceği hangi durumlarda olunamayacağı ifade edilmiştir.

#### **1.6.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

Bu standarda göre, “Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.”

Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkat ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından, denetim kapsamının ve zamanının planlamasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Denetçi denetimin tüm aşamalarında denetim standartlarına uygun hareket etmelidir. Denetçi denetim standartlarına uygun hareket ettiğinde "mesleğinin gerektirdiği dikkat ve özeni" de

göstermiş olacaktır. Aynı zamanda denetçinin meslek ahlak kurallarına da uygun hareket etmesi de bu standardın bir gereğidir.

Denetleyeceği alan hakkında yeterli bilgi birikimine sahip olmayan denetçiden verimli ve başarılı bir denetim beklemek olası değildir. Denetçilerin tüm kanıtları ( lehte - alehte) tek tek irdelemesi, incelenmesi gereken tüm belge ve bilgilere ulaşması gerekir. Bu konuda kendi bilgi ve görgüsünün yetmediği hallerde bilirkişi görüşüne de başvurulabilir (Güçlü 2013: 15).

### **1.6.2. Çalışma Alanı (Sahası) Standartları**

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden denetim bulgularının raporlanmasına kadar olan süreçte uygulamaların ne şekilde olması gerektiğini belirleyen standartlardır. Bir anlamda denetim faaliyetinin en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Bu standart grubu planlama, iç kontrol, ve kanıt toplama olmak üzere üç temel denetim faaliyetine odaklanmaktadır.

#### **1.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı**

Bu standarda göre, “Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları uygun şekilde gözlenmelidir.”

Denetimin daha etkin bir şekilde yapılabilmesi ve zamanında tamamlanabilmesi için planlama yapmak gerekir. Denetim gibi sonuçları bir çok kesimi ilgilendiren ciddi bir iş'te planlama yapmadan uygulamaya geçmek çok büyük bir yanlışlıktır. Planlama, başarılı bir denetim yapmada ön koşuldur.

Hangi denetim prosedürünün ne zaman, kimin tarafından ve nasıl yapılacağını gösteren denetim programlarının yer aldığı listeye genel olarak denetim planı adı verilir. Her denetçi denetime başlamadan bir denetim planı oluşturmak zorundadır. Denetçiler tarafından denetim planları her bir denetim alanı için oluşturulmaktadır. Örneğin işletmenin ticari alacakları, stokları, banka işlemleri, bir denetim alanı olabilir. Denetim planı aracılığıyla bu denetim alanlarında kimlerin çalışacağı, hangi denetim yordamını ne zaman uygulayacakları belirtilmiş olur.

Aynı zamanda denetim faaliyeti bir ekip işidir. Genellikle denetim alanlarında birden fazla denetçi görevlendirilir. Bu ekipte baş denetçi dışında denetçi ve yardımcıları da olacaktır. Yardımcıların izlenmesi hem denetim kalitesini yükseltmek hem de mesleğe yeni

üyelerin, doğru bilgilerle ve yararlı alışkanlıklarla kazandırılmasını sağlamak bakımından denetçiye düşen önemli bir görevdir. Denetim mesleğinin özünde, refakat ve yardımcılara iş başında bilginin, deneyimin ve görgülerin aktarımı olduğu için, yardımcılardan gözlenmesi şarttır. Denetçi yardımcılara denetim planının da öngörülen işleri verip, sonra o işleri kontrol etmemek veya denetim yordamlarının yürütülmesinde yardımcılara gereken desteği vermemek bu standarda aykırı hareket etmek demektir (Yıllancı, Yıldız ve Kiracı 2013: 22).

### **1.6.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı**

Bu standarda göre “Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.”

İç kontrol, işletme yönetiminin sorumluluğunda işletme varlıklarının korunmasını, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, işletme personelinin yasalara, politikalara, kurallara uygun davranmasını sağlamaya dönük bir süreçtir. İç kontrol adını verdiğimiz yapı işletmenin bütün faaliyetlerine nüfuz etmiş bir yapıdır.

Muhasebe denetiminin konusunu oluşturan mali tablolar, işletme yönetimince oluşturulan bu iç kontrol sisteminden süzülerek ortaya çıkar. Muhasebe bilgi sistemi de bu sistemin bir unsurudur. İşletmede iç kontrolün var olması mali tablolara olan güveni artırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Bu yüzden denetimde mutlaka işletmenin iç kontrolü hakkında bilgi toplamak ve toplanan bu bilgilere ve yapılan testlere göre iç kontrolü değerlendirmek gerekmektedir.

Örneğin, güçlü ve etkin çalışan iç kontrole sahip işletmelerde denetim kapsamı daha dar tutulur, denetim süresi kısalmış, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir. Zayıf ve iyi çalışmayan iç kontrole sahip işletmelerde denetçinin, müşteri işletme personelinin işlemlerine olan güveni azalacağı için, denetim riski de yükselecektir. Denetçi bu riski azaltabilmek adına toplaması gereken kanıt sayısını artıracak, daha deneyimli ve daha fazla sayıda denetçi kullanmak durumunda kalacaktır. Tüm bunlar da maliyeti artıracaktır. Dolayısıyla denetim sürecinin yönünü, kapsamını ve

şeklini etkileyebilen son derece önemli olan iç kontrolün incelenmesi çok önemli bir gerekliliktir.

### **1.6.2.3. Kanıt Toplama Standardı**

Bu standarda göre “İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması bakımından; gözlem, soruşturma, doğrulama gibi denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.”

Denetçi, mali tablolardaki açıklamaların doğruluğunu kanıtlayıcı ipuçlarını araştırmalı ve bunları, denetim yargısını oluşturmak için değerlendirmelidir. Ne kadar kanıt toplanacağına denetçi karar verir. Daha sonra toplanan kanıtlar değerlendirilir. Kanıtlar denetçinin görüşüne temel teşkil edeceği için çok önemlidir. Kanıtlar olmadan denetim görüşü oluşturulamaz.

Standartta denetçinin ne kadar kanıt toplayacağı belirtilmemiş sadece görüşüne destek sağlayacak yeterli sayı ve güvenilirlikte olması istenmiştir. Konu tamamen denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Kanıt toplamak denetim sürecinde denetçiyi en çok meşgul eden faaliyetlerin başında gelmektedir. Denetim alanlarına uygulanan denetim yordamlarıyla (fiziki inceleme, soruşturma, gözlem, doğrulama vb.) kanıt toplanmaktadır. Daha sonra toplanan kanıtlar denetçi tarafından değerlendirilerek o denetim alanıyla ilgili bir görüşe ulaşılmaktadır.

### **1.6.3. Raporlama Standartları**

Bu standartlar, denetim faaliyeti sonucunda oluşan denetçi yargısının ilgili taraflara ne şekilde, açıklanacağını belirlemektedir. Kaliteli bir denetimin son halkası, iyi hazırlanmış bir denetim raporudur. Esasen denetim raporu, mali tablolar üzerinde bir uzmanın inceleme yaptığını gösteren tek kanıttır.

Mali tablolardan yararlanan bilgi kullanıcıları, denetim faaliyetleriyle ilgili olarak sadece mali tablolarla birlikte yayımlanan denetçi raporunu görmektedirler. Bu rapora göre mali tablolara güvenilir olduğu yada olmadığı hususunda karar verirler. Dolayısıyla denetim raporunun herkesin anlayabileceği bir şekilde ve sade bir dille yazılmış olması gerekmektedir.

Denetim raporunun aşağıda açıklanacak standartlara uygun olması gereklidir.

### **1.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine'ne Uyum Standardı**

Bu standarda göre, “Denetim raporunda, incelenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.”

Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu açıkça bildirmesini öngörmektedir. Bu ilkelere uyulmamış olduğu hallerde denetçi bunun sonuçlarını da açıklamakla yükümlüdür.

Denetçi, elde ettiği kanıtlar çerçevesinde, incelenen işletmenin mali tablolarının işletmenin mali durumunu, mali durumdaki değişiklikleri ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru olarak açıklayıp açıklamadığını araştırmalı ve görüşünü açıkça ifade etmelidir. Eğer denetçi tarafından GKGMİ'ye uygun olmayan bir durum belirlenmişse, bunun ne olduğu ve olası etkileri de açıklanmalıdır. Günümüzde uluslararası finansal raporlama standartlarına göre finansal raporlama yapıldığından, denetimde GKGMİ'nin yanında bu standartlarda bir ölçüt durumuna gelmiştir. Denetçi örneğin Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi bir müşteri işletmenin finansal tablolarını denetliorsa o zaman; finansal tabloların bu standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüşünü ortaya koyacaktır.

### **1.6.3.2. Devamlılık Standardı**

Denetçi hazırlayacağı raporda muhasebe tekniği ve sisteminde bir değişiklik olmadığını önceki dönemden devreden sistemin aynen uygulandığını açıkça belirtmek durumundadır.

Denetçi devamlılık ilkesi gereği kendisinden önce hazırlanan denetim raporlarını da dikkate almak durumundadır. Raporunda önceki denetim raporundan söz etmeli ve denetimin o rapordan sonraki tarihi kapsadığını açıkça belirtmelidir. Eğer inceleme dönemi aynı ise yani çakışıyor ise de önceki raporda çelişen yerlerin ayrıntılı bir biçimde açıklanması gerekir.

Mali tablolar ve bilançolar işletmenin devamlılık ilkesini esas aldığından önceki mali tablolar ve bilançolar ile incelenen döneme ait mali tabloların kıyaslanması da yapılmalıdır.



Özellik arz eden kuramların sürekli denetlenmesi gerekebilir. Bu durumda denetçinin yada denetçilerin süreklilik arz eden bir biçimde aksatmadan denetim yapması gerekir (Güçlü 2013: 21).

### **1.6.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı**

Bu standardı açıklamadan önce temel muhasebe kavramları arasında yer alan “Tam Açıklama Kavramı”nı da hatırlamakta fayda vardır. Tam açıklama kavramı, finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Bu standarda göre, “Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tabloların eklerinde yer alan açıklayıcı bilgilerin (dipnotların) yeterli olduğu kabul edilir.”

Bu standarda göre denetçi, müşteri işletmenin tam açıklama kavramına uygun olarak mali tablolarını düzenleyip düzenlemediğini araştırır. Finansal bilgi kullanıcıların kararlarını etkileyecek her türlü bilgi mali tablolarda ve eklerinde verilmiş olması gerekir. Denetçi bunları kontrol eder. Mali tablo dipnotlarındaki bilgilerin yetersiz olması halinde denetçi, denetim raporunda açıklayıcı bilgilere yer vermelidir.

Eğer müşteri işletme yeterli açıklayıcı bilgiler standardına uymuşsa denetçi, bunu denetim raporunda belirtmez. Zaten müşteri işletme gereken tüm açıklamaları yapmakla yükümlüdür. Bu standarda göre, müşteri işletme açıklayıcı bilgiler standardına uymazsa, denetçi bunu tespit ettiğinde denetim raporunda belirtmek durumundadır.

### **1.6.3.4. Görüş Bildirme Standardı**

Denetim raporunda, denetim faaliyetlerinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak denetim raporunda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve denetçinin sorumluluk derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

Olumlu görüş içeren rapor, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı ve mali tabloların GKGMİ’ye uygun olarak hazırlandığı,

Olumsuz görüş içeren rapor, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı ve mali tabloların GKGMİ’ye uygun hazırlanmadığı,

Şartlı görüş içeren rapor, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde düzenlenen rapordur.

Görüş bildirmekten kaçınma durumu da, denetim raporunda belirtilir. Eğer denetim görüşü oluşturacak düzeyde kanıt toplanamazsa, müşteri işletmenin sürekliliği büyük ölçüde risk altındaysa bu durum raporda “görüş bildirmekten kaçınma” olarak ifade edilir.

### **1.7. Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Kuruluşları**

Çalışmanın bu bölümünde “bağımsız denetçi” tanımlanarak, diğer denetçi türleri ile karşılaştırılmış, bağımsız denetçinin görev ve sorumlulukları ve bağımsız denetim kuruluşu hakkında genel bilgiler verilmiştir.

#### **1.7.1. Bağımsız Denetçinin Tanımı ve Sorumlulukları**

Denetçi genel anlamda, “denetim faaliyetini sürdüren, mesleki bilgi ve birikime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan, ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren kimse” olarak tanımlanabilir (Ulusoy 2007: 100). Bir başka tanımda ise denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir (Güredin 2010: 19). Denetçiler bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üçe ayrılırlar.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 4/a’sında bağımsız denetçi, “bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler ifade eder.” şeklinde açıklanmıştır.

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçi kavramını ifade etmek üzere dış denetçi, ABD’de diplomalı kamu muhasebecisi, Fransa’da hesap uzmanı ve İngiltere’de fermanlı muhasebeci kavramları da kullanılmaktadır. Ülkemizde ise bu kapsama

giren denetçiler, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli malî müşavir ve bağımsız denetim kuruluşu olarak adlandırılmaktadır (Çelik 2005: 43).

Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri (şekil açısından denetim) ve faaliyet denetimleridir.

Denetçiler de aynen avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler. Denetçiler bu faaliyetlerini sürdürürken bağımsız olarak çalışırlar.

İç denetçiler, bir işletmede kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetçiler bağlı buldukları işletmede iç denetim hizmeti yapan bir kurmay bölümün üyeleridir. Bu hizmeti sunan bölüme, “İç Denetim Bölümü” adı verilir. İç denetim malî nitelikteki faaliyetler ile malî nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin 2010: 20).

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin 2010: 20).

Bağımsız denetçileri, diğer denetçilerden ayıran en önemli özellikleri bu denetçilerin bağımsız olmalarıdır. Zira, kamu denetçileri devlete bağlı olarak denetim faaliyetini yerine getirirler. İç denetçilerin de denetim faaliyetini yerine getirdikleri işletmeden tamamen bağımsız olduklarını söylemek oldukça güçtür (Çelik 2005: 43).

Bağımsız denetçi, hiçbir zaman kamu denetçisi veya iç denetçi ile karıştırılmamalıdır. Bazı hallerde benzer faaliyetler yapsalar da, bağımsız denetim mesleği diğer ikisinden tamamen ayrı bir meslek koludur. Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasında görevli kişilerdir. Finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi hizmetlerini verebilen bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak

sözleşmeye dayalı bir ücret karşılığında kâr amaçlı işletmeler, kâr amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler için denetim yaparlar (Altıntaş 2011: 34).

Bağımsız denetim, birden fazla tarafı ilgilendiren özel bir süreçtir. Bu süreçte işletme yönetimi ile bağımsız denetçinin sorumluluklarının açıkça belirlenmiş olması gerekir. Bağımsız denetimde, denetlenen işletmenin (yönetiminin) sorumluluğu açıklayıcı dipnotlarla birlikte finansal tablolarını açık ve dürüst şekilde hazırlamak ve sunmaktır, denetçinin sorumluluğu ise genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bir denetim yaparak finansal tabloları denetlemek ve sonuçları raporlamaktır.

Denetçiler, müşteriler, yatırımcılar, kreditorler veya kamu kurumları tarafından uygun şekilde denetim yapmamakla suçlanabilirler. Bu durumda denetçinin sorumluluğu önem kazanmaktadır. Bağımsız denetçinin mesleki ve yasal sorumlulukları bulunmakta olup bu sorumluluklar birbirlerinden tamamen ayrı olmayıp birbirinin tamamlayıcısıdır (Altıntaş 2011: 35).

Mesleki sorumluluk, bağımsız denetçinin bağlı olduğu meslek kuruluşunun düzenlemelerine uymasını gerektirir. Bağımsız denetçinin en temel mesleki sorumluluğu genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun davranmak ise de, bu tek başına yeterli değildir. Çünkü bağımsız denetçilerin yüksek ahlâklı, bilinçli ve topluma örnek olacak kimseler olmaları beklenir. Bu durum “meslek kuralları”nın hazırlanmasına neden olmuştur. Denetçiler hem mevcut yasalara hem de bağlı buldukları meslek odalarının düzenlemelerine uymak zorundadırlar. Denetçinin yasal sorumluluğu ise, yasalara ve diğer düzenlemelere uygun bir denetim yapmaktır. Bu sorumluluk müşteri işletme ile yaptığı denetim sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerini de kapsar (Altıntaş 2011: 36).

Ayrıca ifade etmek gerekir ki; bağımsız denetçinin her zaman yanıtılabileceği hususu dikkate alınarak, bağımsız denetçinin, bağımsızlığının yitirilmesine sebep olabilecek her türlü davranışlardan kaçınması gerekmektedir. Bunun için de, bağımsız denetimin de denetlenmesini sağlayacak yasal bir mekanizmanın da olması gerekmektedir, bunun da bağımsız üst kurullarca olması önem taşımaktadır (Göçen 2010: 125).

### **1.7.2. Bağımsız Denetçinin Görevleri**

TTK’de denetçinin görevlerini sayma, yoluyla gösteren bir düzenleme yoktur. Denetçi, bağımsız denetime tabi olan A.Ş’lerde şirketin finansal tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu denetleyecektir (Topçuoğlu 2012: 101).

Denetçi, bağımsız denetim görevini kanuna, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına (TMDS) ve şirketin esas sözleşmesinin finansal tablolara ilişkin hükümlerine göre yürütecektir. Denetçinin, denetim görevine başlaması, denetim faaliyetlerini sürdürmesi ve sonuçlandırması sürecinde tabi olduğu yükümlülükleri başta 6102 Sayılı TTK (m. 397-406) hükümleri olmak üzere 660 sayılı KHK ve SPK mevzuatına göre tespit etmek mümkündür.

Yukarıda bahsedilen ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetçinin görevlerini maddeler halinde şöyle sıralanabilir (Topçuoğlu 2012: 101-138):

- Denetin kanuna uygun yapılmalıdır.
- Denetim TMDS'ye uygun yapılmalıdır.
- Denetim esas sözleşmeye uygun yapılmalıdır.
- Denetim dürüst resim ilkesini yansıtmalıdır.
- Finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun dayandığı bütün defter ve belgeler incelenmelidir.
- Denetim geçmiş yıllarla karşılaştırmalı yapılmalıdır.
- Denetçilik mesleğinin gereklerine ve etik ilkelerine uygun davranılmalıdır.
- Denetçinin öğrendiği sırları saklama yükümlülüğü vardır.
- Şirket ile görüş ayrılıklarında mahkemeye başvurması mümkündür.
- Denetçi yaptığı denetimin sonucunda, görülebilir nitelikteki açık ve yakın risklere işaret etmelidir.
- Anonim şirket genel kurul toplantılarına katılma husunda da görev ve sorumlulukları vardır.
- Denetçinin çalışma kâğıtlarının zamanında düzenlenmesi ve saklanmasıyla ilgili sorumlulukları vardır.
- Denetim sözleşmesinin feshinde genel kurula rapor sunmakla yükümlüdür.
- Gerektiğinde yeniden denetim yapabilir.

### 1.7.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Tanımı ve Sorumluluğunun Önemi

KGK'nın yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Madde 4/ç'sinde bağımsız denetim kuruluşu; "Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerini ifade eder." tanımı yapılmaktadır.

Önceki başlıklarda açıklanan bağımsız denetçinin sorumluluklarından yola çıkarak bu denetçilerin çeşitli unvanlarda görev aldıkları bağımsız denetim kuruluşlarında "sorumluluk" bağlamında önemini kısaca açıklamakta fayda vardır.

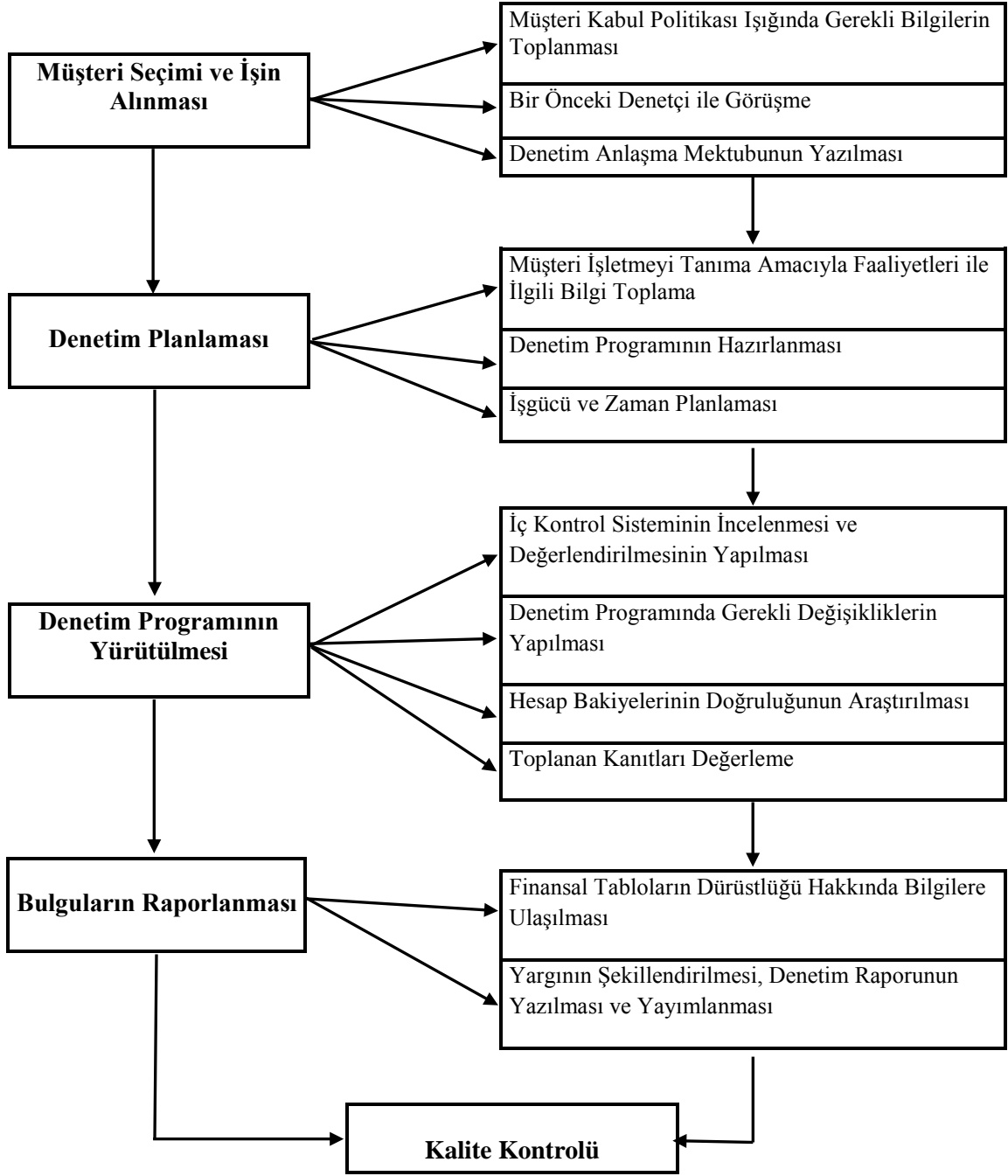
Bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasasında yerine getirdikleri faaliyetin önemi oldukça büyüktür. Zira, bağımsız denetim kuruluşlarınca yerine getirilen faaliyet, sermaye piyasasının belirli bir bölümü veya kişilerini değil bütün sermaye piyasasını yakından ilgilendirir. Bağımsız denetim faaliyetinin taşıdığı bu önem dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşlarına bir takım yükümlülükler ve bu yükümlülüklerle bağlantılı olarak çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu şekilde hem bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi, hem de yatırımcıların daha iyi korunmaları amaçlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, bağımsız denetim faaliyetinin çeşitli aşamalarında söz konusu olabilir. Buna göre, sorumluluk, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasından önce, bağımsız denetim faaliyeti sırasında ve bağımsız denetim faaliyetinin değerlendirilmesi sırasında karşımıza çıkabilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun etkin bir şekilde düzenlenmesi, başta yatırımcılar olmak üzere bütün bilgi kullanıcılarının menfaatlerinin korunmasını sağlayacağından oldukça önemlidir. Ancak, bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu düzenlenirken, bu kuruluşların yetkileriyle sorumlulukları arasında uyum sağlanmasına dikkat edilmelidir (Çelik 2005: 125).

### 1.8. Bağımsız Denetim Süreci ve Planlaması

Denetim süreci birbirini zircirleme izleyen aşamalardan oluşur. Bağımsız denetim, müşteri seçimi ve işin alınması ile başlar, planlama, denetim programının yürütülmesi ve bulguların raporlanması ile sona erer. Bu süreç aşağıda Şekil 1.1.'de gösterilmiştir.

Şekil 1.1 Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, 2010: 179

Denetim çalışması müşteri seçimi ve işin alınması ile başlar. Bu süreçte öncelikle denetim firmasının müşteri kabul politikası rol oynar. Denetlenecek işletme hakkında müşteri kabul politikası ışığında gerekli bilgiler toplanır. Denetim firması kendisine her başvuran müşteriyi kabul etmek zorunda değildir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim yapabilmek için öncelikle potansiyel müşteri ile ilgili inceleme yapılmalı, zaman ve personel planlaması göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim

firması, hem ilk defa çalışılacak ve hem de mevcut müşteri işletmenin denetimi için denetim riskini değerlendirmek zorundadır. Bu değerlendirme yapılırken denetlenecek işletmenin finansal durumu, faaliyet gösterdiği sektör gibi bilgiler ile işletmenin yöneticilerinin özellikleri (dürüstlük, itibar) dikkate alınmalı, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilere ilişkin ön araştırma yapılmalıdır. Bu aşamada hem mevcut iş yükü dikkate alınmalı hem de potansiyel müşterinin kabul edilmesinin firmanın itibarına gölge düşürüp düşürmeyeceği de değerlendirilmelidir. Ayrıca bu süreçte, eğer varsa mutlaka önceki denetçi ile görüşülmeli ve bilgi alınmalıdır (Altıntaş 2011: 41).

Yeni müşteri hakkında bilgi toplandıktan ve varsa önceki denetçi ile görüşme yaptıktan sonra işin alınması ya da alınmaması kararı verilir. Yeni müşterinin kabul edilmesi halinde durum ilgili tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu bildirme denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir “denetim anlaşma mektubu” ile yapılır. Anlaşma mektubunun amacı, yürütülecek denetimin koşullarını, kapsamını, konulan sınırlamaları, tamamlanacağı tarihi ve başkaca gerekli hususları müşteriye açıklamaktır. Anlaşma mektubu denetçi ile müşteri işletme arasında yapılan bir sözleşme niteliğindedir. Bu nedenle müşterinin anlaşma mektubunu aldıktan sonra imzalayarak denetçiye iade etmesi gerekir. Müşterinin de imzalaması ile denetim görevi her iki tarafça onaylanmış olur (Güredin 2010: 182).

Çalışma alanı standartlarından planlama ve gözetim standardına göre bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için denetçinin denetimi planlaması gerekir. Denetim anlaşma mektubunun yapılması ile denetim planlaması başlamış olur.

Yeterli bir denetim planı, denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesini sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının elde edilmesi için, bağımsız denetim ekibi tarafından uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içermelidir. Denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesinin sağlanması planlamanın esas amacıdır. Yeterli ve iyi bir plan, işlerin denetim ekibi üyeleri arasında uygun şekilde dağıtılmasını sağlar. Denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini kolaylaştırır. Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı, müşteri işletmenin büyüklüğüne, işletmedeki faaliyetlerin karmaşıklığına, denetim çalışması sırasında iç ve dış şartlarında meydana gelen değişikliklere göre farklılık gösterir (Karacan ve Uygun 2012: 74-75).



Denetim sürecindeki önemli safhalardan bir diğeri denetim programlarının yürütülmesidir. Bu safha denetim çalışmasının yapıldığı denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği safhadır (Güredin 2010: 197).

Denetim programları, denetim çalışmasının düzenli bir şekilde kontrol ve idare edilmesine yönelik olarak, denetim talimatları şeklinde çalışmalara dahil olan denetim ekibine yardımcı olmak amacıyla hazırlanmaktadır. İyi hazırlanmış bir denetim programı aşağıdaki yararları sağlar (Kepekçi 2004: 60; Selimoğlu ve Uzay 2011: 120):

- Denetim çalışmasının koordinasyon içerisinde yürütülmesi ve tamamlanması için bir rehber oluşturur.

- Denetim faaliyetini yürütecek denetçi yardımcılara kılavuzluk görevini görür.

- Gerekli planlamanın yapıldığını ve denetim sırasında yapılan işlerin kaydedildiğini kanıtlar.

- Denetim sürecinin her aşamasının uygulanışı ile ilgili yardımcılardan sorumluluklarını belirler.

- Denetimde iş bölümünün ve zaman planlamanın uygulanmasını sağlar.

- Uygun bir planlamanın yapılmış ve önemli hususların unutulmamış olduğu konusunda güvence oluşturur.

- Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu güven altına alır.

Denetim programlarının yürütülmesi aşamasında, denetçiler, uygunluk ve maddi doğruluk gibi denetim testlerini gerçekleştirirler. Uygunluk testleri bazen kontrol testleri olarak da adlandırılan testlerdir. Bu testlerin amacı iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermektir. Maddi doğruluk testleri, denetimde yürütülmesi gereken esas testlerdir. Denetçi maddi doğruluk testlerini gerçekleştirirken hesap kalanlarının tümünü daha ayrıntılı şekilde inceler. Bu aşamada çok daha fazla analitik inceleme gerçekleştirir. Denetim görüşüne temel oluşturan kanıtlar bu aşamada toplanır (Yılcı, Yıldız ve Kiracı 2013: 46-47).

Denetim sürecinin son aşaması denetim görüşün türünün oluşturulması ve yapılan denetimin sonucunda elde edilen bulguların, ilgililere açıklanmasıdır. Bu açıklama denetim raporu aracılığı ile yapılır.

Denetim raporları kısa şekilli denetim raporu ve uzun şekilli denetim raporu olmak üzere başlıca iki türdedir. En yaygın olarak kullanılan rapor kısa şekilli denetim raporudur. Bu rapora “özet rapor” veya “denetçinin standart raporu” adı da verilir. Denetim raporu denetçinin ilgili gruplarla haberleşmesini sağlayan tek önemli araçtır. İlgili grupların ya da genel anlamda kamunun tamamlanan denetim çalışması ile ilgili olarak gördükleri tek belge denetçinin sunduğu rapordur. Denetim raporu yıllık faaliyet raporu kapsamında işletmenin finansal tabloları ile birlikte kamuya açıklanır (Güredin 2010: 65).

Denetim raporları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) içindeki raporlama standartları başlığı altında açıklandığından bu başlıkta ayrıntıya yer verilmemiştir.

### **1.9. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenlemeleri**

Piyasalarda oluşabilecek sorunların önlenmesi, kamu ve bireyler gibi ilgili tarafların çıkarlarının korunması gibi konularda gerekli düzenlemelerin yapılması, denetim ve gözetim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hususunda devlet önemli görevler üstlenmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının gereksinim duyduğu güveni sağlamak, buna ilişkin örgütlenmeleri gerçekleştirerek piyasalar üzerinde gerekli denetimleri oluşturmak devletin görevidir. Bu denetimi oluşturmanın en önemli ayaklarından birisi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını ortaya koymak üzere oluşturulmuş olan bağımsız denetimdir.

Amerika Birleşik Devletlerinde 2001 yılı sonunda doğalgaz boru hattı şirketi Enron'un, 2002 yılında da internet servis sağlayıcısı Worldcom'un sürpriz bir şekilde iflas etmesi, dikkatleri bağımsız denetim şirketlerine çekmiştir. Zira her iki şirketin bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetim kuruluşu Arthur Andersen tarafından denetlenmiş ve anılan denetim firmasının iflas eden şirketlerde denetimi bağımsız bir şekilde yapmadığı ve etik kurallara uymaksızın danışmanlık hizmeti verdiği tespit edilmiştir (Yavuz 2011: 149).

Son dönemlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim yolsuzlukları ve ekonomik krizler nedeniyle finansal piyasalarda zarar gören taraflar bu piyasalara güvensizlik duymaya başlamıştır. Bu sonucu olarak da; ABD, IFAC, ve AB'de, işletmeleri denetlemekle yükümlü bulunan bağımsız denetçilerin sorgulanması, bağımsız denetimle ilgili yeni kararlar alınması ve yeni yasal düzenlemeler gündeme gelmiştir.

Bu bölümde uluslararası piyasalarda meydana gelen bazı denetim usulsüzlükleri ve bağımsız denetimle ilgili uluslararası düzenlemeler kısaca açıklanmıştır.

### 1.9.1. Enron Olayı

2001 yılında patlak veren Enron skandalı, yalnızca olayın yaşandığı ABD’de değil, bütün dünyada kalıcı izler bırakmıştır. Enron olayının önemi, kendisinden önce meydana gelen benzer muhasebe ve şirket skandallarından niteliği itibariyle farklı olmasında saklıdır. Temel farklılık, olayın malî boyutlarında değildir, çünkü görece olarak aynı büyüklükte olaylar daha önce de yaşanmıştır. Farklılık, yöntemde değildir, çünkü benzeri muhasebe hilelerine başka skandallarda da rastlanmaktadır. Farklılık, muhasebeci ve denetçilerin skandala karışmış olmasında da değildir, çünkü daha önce yaşanan bazı skandallarda hem Enron’un denetçisi Arthur Andersen Şirketi’nin, hem de diğer büyük ve küçük denetçilerin bir dereceye kadar rolleri bulunmaktadır. Bu listeyi biraz daha uzatmak mümkündür, ancak farklılık ekonomik ve malî sistemin bütün unsurlarının, hiçbiri olayın dışında kalmadan ve geçerli bir savunmaları olmadan kusurlu davranarak bir bütün halinde böylesine büyük ve kapsamlı bir olaya neden olmalarındadır. Enron olayı, belki de ilk kez ekonomik ve malî skandalların sonuçları üzerinde değil, nedenleri üzerinde düşünülmesine yol açmıştır (Kandemir ve Kandemir 2012: 102).

Enron olayının bağımsız denetim süreci ile ilgili kısmı Arthur Andersen Şirketi’nin hatalarını içermektedir. Aşağıda bu hata ve ihlallerden denetimin tamamlanması ve raporlanması aşaması ile ilgili olanlar ele alınmıştır.

Arthur Andersen Şirketi’nin çalışma kâğıtları, Enron’un yüksek risk içeren muhasebe uygulamaları olduğunu gösteren kanıtlar içermektedir. Andersen de dâhil olmak üzere çoğu büyük denetim şirketi, müşterilerinin faaliyetlerini öğrenmek, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyum sağlayıp sağlamadığını tespit etmek ve denetim sürecinde harcamaları gereken çabayı öğrenmek için yıllık müşteri risk analizi yaparlar. Andersen’in 1999 ve 2000 yılında Enron için hazırladığı müşteri risk analizinde, şirketin maksimum risk kategorisinde olduğu belirtilmiştir. Bu analizlerde maksimum risk ölçümünü anlatan bazı çok özel yorumlar yer almıştır: “Enron’un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlemler yapmaktadır.” Andersen Şirketi, Enron’un karmaşık yapıdaki Özel Amaçlı Girişimleri’ne ilişkin muhasebe uygulamalarını G.K.G.M.İ.’ye uydurma çabası içine girmiştir. Andersen, Enron’un bilanço dışında izlenen

bir hesabında gözüken borcun değerlendirilmesinde muhakeme hatası yaptığını kabul etmektedir (Selimoğlu ve Uzay 2011: 172).

Bununla birlikte, Eichenwald ve Glater (2002), Andersen içinde işlemlerin açık ve dürüst olarak sunulmadığına inanan Mesleki Hizmetler Grubu (Professional Services Group) ile Enron'un kusurlu işlemleri için muhasebe düzeltmesi istemekten kaçınan ortak denetçi David Duncan arasında bir iç tartışma (anlaşmazlık) yaşandığını ve Duncan'ın, denetim ekibindeki birçok yardımcı denetçinin Enron'un bazı muhasebe işlemleri ile ilgili kaygılarını dikkate almadığını ifade etmektedir. Bu, en azından Andersen çalışanlarının bir kısmının, finansal tabloların açık ve dürüst bir şekilde sunulmadığını bildiğini göstermektedir. Yine de Andersen, finansal tablolarla ilgili olumlu görüş bildirmiştir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere denetçilerin G.K.G.M.İ'ye uygun olmayan işlemleri farketmesine rağmen bunları "önemli veya çok önemli" kusurlu işlemler olarak değerlendirmelerine fırsat verilmediği görülmektedir.

### **1.9.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Düzenlemeleri ve Uluslararası Denetim Standartları**

Finansal piyasalarda yaşanan sorunların ortaklığı nedeniyle her ülkede yapılan denetim düzenlemeleri, benzerliklerin yanı sıra çeşitli farklılıklar da göstermektedir. Bu farklılıkları en aza indirerek mevzuatlar arasında uyum sağlama konusunda faaliyet gösteren örgütlerden birisi de IFAC'dır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe mesleğinin en önemli uluslararası meslek örgütüdür. 1977 yılında kurulan örgütün 129 ülkeden 173 üyesi bulunmaktadır. Federasyonun amaçları, dünya çapında muhasebecilik mesleği için, uluslararası düzeyde yüksek kalitede standartlar geliştirmek ve bunların uyarlanmasını ve uygulanmasını desteklemek; üye örgütler arasında işbirliği ve yardımlaşmayı teşvik etmek; diğer uluslararası örgütlerle işbirliği yapmak ve yardımlaşmak ve muhasebe mesleğinin uluslararası düzeyde sözcülüğünü yaparak güçlendirmektir <<http://www.ifac.org/aboutifac/organization-overview/history>>(09.11.2013).

Sermaye piyasalarındaki gelişmeler, uluslararası sermaye piyasalarında finansman arayan şirketlerin hazırladıkları mali tablolara güvenilirliği artırmada önemli bir unsur olan denetimin açık ve net kurallara bağlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Söz konusu kuralların belirlenmesinde bu amaçla oluşturulmuş uluslararası kuruluşların oluşturdukları

standartların büyük önemi bulunmaktadır. Bağımsız denetimde gerek Avrupa Birliği ülkelerinde gerekse ülkemizde uygulanması gereken standartlar Uluslararası Denetim Standartları (ISA)'dır (Yumuşak 2013: 24).

Dünyada bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir. Bu standartlar arasında ön plana çıkan iki uygulama, Amerika Birleşik Devletlerinde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards - US GAAS) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (International Standards on Auditing - ISA). Bu iki temel denetim standardı grubunun rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir. Özünde aynı olan bu standartlarda detaya inildiğinde farklı bazı uygulamalarla karşılaşılabılır (Durmuş ve Taş 2008: 32).

Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde, üye ülkeler tarafından belirlenmiş meslek mensuplarının katılımıyla oluşan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından yayımlanmaktadır. UDS, denetim hizmetlerini yerine getirirken denetçilerin uyması gereken standartları belirlemekte, bağımsız denetimin nasıl yürütüleceğine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapmaktadır (Toroslu 2012: 102).

Uluslararası Denetim Standartları açıklayıcı nitelikteki rehber ve diğer kaynaklarla birlikte temel ilkelerden ve önemli prosedürlerden oluşmaktadır. Temel ilkeler ve önemli prosedürler açıklayıcı nitelikte kaynaklarla birlikte yorumlanarak denetim çalışmalarına rehberlik ederler. Uluslararası denetim standartları ana ilkeler ve gerekli yöntem ve tekniklerle birlikte denetçiye yol gösteren açıklama ve diğer bilgileri içerir. Günümüzde uluslararası denetim standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Federasyonu bünyesinde, üye ülkelere belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu "IASB" (International Auditing and Assurance Standard Board) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır (Karacan ve Uygun 2012: 63-64).

IFAC ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) düzenlemeleri birbirine paralel olarak yürütülmektedir. Bütün bunların yanısıra IFAC, denetçilerin uyması gereken etik kuralları gösteren ve dört bölümden oluşan Etik Yasası'nı da yayınlamıştır.

Ayrıca, IFAC Uluslararası Denetim Standartlarının yanı sıra, çeşitli konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC bünyesindeki kurullar tarafından Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri (International Auditing Practice Statements) yayımlanmaktadır.

### **1.9.3. Avrupa Birliği'nde Denetim Düzenlemeleri**

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında uyum sağlanması için AB tarafından çeşitli direktifler yayınlanmıştır. Bunlar, belli tipteki şirketlerin yıllık muhasebesinin düzenlenmesi, değerlendirme ilkeleri ve denetimi ile ilgili 4. Direktif, konsolide finansal tabloların yayınlanması ve denetimi ile ilgili 7. Direktif, bankaların denetimi ile ilgili 1986 tarihli direktif, sigorta şirketlerinin denetimi ile ilgili 1991 tarihli direktiftir. Bu direktiflerle finansal tabloların birden fazla kişi tarafından denetlenmesi gerektiği ifade edilmiş, ancak bu denetimin kimler tarafından yapılacağı ayrıca belirtilmemiştir. Denetime ilişkin ilk düzenleme 1984 tarihli 8. Direktiftir. Bu direktifte tescil ve mesleki dürüstlikle ilgili kimi gereklilikler bulunmakla birlikte, yasal denetçilerin nasıl davranacağı, yüksek bir denetim kalitesinin sağlanması için nasıl bir dış kalite güvencesi olması gerektiği belirtilmemektedir.

Bütün bu sorunlar ve piyasalarda oluşan farklılıkların giderilmesi, denetim konusunda kamu beklentilerinin karşılanması, IFAC'nin ortaya koyduğu denetim standartlarının uygulanması gibi konular 1996 yılında Brüksel'de tartışılmış ve aynı yıl Yeşil Kitap adıyla yayınlanmıştır. Bu tarihten sonraki gelişmeler içinde bir AB Denetim Komitesi'nin kurulması teklif edilmiş, bu komitenin muhasebe mesleği ve üye devletler arasında işbirliğini sağlamaya yönelik faaliyetlerde bulunması, denetim kalitesini geliştirme yollarını üye devletlerle tartışması ve bağlayıcı nitelikte olmayan anlaşmalar yapması öngörülmüştür (Haftacı 2011: 30).

Avrupa Birliği, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konularında belli ölçüde uyum sağlanması amacıyla bu konularda yönergeler yayımlamaktadır. Dünyada son dönemde yaşanan finansal skandallar, bağımsız denetim ile ilgili hükümlerin yer aldığı Sekizinci Yönergede 2006 yılında önemli değişiklikler yapılması ihtiyacını doğurmuştur. 24.06.2006 tarihinde kabul edilen yönerge, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli

yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır (Çalışkan 2006: 58).

Avrupa Birliği'nin 2000 yılında aldığı bir karar ile 01.01.2005 tarihinden itibaren, Avrupa Birliği'ne üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmeleri için finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (International Financial Reporting Standards - IFRS) uyumlu bir şekilde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. IFRS'nin amacı, finansal piyasaların küresel düzeyde gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelindeki tutarsızlıkları en aza indirmek ve finansal tablolarda şeffaflığı sağlamaktır. Bütün ülkelerde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar, hem bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına hem de yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunacaktır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy 2005: 59).

#### **1.9.4. ABD'de Denetim Düzenlemeleri**

Meslek olarak bağımsız denetçiliğin en fazla gelişmiş olduğu ülke olan ABD'de yapılan denetim düzenlemeleri, her zaman diğer ülkeler üzerinde de etkili ve yol gösterici olmuştur.

Kuzey Amerika'da denetim mesleği İngiliz etkisinde gelişmiş ve Kuzey Amerikalı muhasebeciler İngiliz denetim raporlarını ve denetim prosedürlerini uyarlamışlardır. Amerikan muhasebe mesleği özellikle Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra hızla gelişmiş ve büyük ekonomik krizden sonra önemli düzenlemeler yapılmıştır (Carmichael, Willingham ve Schaller 1996: 3).

##### **1.9.4.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün Yaptığı Düzenlemeler**

1887 yılında kurulan AICPA, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki sertifikalı muhasebecilerin meslek örgütüdür. Kurumun misyonu, üyelerinin kamuya, çalışanlarına ve müşterilerine en iyi şekilde hizmet edebilmeleri ve faydalı olabilmeleri için onlara kaynak, bilgi ve önderlik sağlamaktır <<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>>(09.11.2013).

Kurumun bu misyonu doğrultusunda faaliyet gösterdiği alanlar şunlardır  
<<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/majorprograms.aspx>>(09.11.2013)  
:

• **Üyelerinin Haklarını Koruma:** Sertifikalı muhasebecilerin ulusal temsilcisi olarak üyelerinin çıkarlarının hükümetler, düzenleyici otoriteler ve diğer kurumlara karşı korunması ve geliştirilmesi

• **Sertifika ve Lisans:** Sertifika ve çalışma izni almanın mümkün olduğunca yüksek derecede standartlaştırılması ve sertifikalı muhasebeci unvanının (saygınlığının) korunması ve geliştirilmesi

• **Halkla İlişkiler:** Sertifikalı muhasebecilerin dürüstlüğü, tarafsızlığı, yetkinliği ve profesyonelliği konularında kamuoyunun bilgilendirilmesi ve kamuoyunun gözünde üyelerinin itibarının geliştirilmesi, ihtiyaçlarının ve görüşlerinin izlenmesi

• **İşe Alma ve Eğitim:** Yüksek nitelikli bireylerin sertifikalı muhasebeci olmalarının özendirilmesi ve mevcut akademik programların geliştirilmesi

• **Standartlar ve Performans:** Mesleki standartlar oluşturulması, üyelerinin mesleki gelişiminin sağlanması, üyelerinin faaliyetlerini mevcut standartlar ve yükümlükler çerçevesinde yürütmelerinin sağlanmasıdır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde modern anlamda denetim standartlarının oluşturulması 1939 yılında AICPA'nın Denetim Standartları Komitesi'ni (Auditing Standards Board-ASB) kurması ile başlamıştır (Defliese 1984: 12). 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) da bu komite tarafından kabul edilmiştir.

Bu standartlar daha sonra Denetim standartları Kurulu (ASB) tarafından genişletilerek yorumlanmış; ek olarak bu kurul tarafından birçok denetim standart raporu yürürlüğe konmuştur. Diğer yandan BA 1981 yılında üyelerinin uymak zorunda olduğu etik kuralları gösteren Meslek Etik Yasasını yayınlamıştır (Haftacı 2011: 28).

#### **1.9.4.2. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) Düzenlemeleri**

1929-1932 yılları arasında yaşanan ekonomik kriz sonucu ABD'de 1933'te Menkul Kıymetler Yasası, 1934'te Menkul Kıymetler Borsaları Kanunu ile, güvenilir finansal bilgi ihtiyacının altı çizilmiş ve halka menkul kıymet arz eden şirketlerin Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu'nun (SEC) düzenlemelerine tabi olacakları esası getirilmiş, bu



şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi zorunlu kılınmış ve SEC muhasebe denetim mesleği üzerinde önemli kontrole sahip olmuştur (Stettler 1970: 20). SEC düzenlemeleri ile yatırımcıların korunması ve piyasaları etkinleştirilmesi amaçlanmıştır.

#### **1.9.4.3. Sarbanes-Oxley Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler**

2000'li yıllarda Enron yolsuzluğu ve bununla ortaya çıkan kriz sonucunda yatırımcıların finansal piyasalara olan güveninin sarsılması üzerine, 2002 yılında Menkul Kıymetler Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmıştır. Bu kanun ile bağımsız denetçilerin daha etkin hale getirilmesi, finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması, yatırımcılar nezdinde kaybolan güvenin yeniden sağlanması amaçlanmıştır (Haftacı 2011: 29).

Sarbanes Oxley Kanunu, halka açık şirketlerin muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve piyasada güvenin ve saydamlığın sağlanması amacıyla, şirketlerin denetim komitelerine ilişkin hükümler getiren ilk yasal düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yasa, işletmelerin ve ülkelerin uluslararası sermaye hareketlerinden daha fazla yararlanılmasını sağlamakta önemli rol oynayan kurumsal yönetim ilkelerinin de alt yapısını oluşturmuştur. Sarbanes Oxley Kanunu aynı zamanda, yöneticilerin vekalet sorunu konusunda da çözümler sunarak, çıkar çatışmalarının önüne geçmeyi de hedeflemiştir (Calder 2008: 17).

Denetim konusunda ise yasayla birlikte, halka açık şirketlerde muhasebe denetim kurullarının oluşturulması sağlanmış, kamuyu aydınlatma, etik kuralların benimsenmesi ve denetçilerin bağımsızlığına ilişkin standartlar da getirilmiştir. Denetim, işletmelerde yönetim sürecinin hem sonucunu, hem de sağlayacağı çıktılar ile bir sonraki planlama sürecinin başlangıcını oluşturacağından, şirket politikalarının oluşturulmasında ve şirketin uzun vadede varlığını sürdürmesinde oldukça önemlidir. Yasayla birlikte, denetim komitesinin, işletmenin muhasebe ve finansal raporlama politika ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol üstlenmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda denetim komitesinin aynı zamanda bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukların, iç kontrol sisteminin uygulamasındaki eksiklik ve yanlışlıkların, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkların, ihtilafli muhasebe konuları gibi hassas durumların tartışılmasına ortam yaratması da beklenmektedir (Pickett 2005: 37).

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki muhasebe denetim mesleği ile ilgili bir diğer önemli kuruluş, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'dur (PCAOB) (Arens, Elder, Beasley 2008: 30).

Enron ve takip eden dönemde patlak veren muhasebe denetim skandalları sonucunda kabul edilen Sarbanes-Oxley Kanunu ile Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe denetim mesleği ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanun ile halka açık şirketlerin denetimi ile ilgili düzenleme yetkisi AICPA'den alınmış, PCAOB'ye verilmiştir. PCAOB'nin kuruluşu, görevleri ve yetkileri Sarbanes-Oxley Kanunu'nun 101. kısmında belirtilmiştir (Altıntaş 2011: 53).

Sarbanes-Oxley Kanunu, PCAOB'yi, kayıtlı muhasebe firmaları için denetim ve ilgili diğer konularda standartlar oluşturmak ile yetkili kılmıştır <<http://pcaobus.org/About/History/Pages/History.aspx>> (09.11.2013).

Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX)'nun denetçilerle ilgili iki önemli maddesi olduğu görülmektedir. Bunlardan birisi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun oluşturulması, diğeri ise, denetimi yapılan müşteriye belirli bir danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanmasıdır. Kanun ayrıca şirketlerin üst düzey yöneticilerine (Chief Executive Officer-CEO) 3'er aylık ve dönemlik olarak finansal tabloların dürüstlüğünü onayladığına ve etkin iç kontrol sistemleri oluşturma sorumluluğunu kabul ettiğine dair raporu imzalama yükümlülüğü getirmiştir. Bu rapor Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu'nun (SEC) da da dosyalanacaktır. Ek maddeler, bilinçli olarak yanıltıcı finansal tablo sunduğu saptanan şirket personeline verilecek cezaları artırmıştır. CEO ve cezalarla ilgili hükümler finansal tabloların önemli ölçüde yanıltıcı bir şekilde hazırlanmasını önlemek amacıyla tasarlanmıştır. Böylece bu hükümlerin aynı zamanda denetçinin kusur bulma ve raporlama sürecine katkı sağladığı söylenebilir.

SOX'un denetçileri ilgilendiren diğer önemli maddesi "bağımsızlık" ile ilgilidir. Bu madde, bir denetçinin denetim hizmeti verdiği müşterisine bilgi sistemleri tasarımı ve değerlendirme hizmetleri gibi, denetçinin kendi çalışmasını ileriki bir tarihte denetlemesi ve değerlemesi anlamına gelen danışmanlık hizmetleri vermesini yasaklamaktadır. Bir denetçi muhasebe işlemlerine ve finansal tablolara dayanan görüşünde bağımsız olursa, daha gelişmiş bir sorun tespit etme kabiliyetine sahip olabilir.

SOX'un bağımsızlık konusundaki önemli maddelerinden biri de en az 5 yılda bir rotasyon şartı getiren maddesidir. Böylece bir denetçinin müşteri firma ile çok yakın ve kişisel diyaloglara girme riski ortadan kaldırılmış olmaktadır. Çünkü kişisel diyalogların gelişmesi, denetçinin objektif davranmasını dolayısıyla da müşteriyle ilgili bir sorunu ortaya çıkarma konusunda istekli davranmasını sınırlandırabilmektedir. Ayrıca bu kapsamda, bir denetçinin, denetimi yapılan yıldan bir önceki yılda aynı denetim firmasında birlikte çalıştığı bir meslektaşının bir şirketin önemli bir muhasebe bölümü pozisyonuna veya yönetim kademesine geçmesi durumunda, bu şirketin denetimini yapması yasaklanmıştır. Bu yasaklamanın, bir denetçinin yanlış beyan incelemesi ile ilgili bir konuda eski bir meslektaşı ile karşı karşıya gelmek istemeyebileceği fikrine dayandığı söylenebilir. SOX'a kamuoyunun zarar görmesiyle sonuçlanan olaylar açısından bakıldığında, kamu oyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyecek maddeler içerdiği görülmektedir (Selimoğlu ve Uzay 2011: 172).

#### **1.9.5. Diğer Bazı Ülkelerde Denetim Mesleği**

Fransa'da Meslek 1927 yılında yasaya kavuşmuş, 1942 ve 1945 yıllarında çeşitli düzeltmeler yapılarak son şeklini almıştır. Meslek iktisat Bakanlığının gözetimindedir. Almanya'da Meslek 1900 yılında yasaya kavuşmuştur. 1961 yılında yapılan değişiklikle İşletme Denetçileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri adı altında gruplandırılmıştır. İktisat Bakanlığı gözetimine tabidir. Almanya'da bütün denetçiler WPK adlı denetim örgütünün üyesi olmak zorundadır. İngiltere'de meslek 1880 yılında yasaya kavuşmuştur. Ruhsatlı Muhasebeci, Yeterlilik Belgeli Muhasebeci, İşletme Muhasebecisi gibi unvanlar kullanılmaktadır. Mesleğe giriş sınavlıdır. Meslek üyelerinin kayıtlı olduğu dört ayrı örgüt vardır. Belçika'da denetçilerin tabii olduğu Denetçi Enstitüsü bulunmaktadır. Danimarka denetçilerin kayıtlı olduğu iki meslek örgütü bulunmaktadır. Bunlar büyük işletmeleri denetleyen kamu denetçileri ve küçük işletmeleri denetleyen kayıtlı denetçilerdir. Bir işletme en az iki denetçi (bir kamu olmak üzere) tarafından denetlenir. Yunanistan'da denetçiler (SOL) adlı bir örgüte üye olmak zorundadır. Denetçi olabilmek için sekiz yıllık deneyim aranır. İtalya'da denetim elamanları CNR yada CNDC adlı iki meslek örgütünden birisine üye olmak zorundadırlar. Hollanda'da denetçiler (NIVRA) adlı, meslek örgütüne üye olmak zorundadırlar. 7-8 yıllık bir deneyim ve master derecesi aranmaktadır (Güçlü 2013: 92-93).

### 1.10. Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adım, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmaları sonucunda atılmıştır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi talep etmeleri ile gelişmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes 2009: 131). Bu doğrultuda Sermaye Piyasası Hukuku’nda bağımsız denetim olgusu düzenlenmiş ve genel hatlarıyla tanımlanan bağımsız denetim, mesleki yeterlilik, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik kavramları uluslararası denetim standartlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Gerek Bankacılık Hukuku’nda, gerek Sigortacılık Hukuku’nda bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerde, bağımsız denetim çerçevesi uluslararası denetim standartlarına uyumlu bir yaklaşımla düzenlenmiştir (Türker 2006: 93).

Türkiye’de devam eden bağımsız denetim faaliyetleri incelendiğinde bu uygulamaların genellikle belli sektör veya işletmelere yönelik düzenleyici otoriteler tarafından ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetleri bankalar ile başlamış, daha sonra zorunlu bağımsız denetim uygulaması halka açık şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. İlerleyen dönemlerde bankaların yanı sıra faktoring şirketleri, finansal kiralama şirketleri gibi finans kuruluşları da bağımsız denetim uygulaması kapsamına alınmıştır. Daha sonra Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumunun kurulması ile birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerde de bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir.

Son olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yayımlanması ile Bakanlar Kurulunun belirleyeceği ticaret şirketleri de bağımsız denetime tabi olmuş ve bağımsız denetimin ülkemiz sınırlarında uygulama alanının genişlemesinde, 6102 Sayılı TTK önemli bir dönüm noktası olmuştur. Ancak bu genişlemenin ve tam anlamıyla bağımsız denetim uygulamalarının yerleşmesinin ve eksiksiz bir şekilde tüm işletmeleri kapsayacak bir biçimde uygulanmasının zaman alacağı görülmektedir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu tarafından 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ülkemizdeki

denetim uygulamalarını düzenlemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

### **1.10.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Bağımsız Denetim Düzenlemeleri**

Ülkemizde bağımsız denetim standartlarıyla ilgili düzenlemeler ilk olarak 1988 yılında SPK tarafından yapılmıştır. Daha sonra bu kurum tarafından arka arkaya yayınlanan tebliğlerle denetim uygulamalarına yön verilmiştir (Karacan ve Uygun 2012: 66).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1987 yılında “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmelik ile menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan anonim ortaklıklar için 1989 yılından itibaren bağımsız dış denetim zorunlu hale getirilmiştir. Daha sonra 1996 yılında yayımlanan Seri: X No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile sermaye piyasasında denetim uygulamalarına ilişkin hükümler genişletilmiştir.

12.06.2006 tarihinde Resmi Gazete’de SPK tarafından Seri: X No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile uyulması gereken denetim standartları Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Zaman içerisinde söz konusu Tebliğ’de çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Ayrıca, uzun süredir yürürlükte olan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu da Türkiye’de Bağımsız Denetim ile ilgili kurumsal ve kanuni düzenlemelere paralel olarak yeniden düzenlenmiştir. 06.12.2012 tarih ve 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### **1.10.2. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Düzenlemeler**

Ülkemizde muhasebe hukukunu düzenleyen temel kanun, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. Muhasebe ve denetim mesleği bu kanuna göre yürütülmektedir. 3568 sayılı kanuna dayanılarak yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usûl ve Esasları Hakkında Yönetmelikteki bazı hükümler, uluslararası denetim standartları ile tam uyumlu

ve onlar kadar detaylı ve kapsamlı olmasalar da yine de denetim standartları niteliğindedir. Anılan yönetmeliklerde, genel kabul görmüş denetim standartlarından genel standartlar ve raporlama standartları kapsamı daraltılarak düzenlenmiş, çalışma alanı standartlarına ise sınırlı ölçüde yer verilmiştir (Türker 2006: 87-98).

3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olması zorunluluğu ve SPK, BDDK gibi düzenleyici kurumların bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerinde bu kanuna atıfta bulunmaları, kanunla getirilen esas ve ilkeleri bağımsız denetim uygulamaları açısından önemli bir duruma getirmektedir. 10/07/2008 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5786 Sayılı kanunla 3568 sayılı Meslek Yasası'nda bazı değişiklikler hayata geçirilmiştir.

Kanunun 1. maddesinde, “Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur” denilmektedir. Bu kanun, mesleğin “Serbest Muhasebeci Malî Müşavir” (SMMM), “Yeminli Malî Müşavir” (YMM) olmak üzere 2 ayrı grup tarafından icra edilmesini hükme bağlamıştır <<http://www.turmob.org.tr/mbs/MevzuatBas.aspx?ID=8>>(10.11.2013). 2008 yılında yapılan düzenleme ile Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

3568 sayılı kanuna göre muhasebe denetimi görevi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. SMMM'ler denetimin dışında işletmelerin muhasebe kayıtlarını tutma hakkına da sahiptirler. YMM'lerin kayıt tutma hakkı yoktur ancak onların da ayrıca tasdik adı verilen bir görevleri vardır. Tasdik, ülkemize özgü ve maliye bakanlığına yönelik bir onaylama işlemidir. YMM'ler işletmelerin vergi beyannameleri ve bu beyannameye dayanak teşkil eden finansal tabloların, muhasebe belge ve kayıtlarının vergi mevzuatı açısından denetler ve onaylarlar.

Bunların dışında Maliye Bakanlığı vergi denetiminde SMMM ve YMM'lerden yararlanmak üzere başka düzenlemeler de yapmıştır. Bu yasanın düzenlenişin de Maliye Bakanlığı'nın etkin olması nedeniyle, 2011 yılına kadar SMMM'lerden işletmelerin muhasebe kayıtlarının tutulması ve beyannamelerinin düzenlenmesi, YMM'lerden ise vergi amaçlı onaylama hizmetleri gibi konularda görev almaları beklenmiştir. Ancak, Sermaye Piyasası Kanunu'nun bağımsız denetimle ilgili konularda bu yasaya atıflarda bulunması yasayı denetim açısından önemli kılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız denetimle ilgili olarak çıkardığı tebliğde (Seri: X, No: 22), bağımsız denetim firmalarında çalışacak yönetici ve bağımsız denetçilerin, 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerektiği belirtilmektedir. Bu düzenleme, SMMM ve YMMM'leri denetim açısından da önemli bir meslek haline getirmektedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı 2013: 12).

### **1.10.3. Bankacılık, Sigortacılık, Enerji Alanındaki Düzenlemeler**

Maliye Bakanlığı ve SPK dışında, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı da değişik tarihlerde bağımsız denetim ile ilgili çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayımlamışlardır.

Finans sektöründe denetim ve gözetim faaliyetlerinin kapsamına alınan ilk grup bankalardır. Günümüzde bankacılık sektöründe denetim ve gözetim faaliyeti, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından gerçekleştirilmektedir. BDDK tarafından 01 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri hakkında Yönetmelik kapsamı itibariyle Uluslararası Denetim Standartları ile uyumludur. Yine BDDK 17 Ağustos 2006 tarih ve 26262 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelikle, bankaların bilgi sistemleri ile finansal veri üretimine ilişkin süreç ve sistemlerinin, yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesiyle ilgili usul ve esasları düzenlemiştir. Bilgi sistemleri denetimi ülkemizde bu yönetmelikle birlikte ilk kez bankalarda zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır.

06.02.2007 tarihi itibariyle 40'tan fazla bağımsız denetim kuruluşlarına bankalarda muhasebe denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı 2013: 13).

Yeni SPK Kanunu ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33' üncü maddesinin birinci fıkrasında, yapılan değişiklikle, bankaların bağımsız denetimini yapacak denetim kuruluşlarını belirlemeye ve bunların denetim faaliyetlerini denetlemeye BDDK yetkili kılınmıştır. Yapılan değişikliğe göre, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, bankaların denetimini yapmak isteyenlerden istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak BDDK tarafından belirlenecek ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanacaktır.

Hazine Müsteşarlığı da sigortacılık uygulamaları konusunda yapılacak bağımsız denetimlerle ilgili çeşitli yönetmelikler yayımlamıştır. Bunlardan 08 Eylül 2003 tarihinde yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Niteliklerine, Yetkilendirilmelerine ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Yönetmeliğinde denetim yapacak kuruluşlar ve yapılacak denetim faaliyetiyle ilgili birçok standart belirlenmiştir.

Yine Hazine Müsteşarlığı tarafından sigortacılık sektöründeki bağımsız denetim işlemlerini düzenlemek üzere 12.07.2008 tarihinde Resmi Gazete'de "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak; Türkiye'de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki şubeleri ile emeklilik şirketlerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan finansal tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak finansal tabloların, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesidir.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından ise 03.10.2003 tarihinde resmi Gazete'de "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı; enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere



uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (Toroslu 2012: 389).

Ayrıca, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu da 15.10.2003 / 17.10.2003 / 28.01.2004 / 17.07.2004 ve 16.07.2005 tarihlerinde yayımladığı tebliğlerde bağımsız denetime yönelik düzenlemeler yapmıştır. Yapılan düzenlemeler genel olarak SPK düzenlemelerinin benzeridir (Karacan ve Uygun 2012: 67) .

Daha sonra söz konusu Yönetmeliklere dayanarak 29.11.2011 tarihinde Resmi Gazete’de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri No: 6)” yayımlanmıştır. Bu Tebliğ halen yürürlükte bulunmaktadır.

#### **1.10.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

Dünyada muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallar ülkeleri finansal denetim alanında daha sıkı tedbirler almaya yönlendirmiştir. Bu gelişmelerin en somut örneği Avrupa Birliğinin 2006/43/EC sayılı direktifi olup, söz konusu direktif üye ülkelerde denetim alanında kalite güvence ve kamu gözetim sisteminin oluşturulmasını öngörmektedir.

Bilindiği üzere, Türkiye’de belirli alanları düzenlemek ve denetlemekle görevlendirilen kurum ve kurullara kendi alanlarında yapılacak finansal tablo denetimini düzenleme yetkisi de verilmiştir. İlgili kurum ve kurullara verilen bu yetki neticesinde ülkemizde bağımsız denetim alanında dağınık bir yapı oluşmuştur. Bu durum, dağınık yapının giderilmesi ve kamu gözetimi alanındaki eksikliğin ortadan kaldırılması için yetkin bir otoritenin kurulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu amaçla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur.

Kurul kendisine yetki verilen alanlarda düzenlemeler yapmak üzere komisyonlar oluşturmuş ve 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazetede Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ni yayınlamıştır. Yönetmeliğin amacı, bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

KGK, özellikle AB müzakere süreci olmak üzere ülkemiz açısından önemli bir kazanım olup, 6102 Sayılı TTK’nin etkin bir şekilde hayata geçirilmesine büyük katkı

sağlayacaktır. Geçiş dönemi sonrasında 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim, muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin hükümlerinin tam olarak uygulanması ile kurum teşkilatlanma sürecinin tamamlanması ve ikincil mevzuatın yürürlüğe girmesiyle birlikte 660 sayılı KHK ile verilen kararın ne derece isabetli olduğu daha iyi anlaşılacaktır (KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2012, <[http://kgk.gov.tr/contents/files/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2012.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf)> (10.11.2013)).

Kurumun misyon ve vizyonu KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2012'de ve kurumun resmi web sayfasında şöyle açıklanmıştır: “Kurum olarak misyonumuz; Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartları koymak, etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmektir. Kurum olarak vizyonumuz; yüksek kalitede, güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmaktır.”

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı KHK'da belirtilen görevleri yerine getirmekle görevli ve yetkili, kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kurumdur. Bu çerçevede, kurumun kuruluş amacı özetle şöyledir (KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2012):

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

660 sayılı KHK'nın 9. Maddesinde Kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek, bunları oluşturacağı resmî sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmî sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

- Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

- Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

- Başkanın önerisi üzerine, başkan yardımcıları ve daire başkanlarını atamak.

- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

- Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

Ekim 2013 yılı itibariyle de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, 02.10.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı (KKS1) ve 13.10.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200), 04.11.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220), Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi (BDS 230) gibi bazı Türkiye Denetim Standartları da yayınlanmaya başlamıştır. 2015 yılı itibariyle kurumun resmi web sitesinde tüm yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarına da yer verilmektedir.

KGK’nin bağımsız denetim alanında çatı niteliğinde olması beklenmektedir. Kurumun üzerine düşen görevleri yerine getirmesi, bağımsız denetim olgusu adına hayati

önem taşımaktadır. Kurum bu görevleri yerine getirirken, Türkiye’de mevcut düzendeki meslek mensuplarının faaliyet alanlarının belirlenmesi, bu alanda bir boşluğa sebebiyet verilmemesi, aynı zamanda bağımsız denetim ile ilgili altyapının kontrollü olarak sağlam bir zemine oturtulması konularındaki sorumluluğu büyüktür (Karakoç 2013: 36).

Aşağıda Tablo:1.3’de bağımsız denetim otoriteleri ve yetkileri verilmiştir (Durak 2013: 95):

**Tablo 1.3 Bağımsız Denetim Otoriteleri ve Yetkileri**

| Yetki  | KGK | SPK                    | BDDK                   |
|--|-----|------------------------|------------------------|
| Muhasebe Standartlarını Belirleme  | X   |                        |                        |
| Denetim Standartlarını Belirleme   | X   |                        |                        |
| Denetçi Sınavlarını Yapma  | X   |                        |                        |
| Denetçileri ve Denetim Kuruluşlarını Yetkilendirme   | X   | X<br>(İhraççılar için) | X<br>(İhraççılar için) |
| Denetim Kuruluşlarını Denetleme ve Kalite Kontrol  | X   | X<br>(İhraççılar için) | X<br>(İhraççılar için) |
| Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek | X   |                        |                        |
| Sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek                                      | X   |                        |                        |

KGK’ nın yetkileri oldukça geniş ve ciddi iş yükü getirecek nitelikte olsa da bugün itibariyle sorun yaratacak düzeyde gözükmemektedir. Fakat muhasebe ve denetim standartlarının yayımının tamamlanması ve uygulama alanının genişlemesi ile birlikte bugünkü yapının zorlanacağını tahmin etmek çok güç değildir. Özellikle muhasebe standartları açısından ülkemizde yeterli bilgi birikiminin ve bilgilendirici/açıklayıcı kaynakların olduğu söylenemez. Denetim standartlarına ise tamamen yabancı olduğumuz bir gerçektir. Bu standartlar uygulandıkça muhtemeldir ki uygulamada tereddüt edilen birçok hususla karşılaşılacak ve KGK tarafından uygulamaya yön verilmesi beklenecektir. Bu kapsamda KGK’nın, muhasebe standartlarının uygulanması ve güncellenmesi ile ilgili olarak ayrı, denetim standartlarına yönelik de ayrı alt komite, kurul veya organlar oluşturması ve alanında uzman kişilerle bu hizmetleri hızlı bir şekilde vermesi daha makul olacaktır (Durak 2013: 97).

### **1.10.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler**

6102 sayılı TTK TBMM'de 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasının ardından 14.02.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun bazı maddeleri farklı tarihlerde yürürlüğe gircek olmakla birlikte, TTK 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, 6102 Sayılı TTK'de, 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bir yasa (6335 sayılı kanun) ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikle ilgili yasa da, 6102 Sayılı TTK'nin tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim yükümlülüğü getiren hükmü tekrar düzenlenmiş ve denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64, 359, 397, 400 ve 635'inci maddelerinde; 11 Nisan 2013 tarihli, 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile önemli bazı değişiklikler yapılmıştır.

6102 Sayılı TTK'nin en önemli getirdiği yenilik bağımsız denetimle ilgilidir. Kanunun, 397-406 Maddeleri "Denetleme" başlığını taşımaktadır. 6102 sayılı TTK'nin yürürlüğe girmesi ile denetim uygulamalarının kapsamı ve niteliği oldukça değişmiş ve genişlemiştir. Bu kanun, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek sermaye şirketleri ve şirket topluluklarının bağımsız denetime tabi olması ve özellikle de Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının uygulanması açısından son derece önemlidir.

6102 Sayılı TTK'nin getirdiği bir çok yenilik olmakla birlikte; çalışmada; araştırma konusunu da oluşturması nedeniyle, 6102 Sayılı TTK'nin özellikle bağımsız denetim açısından değerlendirilmesi ve kurumsal yönetim ile ilişkilendirilmesi konuları üzerinde ağırlıklı olarak durulmuştur. Ancak, 6102 Sayılı TTK'nin bu kapsamdaki ayrıntılarına ikinci bölümde yer verileceğinden kanun bu bölümünde detaylı ele alınmamıştır.

### **1.11. Türkiye'de Denetime İlişkin Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu**

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı değişim ekonomik faaliyetlerin yapısını ve kapsamı üzerinde etkili olmuş, para ve sermaye piyasaları global düzeyde entegrasyon sürecine girmiş, dünya ticaret hacmindeki artışlar uluslararası şirketlerin

sayılarının da hızla artmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler işletmelerin güvenilir ortak bir finansal raporlama dili kullanmalarını gerektirmiş; finansal tablolarının doğruluğu ile mevzuata uygunluğunun belirli standartlara göre düzenli olarak denetlenmesini zorunlu hale gelmiştir.

Diğer taraftan, sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ABD’de ve AB ülkelerinde 2000’li yılların başında yaşanan Enron, Parmalat gibi muhasebe ve denetim skandalları, kamu otoritelerini finansal bilgilerin denetiminde daha sıkı tedbirler almaya yönlendirmiştir.

Denetim faaliyetinin kimler tarafından ne şekilde yapılacağı ve sonuçlarının nasıl raporlanacağına kurallara bağlanması anlamına gelen denetim standartlarının belirlenmesi konusunda dünyadaki uygulamalara bakıldığında, bu alanda birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş bünyesinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bu konuda dünyadaki en etkin kuruluş Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’dur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kendi bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu aracılığı ile Uluslararası Denetim Standartlarını oluşturmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü bünyesinde denetim standartlarını yayınlayan Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Bu kuruluşlar ve kurumlar hakkında çalışmamızın önceki başlıklarında ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

Globalleşen dünya normlarında denetim alanındaki faaliyetler ve düzenlemeler de bu süreçten etkilenmekte ve ülkemiz de denetim faaliyetlerini ve düzenlemelerini hızla uluslararası standartlara taşımaktadır. Bu konuyla ilgili olarak, başta BDDK ve SPK olmak üzere çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından kendi görev alanlarıyla sınırlı olmak üzere bu konuda düzenlemeler yapılmıştır. Ancak ilerleyen yıllarda farklı kurumların yaptığı bağımsız denetim düzenlemelerini uluslararası standartlara uyarlama noktasında merkezi bir yapının oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. 2005 yılında Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar hakkında Dünya Bankası tarafından hazırlanan “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu’nda (ROSC) da benzer tespitler açıkça dile getirilmiştir.

Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetim

fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otoritenin olmaması, bu alandaki düzenlenmelerin etkin ve kamuoyuna yeterince güvence verecek biçimde uygulanmasını engellemiştir.

Yaşanan tüm bu gelişmeler, ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda yetki ve sorumluluğa sahip bir kurumun kurulmasını gerektirmiştir. Bu amaçla, önceki başlıklarda da ayrıntılı açıkladığımız, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

6102 Sayılı TTK ile muhasebe ve bağımsız denetim açısından çok önemli düzenlemeler getirilmiştir. Kanun kamuoyu tarafından halen tartışılmaktadır ve kanunda bağımsız denetim uygulamalarının tam anlamıyla işlenmesi, diğer bir ifadeyle Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nın uygulanması esas alınmaktadır. Buna paralel olarak da, kurulan KGK, uluslararası standartlara uygun finansal raporlama ve denetim standartlarını oluşturmayı, bağımsız denetçilerle denetim kuruluşlarını yetkilendirerek bağımsız denetimde uygulama birliği sağlamayı ve kamu gözetimi yapmak suretiyle denetim hizmetinin uluslararası kalite standartlarında verilmesini sağlamayı hedefleyen çok önemli bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, denetimle ilgili yapılan bu uluslararası düzenlemelerle uyumlu ulusal düzenlemeler sonucunda, önümüzdeki yıllarda Türkiye'deki işletmelerin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmiş ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün gelişmesinde, daha etkin ve güvenilir bir rol üstlenecekleri düşünülmektedir.



## BÖLÜM II

### KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

#### 2.1. Kurumsal Yönetim Kavramı

Kurumsal yönetim kavramından önce, onu da kapsayan ana kavram olması nedeniyle öncelikle yönetişim kavramı açıklanmıştır.

Yönetişim (governance) sözcüğü, Fransızca'da 13. yüzyılda yönetim için kullanılırken, 17. yüzyılda geniş anlamda “yöneticilik görevi” anlamında bir hukuk terimi olarak yer almıştır. Yönetim bilimi yazınında ise, ilk olarak 1937’de, ABD’li ekonomist Ronald Coase tarafından kullanılmıştır (Saklı 2012: 91-92). Yönetişim özellikle işletmelerin üst hiyerarşik kadroları arasındaki güç ilişkileri ve dengesi ile ilişkilidir (Eren 2010: 45).

Vesely (2004: 1)’e göre yönetişim, geleneksel devlet yönetiminin toplumu ve ekonomiyi harekete geçirme kapasite ve otoritesine artık sahip olmadığı, bu sebeple, toplumun ortak yararını sağlamak ve desteklemek amacıyla diğer etmen ve mekanizmaların devreye sokulması olarak açıklanmaktadır.

Diğer bir tanıma göre, yönetişim, bir tarafın diğer tarafı yönettiği bir ilişkiden, karşılıklı etkileşimlerin öne çıktığı bir ilişkiler bütününe doğru dönüşümü ifade eder. Yönetişim, pay sahipleri ve paydaş gruplar ile üst yönetim arasındaki ilişkileri kapsar. Taraflar arasında bir yönetim süreci mevcut olmamakla birlikte, karşılıklı ilişkiler söz konusudur. Bu nedenle, anlamsal olarak bir karşılık ilişkisini ifade eden “şim” eki yönetişim kelimesinin içinde yer almaktadır. İyi yönetişimin gerektirdiği temel unsurlar; tutarlılık, sorumluluk, hesap verebilirlik, adillik, şeffaflık, katılımcılık, etkinlik ve hukuka bağlılıktır (Arslantaş 2012: 1).

“Corporate Governance” kavramının Türkçe yazında karşılığını “kurumsal yönetim” olarak bulduğu görülmektedir. Kavramın Türkçe karşılığı “şirket yönetişimi” olmasına rağmen, özellikle kavramın yasalarda geçen karşılığı ile uyumlu olmak adına çalışmada

“kurumsal yönetim” kavramı kullanılmıştır.

Kurumsal yönetim / yönetişim kavramının ilk sözcüğü, örgüte kişiler veya gruplar açısından değil, bizzat örgütün kurumsal kimliği ve yararı bakımından yaklaşmak gerektiğini anlatmaktadır. İkinci sözcük ise, kurumsal kimlik ve yararın, ilgili tarafların katılımı ile oluşacağını, dolayısıyla kurumsal yararın birey ve grup yararlarını da dikkate alacağını göstermektedir (Saklı 2012: 95).

Kurumsal yönetim (corporate governance) kavramı “şirket içi politik yapı ve fonksiyonuna” vurgu yapmak açısından ilk kez 1960 yılında Richard Ells tarafından kullanılmıştır. Politika da yönetilenlere söz hakkı oy kullanma ile sağlanırken, şirketlerde, yatırımcılara kontrol haklarını kullanarak yöneticiler tarafından sömürülmelerinin önlenmesi hakkı kurumsal yönetim ile sağlanmaktadır (Kula 2006: 20-21). Kavram, 1980’lerde yaygın olarak kullanılmaya başlanmış, 1990’larda ise; bireysel ve kurumsal yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve finansmanla ilgili bütün çevrelerin gündeminde birinci sırada yer almıştır (Saklı 2012: 95).

Kurumsal yönetim kavramı, farklı araştırmacılar, akademisyenler ve kurumlar tarafından değişik biçimlerde tanımlanmıştır. Yapılan tanımların bazılarının kurumsal yönetimin kapsamına dar ve geniş açıdan bakılarak yapıldığı, bazılarının ise kurumsal yönetimin özelliklerinden bir veya birkaçının ön plana çıkarılması suretiyle yapıldığı görülmektedir.

Denis ve McConell (2003: 1) kurumsal yönetimi, bir şirketin, kendi çıkarlarını gözetken kontrol edenlerin (bunlar şirketin nasıl yönetileceğine ilişkin karar alırlar), şirketin sahipleri (sermaye sağlayanlar) için firma değerini maksimize edecek kararlar almaya sevk eden hem kurumsal hemde piyasa tabanlı mekanizmalar seti olarak tanımlamaktadırlar. Kurumsal yönetimle diğer bir tanımda; bir ekonomideki faaliyetleri kontrol eden faktörler, kurallar ve yasalardan oluşan sistem olarak ifade edilmektedir (Gillan 2006: 382).

Kurumsal yönetim kavramını Colley (2004: 1), “şirketlerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği bir sistem ve şirketin; yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları ile arasındaki ilişkiler dizisi” olarak tanımlamıştır. Hissedarlar, şirket faaliyetlerini yönetmek üzere yönetim kurulunu seçerler. Yönetim kurulu daha sonra bu yetkilerini icra kurulu başkanına (CEO) devreder. İcra kurulu başkanının sorumluluğu, hem bireysel hem de toplu olarak hissedarlara karşı sorumlu olan yönetim kuruluna karşıdır. Colley (2004:

1)'e göre, bu şekildeki yetki devri sistemine kurumsal yönetim denmektedir. Kurumsal yönetim ile amaçlanan, ilgili tarafların karşılıklı haklarının ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve yatırımcı güveninin sağlanmasıdır.

Dar açıdan, “Şirketin yönetimine, yönetimin kontrolüne ve performansına odaklanan Kurumsal Yönetim, şirketin sahipliği ile yönetimi arasındaki ilişkiler sistemidir.” Geniş anlamda kurumsal yönetim, “Bir şirketin, iç ve dış dinamikleri dikkate alarak, piyasa ve marka değerini artırma ve değer yaratma, yatırımın geri dönüş miktarını çoğaltma, geri dönüş süresini kısaltma gibi amaçlarla idari organların oluşturulması, yönetsel ve finansal sistemlerin kurulması ve işletilmesi sürecidir.” şeklinde tanımlanabilir (Karpuzoğlu 2010: 44).

Güçlü F. (2010: 10) ise yaptığı açıklamalarda dar anlamda kuramsal yönetimi; “pay sahiplerinin haklarının şirket tarafından tanınması ve bu haklarının pay sahipleri tarafından etkin olarak kullanılmasına olanak veren sistemlerin kurularak şirketlerin yönetilmesi” olarak tanımlamıştır. Şirketlerde bu konuda sorumlu organ yönetim kuruludur. Ancak, kurumsal yönetim kavramına daha geniş boyutta bakıldığında, kuramsal yönetim yalnızca yönetim kurulu tarafından yerine getirilen faaliyetler olarak görülmemektedir. Güçlü F. (2010: 10), geniş anlamda kuramsal yönetimi ise; “yönetim kurulu, pay sahipleri ile şirket üst düzey yönetimi arasındaki ilişkileri düzenleyen bir sistem” olarak tanımlamıştır. Şirketler tarafından uygulanan kuramsal yönetim uygulamalarının başarısı değerlendirilirken, bu üç kesim arasındaki ilişkilerin çerçevesi net olarak ortaya konulmalıdır. Yönetim kurulu, pay sahipleri ile üst düzey yönetim arasındaki ilişkileri kuran ve kuramsal yönetimin başarısında önemli yükümlülükleri bulunan bir organdır. Dolayısıyla, şirket yönetim kurulu, kuramsal yönetimin oluşturulmasında ve uygulanmasında, şirket stratejilerinin belirlenmesinde ve uygulama sonuçlarının denetlenmesinde, şirketin birleşme/devralma gibi önemli kararların alınmasında çok önemli roller üstlenmektedir. Şirkette ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlarda da şirket yönetim kurulunun bizzat kendisi sorumlu olmaktadır.

Dünya Bankası kurumsal yönetim kavramını, bir kurumun beşeri ve finansal sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına, böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken, uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer oluşturmasına olanak tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar olarak tanımlamaktadır (World Bank 1999: 8).

TÜSİAD (2002) tarafından hazırlanan raporda kurumsal yönetim kavramı, en geniş anlamıyla modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamda bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer oluşturmasına olanak tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod vb. uygulamaları ifade etmektedir (TÜSİAD 2002: 9).

BDDK tarafından çıkarılan ve 1 Kasım 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”te kurumsal yönetim; “banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, Bankacılık Kanunu ve kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, esas sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetmesi” olarak tanımlanmıştır.

Kurumsal yönetim kavramı ile aşağıdaki konular tartışmaya açılmıştır (Güçlü, Faruk 2010: 10-11):

- Pay sahiplerinin haklarının özellikle de azınlık durumundaki pay sahiplerinin haklarının geliştirilmesi, şirket mevcut yapısında ortaya çıkacak değişikliklerde ve önemli kararlarda etkinliklerinin artırılması,
- Şirketler hakkında kamunun daha detaylı olarak aydınlatılması, şeffaflığın artması,
- Mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanması, uzman, bağımsız ve tarafsız denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlenebilmesi,
- Şirketlerin yalnız pay sahipleri için değil, tüm menfaat sahipleri için değer yaratmaya çalışması,
- Şirket ortaklık yapısı içinde yer alan kurumsal yatırımcıların şirket faaliyetleri ve yönetimi içinde söz sahibi olabilmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin kendi içinde icracı-icracı olmayan ve bağımsız-bağımsız olmayan şekilde gruplara ayrılması,
- Yönetim kuruluna bağlı denetim komitesi gibi komitelerin kurulması, bu komitelerin çalışma esaslarının belirlenmesi, komite tarafından yapılan denetim sonuçlarının etkin olarak kullanılması,

- Yönetim kurulu üyelerinin ücret ve diğer mali haklarının belirli bir politikaya bağlanması ve söz konusu ücret ve hakların kamuya duyurulması.

## 2.2. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Amaçları

Günümüzde, kurumsal yönetim ve risk yönetimi artan bir önemle çağdaş kurumsal ortam sağlamanın temel prensipleri haline gelmiştir. Gelişmiş ekonomilerin ve işletmelerinin de krizlere ve iflaslara konu olduğu son yıllarda bozulan ekonomik, ticari ve finansal düzen ve yaşanan sıkıntılar bir kere daha kurumsal yapı ve iyileştirilmesinin önemini ortaya koymaktadır (Okay 2014: 38).

İşletmelerin büyümesi, işletme ile ilgili tarafların (iç ve dış paydaşların) sayılarının ve işletmeden beklentilerinin artması; dürüstlük, doğruluk, şeffaflık ve hesap verme temelinde oluşturulan yöntem ve prosedürlere odaklanan bir model olan “kurumsal yönetimin” önemini arttırmıştır. Kurumsal yönetim kapsamında yapılan uygulamalar işletmelerin devlete, hissedarlarına, müşterilere, çalışanlara ve ilişki içinde bulunduğu diğer kişi ve kurumlara karşı doğru bilgi vermesini ve şeffaf davranmasını amaçlamaktadır (Tanç ve Cingöz 2011: 206).

Kurumsal Yönetimin öneminin artmasına neden olan faktörlerin başında küresel rekabet gelmektedir. Özellikle uluslararası finansman kaynaklarından yararlanabilmek için, kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş olmak gerekmektedir (Erdoğan ve Çubukcu 2010: 59).

Kurumsal yönetim kavramının son 20 yılda önemli bir konu haline gelmesinde rol oynayan belli başlı faktörler; dünya genelinde yoğunlaşan özelleştirmeler, emeklilik fonu reformları, şirket ele geçirmelerindeki artışlar, sermaye piyasalarında deregülasyon ve artan entegrasyon, 1998 yılındaki Asya krizi ve gelişmiş ülkelerde görülen şirket skandalları olarak sıralanabilir (Becht, Patrick ve Alisa 2002: 1).

1990’lı yıllarda ortaya çıkan Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) kavramı 2000’li yılların başlarında yönetimde gözlenen suistimaller sonucu yaşanan finansal krizler ile yoğun bir şekilde üzerinde durulmaya ve tartışılmaya başlamıştır. Özellikle ABD’de Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco ve Avrupa’da Parmalat şirketlerinde meydana gelen yönetim kaynaklı muhasebe skandalları ile üst düzey yöneticilerin baş aktör olarak görüldüğü son küresel finansal kriz, kurumsal yönetim anlayışını daha da önemli hale getirmiştir (Gökgöz 2012: 323-324).

İşletmelerde yaşanan yolsuzlukların çoğu eksik veya hileli finansal raporlamanın hazırlanmasından ya da gizlenmesinden kaynaklanmaktadır. Yolsuzluklarla mücadele etmenin yolu kurumsal yönetimin etkin uygulanması ve denetimin şartlarının yerine getirilmesi ile mümkündür (Erol 2008: 235).

Son yıllarda yaşanan küreselleşmedeki yükseliş firmaları uluslararası piyasalarda genişlemek için baskı altında bırakmıştır. Ayrıca küreselleşme, işletme yönetiminin yapısını, stratejisini ve çevrelerini kapsayan önemli yönetsel değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Uluslararası genişleme ile ilgili karmaşıklık ve küreselleşmenin firmalara sağladığı ürünleri ölçmedeki zorluklar küreselleşen firmalarda kurumsal yönetimin öneminin artmasına katkı sağlamıştır (Musteen vd. 2009: 321).

Sermaye piyasalarının küreselleşen finansal piyasalara entegrasyonunun sağlanmasında ve hem yerli hem de yabancı yatırımcıların piyasalara güvenlerinin artırılmasında uluslararası gelişmeleri yakından takip etmek ve bu gelişmelere uyum sağlamak önemli bir unsur haline gelmiştir. Son yıllarda, özellikle gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan şirket skandallarının da etkisiyle kurumsal yönetim konusu daha çok önem kazanmıştır.

Ticari faaliyet gösteren örgütlerin yönetim sorunlarının çözümünde en yeni ve en önemli yaklaşımlardan birini kurumsal yönetim oluşturmaktadır. Hisseleri halka açık şirketlerde zorunlu hale getirilen kurumsal yönetim, işletmeleri dar bir grubun elinde denetimsiz yönetilmekten kurtararak, güçlü ve bağımsız denetim sistemleri altında ve saydam yönetim süreçlerine kavuşturma konusunda büyük önem taşımaktadır.

Şirket yönetimi; önceden belirlenmiş belli amaçlara ulaşmak amacıyla yapılan planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesi olarak tanımlanırken, kurumsal yönetim bütün bu faaliyetlerin yönetim tarafından yerine getirilmesinde şirketteki menfaat gruplarının çıkarlarının, şirketin amaçları ile nasıl uyumlu hale getirileceği ve nasıl tatmin edileceği ile de ilgilenmektedir (Knell 2006: 5-6).

Diğer yandan kurumsal yönetim, şirketlerin bilanço değerinden ziyade piyasa değerlerinin önem kazandığı; ürünlerden çok kurumların ve hatta ülkelerin marka konsepti dahilinde ele alınmasının gereklilik arz ettiği; nakdi sermayeye oranla entellektüel sermayenin ön plana çıktığı günümüz dünyasında, giderek önem kazanmaktadır. Kurumsal yönetime verilen önemin artışında, ekonomilerin serbestleşerek uluslararası boyut kazanmaları, telekomünikasyonda yaşanan gelişmelerin hızlanması, sermaye piyasalarının

bütünleşmesi, bilginin yönetilmesi, mülkiyet yapılarında el değiştirmelerin sıklıkla yaşanması (satın alma, birleşme gibi) ve bazı paydaşların menfaatlerinin aleyhine işlem yapılması gibi etkenler kritik bir rol oynamaktadır. Ayrıca, düşük maliyetli finansal kaynakların, temini, kaynakların etkin kullanımı, şirket performansının artması, çıkar çatışmalarının önlenmesi ve sürdürülebilir rekabet avantajı elde edilmesi amaçları da, öneminin giderek artmasını etkilemektedir (Karpuzoğlu 2010: 44-45).

Ayrıca, bilindiği gibi muhasebe mesleğinin ilgi alanı içindeki hizmet çeşitliliği giderek artmakta, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile, kurumsal yönetim anlayışı, denetim zorunluluğu, finansal raporlama standartları ve kalite güvence standartlarının uygulanması süreci gibi pek çok konu süratle hayatımıza girmektedir. Bu süreç, meslek mensuplarının da kurumsal yönetim anlayışı içinde, hizmet sunmalarını zorunlu hale getirmektedir (İSMMMO Yayınları 2011: 3).

Kurumsal yönetimin temel amacı, işletmenin etkili bir şekilde yönetilmesini sağlayacak bir yapı kurmak ve paydaşların ihtiyaçlarının karşılanmasını kolaylaştıracak bir sistem oluşturmaktır (Anand 2008: 87).

Etkin bir kurumsal yönetim ile amaçlanan; şirket üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi bir biçimde kullanımının engellenmesi, yatırımcı haklarının korunması, şirket hissedarlarının adil ve eşit bir biçimde muamele görmesi, şirket ile doğrudan ilişkili paydaşların haklarının konulması, şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanmasıdır. Kurumsal yönetim; aile içi çatışmaların önlenmesini, yetenekli insan kaynaklarının kuruma kazandırılmasını ve kurumun itibarının ve değerinin artırılmasını sağlar. Etkin bir iç kontrol ortamı ve güçlü risk yönetimi imkânı yaratır. Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur. Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar. Şirketin finansman imkânlarını çoğaltıp, sermaye maliyetini azaltır (Arslantaş 2012: 6-7).

Kurumsal yönetim anlayışını hayata geçirebilen şirketlerin en büyük ödülü, kaynakların daha verimli kullanılması ve finansman kaynaklarına daha ucuz, hızlı ve kolay ulaşılması olarak nitelendirilmektedir. Doğal olarak böyle bir ortam ekonomik büyümeyi de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, ekonomik büyümeyi hızlandırmak ve bu amaçla yatırım ortamını iyileştirmek isteyen ülkelerin önem verdiği konuların başında kurumsal yönetim uygulamaları gelmektedir. Şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri, yatırım kararları açısından önem taşımaktadır. Uluslararası sermayenin

şirketlere çekilebilmeleri büyük ölçüde yatırımcıların yüksek standart arayışlarına cevap verebilecekleri bir kurumsal yönetim anlayışıyla mümkün olmaktadır (Boyner 2011: 12-14).

Kurumsal yönetim, kurumsal güvenin temelini oluşturur ve kurumların gerek yönetsel açıdan, gerekse kaynaklara ulaşımını sürdürülebilirliği açısından önemlidir. Gelişmekte olan ülkeler yatırımcıların güvenini kaybettiklerinde ülke boyutunda sorun yaşamaktadırlar. Kalıcı sermayenin cezbedilmesi ve teşvik edilmesi önem arz etmektedir. Kurumsal yönetim ile yerli ve yabancı yatırımcılara güven verilmesi ve böylece uzun vadeli sermaye girişinin sağlanması mümkündür (Arslantaş 2012: 7).

Görüldüğü üzere kurumsal yönetim kavramı, devlet, hissedarlar, müşteriler, çalışanlar ve kreditorler nezdinde, işletmelerin mümkün olduğu ölçüde doğru bilgi vermesi ve şeffaf davranmasını amaçlamaktadır. Hatta bazı yazarlara göre, eğer kurumsal yönetim ilkeleri zamanında uygulanmış olsaydı belkide Asya ülkelerinde ekonomik krizler ya ortaya çıkmayacaktı veya “salgın” halini alıp diğer ülkelere yayılmayacaktı (Koçel 2010: 456).

### **2.3. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri**

Temel unsurları saydamlık ve hesap verebilirlik olan kurumsal yönetim, halka açık şirketlere ve borsalara güven duyulmasını sağlamayı hedeflemektedir. Kurumsal yönetim, işletmelerin yatırımcılara ve diğer çıkar gruplarına karşı olan sorumlulukları ve kamuyu aydınlatma esasları çerçevesinde etkin yönetim ve kontrolü sağlayan ilkeler bütünüdür. Kurumsal yönetim ilkeleri ile iş hayatının hukuki altyapısı, siyasi ve kurumsal çerçevesinin belirlenmesi ve yatırımcılar için güven, finansal ve ekonomik istikrar ortamının sağlanması amaçlanmaktadır (Yazıcı ve Yanık 2010: 20). Kurumsal yönetimde temel ilke, doğru bilgi ve bilginin yanlış kullanılmasını veya suiistimal edilmesini önlemektir (Lazarides ve Drimpetas 2008: 73).

Kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler dört temel ilke üzerine odaklanmaktadır. Bu ilkeler; adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluktur. Kurumsal yönetimin bu dört temel ilkesi, performans ölçümü ve geliştirilmesi esasına dayalı olarak birbirleriyle ilişkilendirilmekte ve böylece, şirketlerin hissedarları için değer yaratırken, toplumsal değerlerle de uyumlu çalışması beklenmektedir. Aşağıda kısaca bu ilkelere yer verilmiştir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2006)



<[http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi\\_merkezi/kyd\\_yayinlari/nedir\\_bu\\_kurumsal\\_yonetim.pdf](http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/kyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf)> (17.11.2013):

### **2.3.1. Eşitlik (Adillik) İlkesi**

Adillik ilkesi, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasını istemektedir. Bu ilke, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dâhil olmak üzere hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ifade etmektedir.

### **2.3.2. Şeffaflık İlkesi**

Şeffaflıkla ilgili ilke, şirketin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını gerektirmektedir. Zira, yatırımcılar ancak tatminkar düzeyde kaliteli bilgiye sahip oldukları durumda kaynaklarını etkin bir şekilde yönlendirme olanağı bulacaktır. Bu nedenle, şirketin geçmiş dönem performansı ile birlikte geleceğe yönelik amaçları ve karşılaşacağı önemli risklerin yatırımcılara duyurulması, iyi kurumsal yönetimin gereği olarak değerlendirilmektedir. Şeffaflık ilkesi, yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesine yönelik düzenlemeleri teşvik etmektedir.

Şirketin faaliyet sonuçlarını gösteren en önemli doküman olan mali tabloların, şirketin tüm faaliyetlerinin gerçek sonuçlarını gösterecek şekilde hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca, mali tablolara yansıyan işlem ve olguların neden ve nasıl yapıldığının açıklanması ve bunun kamuoyu ile paylaşılması şirket hakkında güveni artıran bir unsur olacaktır. Bu amaçla uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmak suretiyle mali tablolar düzenlenmelidir.

### **2.3.3. Hesap Verebilirlik İlkesi**

Faaliyet öncesinde, sırasında ve sonrasında geri bildirim sağlanmasını içeren şeffaflık ilkesinin aksine, hesap verebilirlik ilkesi faaliyet sonrasında kapsamaktadır. Şirket faaliyetleri ve uygulamalarının sonuçları ile birlikte açıklanması istenmektedir. Bu amaca yönelik olarak, yönetim kurulunun şirket üst yönetiminin performansını objektif ve gerçekçi olarak bağımsız bir şekilde değerlendirebilmesi amacıyla gerekli

kontrol sistemlerinin kurulması, şirket yöneticilerinin pay sahiplerine karşı hesap verebilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması ve izlenmesi gerekmektedir.

#### **2.3.4. Sorumluluk İlkesi**

Bu ilke şirketlerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir. Ancak, Kurumsal Yönetim İlkeleri, genel olarak kanunların sorumluluk açısından minimum standartları oluşturduğunu, gerçek anlamda sorumlu şirket davranışının ise yasal zorunlulukların ötesine geçilerek yerine getirilebileceği vurgulamaktadır.

Kurumsal yönetim ilkeleri bu doğrultuda, çalışanların yönetime katılımını teşvik edici mekanizmaların geliştirilmesini önermekte ve bütün paydaşların kaygılarını yönetim kuruluna iletebilmesi için gerekli ortamın sağlanmasının önemi vurgulanmaktadır.

Ayrıca, kurumsal yönetim ilkelerinde alacaklıların hakları üzerinde de durulmakta; etkili bir iflas çerçevesi ve alacaklı haklarının etkin bir şekilde icraya konulmasının altı çizilmektedir.

#### **2.4. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar**

İyi kurumsal yönetim uygulamalarının hem şirketler hem de ülkeler açısından önemli faydaları vardır.

Şirketler açısından bakıldığında, yüksek kalitedeki kurumsal yönetim; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının ve likiditenin artması ve sermaye piyasalarından daha fazla fon sağlanması, artan kredibilite ve krizlerin daha kolay üstesinden gelme anlamını taşımaktadır. Bu nedenle kurumsal yönetim, pay sahipliğinin ve oy haklarının güvencesini, kamunun tam aydınlatılmasını ve şirket birleşmeleri, iştirak veya varlık satışı gibi önemli değişikliklere ilişkin kararlara katılımı ifade etmektedir. Ayrıca şirket çalışanları ve borç verenler gibi diğer menfaat sahipleri de iyi kurumsal yönetimden fayda sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamasının şirketlere sağlayacağı yararlar şu şekilde maddeler halinde açıklanabilir (Aktan 2006: 18):

- Kurumsal yönetim şirketlerin finansal piyasalardan daha kolay finansman sağlamasına imkân sağlar; bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyeti o ölçüde azalır. Bu bakımdan kurumsal yönetimin şirketlere sağlayacağı en önemli yarar sermaye maliyetini azaltmasıdır.

- Kurumsal yönetim likidite sıkıntısı içerisinde bulunan şirketlere nakit para girişi imkânlarını artırır.

- Kurumsal yönetim uygulamaları ile yerli ve yabancı yatırımcıların şirkete olan güveni artacağı için uzun vadeli sermaye giriş hızlanır. Sağlanan bu kaynaklarla büyüme planları daha kolay gerçekleştirilir.

- Kurumsal yönetim uygulamaları ile finansal krizlerin daha kolay atlatılması sağlanır.

- Kurumsal yönetim uygulamaları ile şirketlerin varlıklarının değeri yükselir. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi o kadar yüksek olacaktır. Dolayısıyla kurumsal yönetim şirket değerini artırır.

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

- Kurumsal yönetim uygulamaları ile şirkette güç ve yetki istismarını engeller. Keyfi yönetim uygulamalarının ortadan kalkmasını sağlar.

- Kurumsal yönetim tüm paydaş gruplarının çıkarlarına hizmet edeceği için şirket ile paydaş grupları arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar.

- Kurumsal yönetim şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar.

- Kurumsal yönetim şirketin rekabet gücünü artırır.

- Kurumsal yönetim şirket karlılığında artış sağlar.

Diğer taraftan, ülke açısından değerlendirildiğinde, iyi kurumsal yönetim; ülke imajının iyileşmesi, yerli fonların yurt dışına çıkışının önlenmesi, yabancı doğrudan yatırımların artması, sermaye piyasalarının gelişmesi ve ekonominin rekabet gücünün artması, krizlerin daha az hasarla atlatılması, kaynakların daha etkin dağılımı ve daha yüksek bir refah seviyesine ulaşılmasını ifade etmektedir. Ayrıca iyi kurumsal yönetim, sürdürülebilir büyümenin teminine ve ülke riskinin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının ülke ve topluma sağlayacağı faydalar ise şöyle özetlenebilir (Aktan 2006: 18):

- Ülkelerin rekabet gücünün artmasını sağlar.
- Ekonomik krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur,
- Finansal derinliğin artmasına imkan sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa finansal sistemin derinliği o kadar fazla olur. Bu açıdan kurumsal yönetimin bankacılık ve mali sektörün gelişmesine olumlu katkıları söz konusudur.
- Sermaye piyasalarının gelişmesine olanak sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa sermaye piyasaları o kadar gelişmiş sayılır. Hissedar haklarının korunması ile borsa kapitalizasyonu arasında doğrusal bir ilişki mevcuttur.
- Yurt içi tasarrufların artmasına ve tasarrufların halka açık şirketlere akmasına olanak sağlar.
- Makroekonomik performansın artmasına katkı sağlar. Daha kolay finansman olanaklarına erişim kolaylıkları, şirketin sermaye maliyetini azaltarak toplam yatırımlarını artırır. Yatırımlardaki artış ise yeni istihdam olanakları sağlar.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamaları özelleştirme ve vergileme açısından da büyük önem taşımaktadır. Bu ilkelere uyulması, özelleştirme kapsamındaki şirketleri daha verimli ve şeffaf hale getirerek gerek blok satışlarda gerekse halka arzlarda talebin artmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde, bir ülkede kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi, şirketlerin daha şeffaf olmasına ve işlemlerinin kayıt altına alınmasına da yardımcı olmaktadır. Böylece vergi tabanı daha sağlıklı hale gelerek vergi gelirleri artmakta ve kamu finansmanı daha sağlam temellere oturmaktadır. Kamu mâliyesindeki iyileşmeyle birlikte, kamunun borçlanma maliyetleri de önemli ölçüde düşmektedir (Özsoy 2011: 50-51).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; kurumsal yönetim uygulamalarının, özellikle 6102 Sayılı TTK'nin uygulamaya girmesiyle birlikte artan önemi ve etkinliği sonucunda, gerek özelleştirme kapsamındaki şirketler gerekse kamuda veya özel sektörde faaliyet gösteren şirketlerin, kötü yönetim ve haksız kazanç nedeniyle ortaya çıkan verimsizliklerinin ve zararlarının ortadan kalkmasında ve ekonominin canlılığın artmasında çok önemli yararları vardır. Gerek ülkemiz gerekse de ülkemizdeki şirketler

açısından bu olumlu katkıların önümüzdeki süreçlerde de artarak devam etmesi şirketlerin şeffaflığın sağlanması ve şirket ilgililerinin doğru bilgilendirilmesi açısından son derece önemlidir.

## **2.5. Dünya’da ve Türkiye’de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri ve Uygulamaları**

Kurumsal yönetime yönelik ilgi öncelikle ABD’de 1930’ların Büyük Buhran’ı sonrası artmaya başlamıştır. Başlangıçta hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin içeriden öğrenenlerin ticaretini önleyen ve hissedarları koruyan bilgilerin açıklanması kurumsal yönetimin önemli konuları olmuşlardır (Hansmann ve Kraakman 2000: 11).

Kurumsal yönetim çalışmaları 70 ve 80’li yıllarda ABD’de ortaya çıkmış, 90’lı yılların başından itibaren ABD dışındaki ülkelerde görülmeye başlanmıştır. Başlangıçta büyük ekonomilere sahip ülkeler (Japonya, Almanya, İngiltere) kurumsal yönetim uygulamalarına ilgi göstermiştir. Daha yakın zamanlarda ise gelişmekte olan piyasalarda kurumsal yönetimin önemi anlaşılmaya başlanmıştır (Sclifer ve Vishy 1997: 739).

Kurumsal yönetim kavramı, 1990’lı yılların başından itibaren dünyada birçok ülkede gündeme gelmeye başlamıştır. Yaşanan gelişmelerle kurumsal yönetim alanında uluslararası alanda kod (code), kodex (codex), rehber (guidelines) gibi çeşitli adlar altında çeşitli ilkeler ve prensipler oluşturulmuştur (Doğu 2003: 1).

Özellikle büyük şirket skandallarındaki muhasebe hileleri kurumsal yönetim konusundaki çalışmaların hızlanmasına neden olmuştur. Kurumsal yönetim alanında tek bir modelin olmayışı, her ülkenin kendi kurumsal yönetim modelini oluşturmasına neden olmuştur. Ancak kurumsal yönetim alanında hangi ülke uygulamasının daha iyi hangi ülke uygulamasının daha kötü olduğuna dair sonuçlar ortaya çıkmamıştır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 39).

Bugünkü tartışılan anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk olarak, İngiltere’de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan ve kısaca “Cadbury Raporu” olarak da adlandırılan 1992 tarihli Rapor (The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance) ile tartışılmaya başlanmıştır. Kurumsal yönetim uygulamalarında, Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımı ile oluşan Global Kurumsal Yönetim Forumu (Global Corporate Governance Forum-GCGF) öncü rol oynamaktadır (Doğu 2003: 1).

Dünyada kurumsal yönetim alanında belirli bir çerçeve oluşturmaya yönelik yapılan en önemli çalışmalar, Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan “Millstein Raporu” (Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets) ve Dünya Bankası ve OECD tarafından yürütülen ve 1999 yılında yayınlanan ilk kurumsal yönetim ilkeleridir. Bu ilkeler 2004 yılında revize edilmiştir. Dünyada bu konudaki tüm çalışmalar bu ilkeler temel alarak hazırlanmaktadır (Manisalı 2006: 69).

Dünyadaki tüm bu öneri niteliğindeki çalışmaların amacı, farklı ülkelerdeki kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını belli oranda standartlaştırarak küresel yatırımların gelişmesini kolaylaştırmaktır (Ülgen ve Mirze 2010: 476).

Çalışmanın bu kısmında, Dünya’daki ve Türkiye’deki kurumsal yönetimle ilgili bazı önemli düzenlemelere yer verilmiştir.

### **2.5.1. Kurumsal Yönetim Sistemleri (Kurumsal Yönetimin Ana Modelleri)**

Çeşitli ülkelerdeki kurumsal yönetim model ve uygulamaları farklıdır. Bu farklılıklar o ülkelerdeki toplumsal ve ekonomik değerlere ve ilkelere göre olabilmektedir. Ülkelerdeki mülkiyet hakları, finansal sistem, firmalar arası bağlar, işgücünün temsil hakkı, sendikal haklar, yönetim ideolojileri, kariyer yolları gibi konular ülkelerdeki değişik kurumsal yönetim model ve uygulamalarında etkili olmaktadır (Ülgen ve Mirze 2010: 472).

Ülkelerin kurumsal yönetim anlayışına bakış açısındaki farklılık, ülkelerin kendilerine has özellikleri, bütün ülkelerin şirket yönetimine kendi yerel özelliklerini yansıtma istekleri, her ülkenin işletme kültürünün, alışkanlıklarının, geleneklerinin, kanuni düzenlemelerinin ve rekabet koşullarının farklı olması gibi sebeplerle dünya çapında genel kabul görmüş, evrensel, bütün şirketlere uygulanabilecek tek bir kurumsal yönetim modeli bulunmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı kurumsal yönetim modellerinin iki büyük gruba ayrılmasına ve her ülkenin kendi kurumsal yönetim kodlarını hazırlamasına rağmen, küreselleşme ve artan yabancı sermaye yatırımları sayesinde kurumsal yönetim alanında ülkeler arasındaki farklılıklar giderek azalmaktadır (Paslı 2004: 50).

Dünyada kurumsal yönetime yönelik iki temel model ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere şekillenen “Anglo-Sakson Modeli” (Anglo-Amerikan Yaklaşımı), diğeri ise esas

olarak bankaların hâkimiyetinde olan ve gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı “Kıta Avrupa’sı Modeli” (Avrupa ve Asya Yaklaşımı) olarak ifade edilmektedir. Ülkeler bu iki temel modelden yakın gördükleri modeli örnek alıp kendi koşullarını da değerlendirerek kurumsal yönetim uygulamalarını şekillendirmektedirler.

İyi gelişmiş bir piyasaya ve dağınık hisse yapısına sahip olan Birleşik Krallık ve ABD’deki uygulamalar, kurumsal yönetim içerisinde Anglo-Amerikan modeli olarak adlandırılmaktadır. Kurumsal yönetim alanındaki ilk gelişmeler, bu grubun iki büyük ülkesinde meydana gelmiştir.

Anglo-Amerikan modelinde, kurumsal yönetim için üç bileşen özellikle önemlidir. Bunlar; şirket yöneticileri, yönetim kurulu ve vekâlet sorunudur. Büyük ölçüde örgütün iç yapısına ve karar alma süreçlerine odaklanan bu yaklaşım, hissedarlara büyük önem verdiğinden “pay sahibi yaklaşımı” olarak da adlandırılmaktadır (Saklı 2012: 106).

Kıta Avrupası ülkelerinde, şirketlerin halka açıklık oranı ve hisse yaygınlığı Anglo-Amerikan ülkeleri kadar değildir. Bu ülkelerde, şirketler bakımından, bankalar önemli bir yere sahiptir. Şirket finansmanları, bankalar ve büyük yatırımcılar tarafından sağlanmaktadır. Bankalar, şirketlere özsermaye niteliğinde finansman sunduklarından, işletmeler üzerindeki kontrolleri daha fazladır. Kıta Avrupası modeli, paydaş çıkarlarını önde tutan bir sistem olarak öne çıkmaktadır (Saklı 2012: 109).

Kurumsal yönetim modelleri Anglo Sakson ve Kıta Avrupa’sı olarak iki başlıkta değerlendirilse de bu modelleri uygulayan ülkeler kendi sistemlerini oluşturmaktadırlar. Bu modellerden Kıta Avrupa’sı; Alman, Latin ve Japonya sistemleri olarak dört ana grupta ele alınmaktadır (Weimer ve Pape 1999: 155). Söz konusu sistemler ve sistemleri uygulayan ülkeler Tablo 2.1’de verilmiştir.

**Tablo 2.1: Kurumsal Yönetim Sistemleri ve Uygulayan Ülkeler**

| Kurumsal Yönetim Sistemleri | Uygulayan Ülkeler   |
|-----------------------------|---|
| ANGLO-SAKSON                | ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya  |
| ALMAN                       | Almanya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Avusturya, Danimarka, Norveç, Finlandiya |
| LATİN                       | Fransa, İspanya, İtalya, Belçika  |
| JAPON                       | Japonya   |

Kaynak: (Weimer ve Pape 1999: 155)

### 2.5.2. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri (ABD-İngiltere-Almanya-Japonya Örnekleri)

Kurumsal yönetim düzenlemelerinde çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Herhangi bir ülkede uygulanacak kurumsal yönetim sisteminin belirlenmesinde mülkiyet yapısı, ekonominin durumu, yasal sistem, hükümet politikaları, kültür tarihi gibi pek çok faktör etkili olmaktadır. Bununla birlikte sermaye akımlarının boyutu, küresel ekonomik iklim, uluslararası yatırımcılar gibi dışsal faktörler de belirleyici niteliktedir. (Solomon ve Solomon 1998: 147).

Bir ülkenin kurumsal yönetim ortamını, ülkenin içinde bulunduğu genel şartlar, sermaye piyasasının gelişmişlik düzeyi ve şirket uygulamaları belirlemektedir.

Ülke ile ilgili faktörler genel olarak ekonomik durum, finansal ortam, rekabetin yoğunluğu, bankacılık sistemi, mülkiyet haklarının gelişmişliği ve benzeri faktörlerden oluşmaktadır. Sermaye piyasası ile ilgili faktörler ise; piyasaya ilişkin düzenlemeler ve piyasanın altyapısı, piyasa likiditesi, gelişmiş bir yatırımcı topluluğunun varlığı ve başta muhasebe standartları olmak üzere uluslararası standartların uygulanma düzeyinden oluşmaktadır. Şirket uygulamalarında öne çıkan konular ise; finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması, pay sahiplerinin eşitliği, yönetim kurullarının uygulamaları, yönetim kurullarının bağımsızlığı ve bunlara sağlanan maddi menfaatler, sermaye yapısı, halka açıklık oranları, hisse senetlerinin likiditesi, menfaat sahiplerinin alman kararlara katılım düzeyi, şirketin çevreye duyarlılığı ve sosyal sorumluluk düzeyidir (Özsoy 2011: 49).

Aşağıda kurumsal yönetim alanında önemli gelişmelerin yaşandığı bazı ülkelerde kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler kısaca açıklanmıştır.

**ABD:** ABD her yıl Türkiye gayri safi milli hâsılasının iki katı kadar cari açık vermesine rağmen ayakta durabilen bir ekonomiye sahiptir. Bu ekonomik başarısının altında özel teşebbüs ruhu ve rekabetçilik unsurları bulunmaktadır. Halka açık şirket kültürü ve sermaye piyasaları yoluyla bu şirketlerin finansman ihtiyaçlarını gidermesi çok yaygın olarak görülmekte birlikte özellikle anonim şirketlerin tamamına yakın kısmı halka açık ve Sermaye Piyasası Komisyonunun (SEC) denetim ve gözetimine tabi bulunmaktadır (Kayacan 2006: 80).



ABD’de kurumsal yönetim alanında yapılan başlıca düzenlemeler Treadway Raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu Raporu, Blue Ribbon Komitesi Önerileri, Sarbanes Oxley Yasası’dır. Bunların dışında da birçok düzenleme yapılmıştır.

2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya daha bilinen adıyla Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır. Bu kanun ile hisse senetleri borsalarda işlem gören şirketlerin yönetim kurullarının finansal denetim sürecindeki sorumlulukları arttırılmış ve uyulması gereken bir takım standartlar getirilmiştir. Bu yasa kurumsal yönetim ilkelerinin uluslararasılaşmasında önemli bir adım olmuştur (Tunalı 2012: 76).

Sarbanes-Oxley Yasası, Amerika’da faaliyet gösteren halka açık şirketler açısından kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin çitayı oldukça yükseltmiştir. Yapılan düzenlemelerden sonra şirketlerin büyük çoğunluğu kanunun emredici olmayan hükümlerini gönüllü olarak yerine getirmektedir. Bunların uygulanıyor olması ise şirket içi kontrolü ve yönetimi daha etkin hale getirmektedir. Yine kanun düzenlemelerinin layıkıyla uygulanması, şirketlerin daha etkin bir kurumsal yönetime sahip olmalarını sağladığından, yatırımcılar bu şirketlerin menkul kıymetlerine daha fazla itibar etmekte ve bu şirketleri bir şekilde ödüllendirmektedir (Kırlıoğlu ve Akyel 2004: 33).

Özellikle bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından son derece önemli olan Sarbanes Oxley Yasası hakkında birinci bölümde bilgi verildiğinden yasanın ayrıntılarına bu bölümde değinilmemiştir.

**İngiltere:** İngiltere’de kurumsal yönetim ile ilgili ilk gelişmeler Polly Peck ve Maxwell gibi şirket skandallarının peşinden 1980’lerin sonunda 1990’ların başında ortaya çıkmıştır. Finansal raporlama yolsuzlukları Sir Adrian Cadbury’nin başkanlığını yaptığı Cadbury Komitesinin kurulmasına yol açmıştır. Cadbury Komitesi 1992 yılında “Kurumsal Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu” adlı çalışmayı yayınlamıştır. Cadbury Raporu, CEO ve yönetim kurulu başkanının görevlerinin ayrılması, yönetim kurulunun dengeli oluşumu, icradan sorumlu olmayan yöneticilerin seçim süreci, finansal raporlamada şeffaflık ve iyi içsel kontrol için gerekli unsurlar üzerinde pek çok tavsiye sunmaktadır. En iyi uygulama kodlarını ve onlara ait tavsiyeleri içeren Cadbury Raporu Londra Hisse Senetler Borsası listeleme kurallarına dâhil edilmiştir (ICAEW). Cadbury Komitesi tarafından oluşturulan öneriler dünya çapında kabul edilen bir model haline

gelmiştir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni belirlerken bu önerileri dikkate almıştır.

**Almanya:** Almanya'da savaş sonrasında uzun vadeli sorumlulukların ve güvenin ön planda olduğu, sanayi firmaları ve bankalar arasında ilişkilere dayalı sözleşmelerin yapıldığı ve bankaların şirket yönetim kurullarında içsel hissedar olarak koltuk sahibi olduğu bir sistem geliştirilmiştir. Alman sistemi katılımcılar arasında bir konsensüs oluşturarak ortak karar almayı amaçlamaktadır. Sanayi firmalarının denetim kurullarında bankaların temsilci bulundurulmasıyla kurumsal yönetimin içsel kontrolü gerçekleştirilmiştir (Deeg 2001: 21).

**Japonya:** II. Dünya Savaşı sonrası dönemde, Japon kurumsal yönetimi muhafazakâr ve Japonya'ya özgüydü. Japonya kültürünün ve endüstrisinin kendisi has karakterinin kurumsal yönetime yansımaları, Japonya'ya özgü bir kurumsal yönetimin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Japon kurumsal yönetimi, şirket yönetimini ister piyasadan gelsin ister pay sahiplerinden gelsin dış baskılardan büyük ölçüde korumaktadır (Güçlü, Hakan 2010: 36).

Japon kurumsal yönetimi, 1980'li yıllarda büyümenin ve başarının bir modeli olarak kabul edilmişti. İkinci Dünya Savaşı'nda ekonomik olarak büyük kayıplar yaşayan Japonya'da, savaş sonrasında ülke ekonomisinde çok büyük bir gelişme sağlanmıştı. Yönetimler, çalışanlar, bankalar, tedarikçiler, müşteriler ve Japon toplumu arasındaki işbirliği ve karşılıklı güven, Japon kurumsal kültürünün bir özelliğiydi. Şirketlerin ortaklık yapılarında yaygın olarak görülen karşılıklı iştirak, ticari hayatta iyi ilişkilerin geliştirildiğini gösteren bir kanıttı. Söz konusu yapı nedeniyle, şirket yöneticileri ya da pay sahiplerinin karşı çıktıkları şirketi devralma girişimleri çok az görülmekteydi. Özellikle şirketlerin ortaklık yapılarında büyük payları bulunan bankalar başta olmak üzere, şirketin menfaat grupları şirket yönetimlerini yakından takip etmekteydiler (Monks ve Minow 2004: 313-314).

1990'lı yıllarda Japonya kurumsal yönetiminde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Olağan ve karşılıklı hissedarlık anlaşmaları azalırken, yabancı ve kurumsal yatırımcıların sahip oldukları şirket sayısı artmıştır. Bankaların borç vermek suretiyle sağladıkları finansmanın önemi büyük firmalar için büyük ölçüde azalırken, küçük firmalar için artmıştır (Gonzalez 2007: 67-68).

1997 yılından sonra Japonya firmaları şirket dışından yöneticiler atamak, icra kurulu sistemlerini ve yöneticilere verilen hisse opsiyonlarını değiştirmek suretiyle yönetim kurulu reformlarını başlatmıştır. Birçok olgun firma yavaş yavaş faaliyet alanı çeşitliliğini azaltmaya, faaliyet alanlarını bir araya getirmeye, olağan tekdüze iç yapılarını değiştirmeye ve holding şirket yapısı oluşturmaya başlamıştır (Güçlü, Hakan 2010: 37).

Japonya kurumsal yönetim sistemini tanımlayabilmek için banka temelli, karşılık ilişkiler merkezli, network merkezli, menfaat sahipleri merkezli veya düzenlenmiş model gibi birçok sınıflandırma kullanılmaktadır. Kurumsal yönetimin liberal piyasa kurallarından ve pay sahipleri yönlü durumundan sapmasına rağmen, bu durumun Japon firmalarına ekonomik mantık ve rekabet avantajları sağlandığına ilişkin çok sayıda araştırma raporu bulunmaktadır. Savaş sonrası Japonya'nın rekabet gücünün artmasının arkasında piyasanın tahsis etkinliği değil, özel yetenekli Japon firmalarının gelişmesinde ve varlığını devam ettirmesinde kullanılan menfaat sahipleri yatırımlarının meydana getirdiği organizasyonel firma verimliliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim, söz konusu uzun dönemli yatırımların yerinde kullanılmasında, anonim şirketlerin özendirilmesinde ve ABD modeline önemli bir alternatif olarak sunulmasında önemli bir rol oynamıştır. Japon kurumsal yönetiminin, çalışan çıkarlarının önemli bir rol oynadığı bir menfaat sahipleri kurumsal yönetimi modeli olduğu da bilinmektedir (Charkham 2005: 108-110).

Japonya'da, herhangi bir düzenleyici otorite veya menkul kıymet borsası tarafından yayımlanan resmi kurumsal yönetim ilkeleri (kodu) bulunmamaktadır. Bununla birlikte, akademisyenler ve iş dünyasından temsilciler tarafından kurulan ve gönüllü bir kuruluş olan Japon Kurumsal Yönetim Forumu, kurulduğu yıl olan 1996 yılından bu yana iyi kurumsal yönetim uygulamalarının Japonya için gerekli olduğunu savunmaktadır. Bu amaca yönelik olarak Forum, 1998 yılında "Kurumsal Yönetim İlkeleri"ni yayımlamış ve ilkeleri 2001 yılında da revize etmiştir (Waring ve Pierce 2005: 101-102).

Japonya'da 2002 yılında, Adalet Bakanlığı'nın danışma grubu bünyesinde bulunan yasama komisyonu tarafından kurulan Şirketler Hukuku Çalışma Grubu, Şirketler Hukuku'nda esaslı değişiklikler yapılmasında önderlik yapmıştır. Çalışma Grubu, çalışma sonuçlarını son taslak olarak Şubat 2005 tarihinde yayımlamıştır. Son taslağa göre, kanunda reform yapılmasının en önemli amaçlarından biri şirketler hukukunu anlaşılır hale getirmektir. Taslak Mart 2005 tarihinde meclise sunulmuş ve bazı değişiklikler sonrası 29 Haziran 2005 tarihinde mecliste kabul edilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemeler dışında,

kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesine yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Japon Kurumsal Yönetim Komitesi, yaklaşık 2,5 yıl Japonya’da kurumsal yönetim konusunda yapılan tüm düzenlemeleri incelemesi sonucunda elde ettiği bulguları, kurumsal yönetim ilkeleri adı altında özetleyerek Mayıs 2008 tarihinde yayımlamıştır (Güçlü, Faruk 2010: 40).

### **2.5.3. OECD’nin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Yönetimle İlgili Diğer Bazı Uluslararası Kuruluşlar**

OECD 1999 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerini yayınlamıştır. Bu ilkelerin hazırlanması aşamasında üye ülkeler, özel sektör ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlarla da görüş alışverişinde bulunmuştur. OECD bu ilkelere ilişkin olarak her ülke için geçerli tek bir çözüm olmayacağını ifade etmekle birlikte, ortak olan belli başlı hususlar üzerinde durmuştur. Bu çerçevede, bu ilkeler; hissedar hakları, hissedarlara eşit muamele, paydaşların rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulunun sorumlulukları olmak üzere beş ana bölümden oluşmaktadır. Pek çok ülke kendi Kurumsal Yönetim İlkelerini hazırlarken OECD’nin hazırladığı ilkeleri esas almış ve ülkelerine özgü unsurları da dikkate alarak kendi ilkelerini yayınlamıştır (Özsoy 2011: 58).

Kurumsal Yönetim ilkeleri, esas itibariyle, işletmelerin üst kademe yönetim organlarının, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin kararları verirken neleri dikkate almaları, bunları nasıl ve hangi mekanizmalar içinde dikkate almaları, kararları nasıl, ne zaman ve kimlere açıklamaları gerektiği ile ilgili kurallar toplamıdır. Bu anlamda başlıca ilkeler özet olarak aşağıda verilmiştir (Koçel 2010: 456-457):

- Hissedarların Hakları: Şirketlerdeki hissedar hakları korunmalıdır
- Hissedarların adil muamele görmesi güvence altına alınmalıdır.
- İşletmeler, işletme faaliyetlerinden doğrudan çıkarı olan grupların (stakeholders) haklarını yasaların öngördüğü şekilde tanımalı, bunlarla etkin işbirliği yapmalıdır.
- İşletmeler, mali durum, mülkiyet ve performans ile ilgili olarak zamanında ve doğru açıklamalar yapmalıdır.
- Yönetim kuralları etkin çalışmalı, işletmelerin tüm stratejik kararlarını denetlemeli, işletme faaliyetlerinin yönetiminde icra sorumluluğu taşıyanlardan bağımsız olarak denetlemelidir.

Yukarıda özet olarak verilen ilkelerin ayrıntılı açıklamaları vardır. Kurumsal yönetim, işletmelerin; hissedarlarına ve paydaşlarına karşı şeffaf olması, işletmelerin gerçek durumunu yansıtması, hakların korunması ve etik ilkelere uyulması ve sorumlu olunması temeline dayanmaktadır.

Dünya Bankası'nın kurumsal yönetim alanındaki çalışmaları da OECD ilkelerindeki beş temel husus çerçevesinde şekillenmiştir. Dünya Bankası, ülkelerdeki kurumsal yönetim çerçevesini ve uygulamalarını detaylandırıp değerlendirme yaparken OECD ilkelerini kullanmaktadır. Yapılan değerlendirmeler daha sonra stratejik faaliyetlere ve çalışmalara, yapılacak teknik yardımın seviyesinin saptanmasına yardımcı olmak üzere kullanılmaktadır. Benzer şekilde kurumsal yönetim uygulama ve çalışmaları, IMF'nin ülkelerle ilgili hazırladığı raporlar ve değerlendirmelerde de yer bulmaktadır (Özsoy 2011: 58-59).

Kurumsal yönetim alanında faaliyet gösteren diğer bir oluşum da Global Kurumsal Yönetim Forumu'dur. Bu forumun amacı; kurumsal yönetime ilişkin diyalog geliştirmek, iyi uygulama ve deneyimleri paylaşmak, faaliyetleri koordine etmek, teknik yardıma ilişkin boşlukları belirlemek ve doldurmaktır.

Uluslararası Kurumsal Yönetim Şebekesi de, 1995 yılında kurulan ve belli başlı kurumsal yatırımcılardan, yatırımcı temsilcisi gruplardan, şirketlerden, aracı kuruluşlardan, akademisyenlerden ve kurumsal yönetim uygulamalarının gelişimi ile ilgili diğer kişilerden ve kuramlardan meydana gelen bir oluşumdur. Temel amacı, kurumsal yönetim konularında uluslararası diyalogu geliştirmek olan Uluslararası Kurumsal Yönetim Şebekesi, 1999 yılında üç ana bölümden oluşan Global Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Beyannamesini (Statement on Global Corporate Governance Principles) yayınlamıştır (Özsoy 2011: 59).

#### **2.5.4. Türkiye'de Kurumsal Yönetim ve İlgili Düzenlemeler**

Kurumsal yönetim konusunun gerek ülke ekonomisi gerekse şirketler açısından önemi nedeniyle tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de çeşitli çalışmalar yapılmaktadır.

Türkiye'deki kurumsal yönetim çalışmalarının, 2001 yılında yaşanan ekonomik krizden sonra başladığı kabul edilmektedir. Ancak bu durum, şirketlerin bu tarihten önce kurumsal yönetimden habersiz oldukları anlamını taşımamaktadır. OECD'nin, 1999 yılında yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri, Türkiye'de, iş dünyasında uygulanmaya çalışılmıştır. Kriz sonrasında, özellikle bankacılık sisteminde ortaya çıkan usulsüzlüklerin,

bu çalışmaların ortaya çıkışında önemli rol oynadığı söylenmektedir. Ayrıca, krizin başta küçük ölçekli işletmeler olmak üzere, bütün işletmeleri etki altına aldığı; kamu sektöründen başlayarak, mali sektörü ve reel sektörü derinden etkilediği belirtilmektedir. Bu yaklaşım, krizden etkilenmenin genel olduğunu, kurumsal yönetime yönelimin de bu genel etkilenmenin bir sonucu olduğunu anlatmak istemektedir (Saklı 2012: 114).

Türkiye'nin, kurumsal yönetim konusunda geç kalıp kalmadığı konusu da tartışmalıdır. TKYD çevreleri, Türkiye'nin bu konuda erken davranan ülkeler arasında yer aldığını iddia etmektedirler. TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından hazırlanan en iyi uygulama kodunun 2002 yılında, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin 2003 yılında yayınlanmış olmasını buna kanıt göstermektedirler (TKYD ve Deloitte, 2006).

Kurumsal yönetimi sistemli hale getiren ilk çalışmanın, 1992 tarihli Cadbury Raporu olduğu düşünülürse, 2001'den sonra kavramı ön plana çıkaran Türkiye'nin biraz gecikmiş olduğu düşünülebilir. Ancak, Birleşik Krallık dışındaki birçok ülkenin de, hemen hemen Türkiye ile aynı tarihlerde kurumsal yönetim çalışmalarına başladıkları bilinmektedir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye'nin, kurumsal yönetim çalışmalarına birçok gelişmekte olan ülkeden önce ve yine birçok gelişmiş ülke ile birlikte başladığı söylenebilir.

#### **2.5.4.1. Türk Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu**

TÜSİAD, OECD kurumsal yönetim ilkelerini Türkçe'ye çevirerek 2000 yılında yayımlamıştır. Türkiye'de ilk kurumsal yönetim uygulamaları, SPK kurumsal yönetim ilkeleri henüz yayımlanmamışken, TÜSİAD tarafından Aralık 2002'de "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi" adlı en iyi uygulama kodu yönetmeliğiyle yürürlüğe konulmuştur (Arslantaş 2012: 22).

TÜSİAD En İyi Uygulama Kodu, yönetim kurulu temelinde yapılmış bir çalışma gibi görünmektedir. Aşağıda metnin sadece ana başlıkları verilmiştir (TÜSİAD 2002: 15-28):

- Yönetim Kurulu ve Sorumlulukları
- Yönetim Kurulu Üyeliği Kriterleri
- Yönetim Kurulu Üyelik Yapısı

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

#### **2.5.4.2. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri**

Türk Sermaye Piyasası'nın yönetimiyle görevli olan SPK, bu piyasada uygulanacak kurullarla ilgili çok sayıda tebliğ yayınlamıştır. Bunlar arasında; iç denetim, kamuoyunu aydınlatma, bağımsız denetim, mali raporlama ve kamuoyuna açıklama ile sermaye piyasasında derecelendirme gibi konular kurumsal yönetim açısından önemli olanlardır.

Dünya genelinde oluşmuş genel kaniya paralel olarak ülkemizde de kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik olarak Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri birçok ülkenin düzenlemeleri incelenerek, başta "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" olmak üzere, dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslar ile ülkemizin kendine özgü koşulları dikkate alınarak hazırlanmış ve 2003 yılında yayımlanmıştır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin 2004 yılında gözden geçirilerek yenilenmesinin ardından, aradaki farklılıkların giderilmesi amacıyla SPK tarafından uyum çalışmaları başlatılmış ve Şubat 2005'te Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri, yapılan değişiklikleri de içerecek şekilde güncelleştirilmiştir (Doğan 2007: 136).

SPK kurumsal yönetim ilkeleri, pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. SPK,

kurumsal yönetim ilkelerinin amacını “özel sektör ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim şirketlerin faaliyetlerini uluslararası standartlarda sürdürebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslararası finans kaynaklarından daha rahat ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine katkıda bulunacak bir yönetim anlayışı getirmek” olarak belirtmiştir.

Yukarıda sayılan SPK kurumsal yönetim ilkelerinin dört bölümü özetle şöyle açıklanabilir (Özsoy 2011: 74-75):

- Pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olmaları konusundaki ilkeler, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkını, genel kurula katılım ve oy verme hakkını, kâr payı alma hakkını ve azınlık haklarını ayrıntılı olarak düzenlemekte; ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesini ele almaktadır.

- Kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili ilkeler, şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası kuralları oluşturmalarına ve bu kurallar bütününe sadık kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik prensiplerdir. Ayrıca dünyadaki güncel gelişmeler ve ülkemiz koşulları göz önünde bulundurularak periyodik mali tablo ve raporlarda yer alacak bilgiler bir standarda bağlanmış ve işlevsellik ön planda tutularak ayrıntılandırılmıştır.

- İlkelerde paydaş, işletmenin hedeflerine ulaşmasında ve faaliyetlerinde herhangi bir ilgisi olan kimse, kurum veya çıkar grubu olarak tanımlanmaktadır. Pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve hatta şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini de içeren menfaat sahipleri ile şirket arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik prensipler ilkelerde yer almaktadır. Ayrıca şirketin sosyal sorumluluklara karşı duyarlı olması; çevreye, tüketiciye, kamu sağlığına ilişkin düzenlemeler ile etik kurallara uyması gerektiği önemli bir kurumsal yönetim ilkesi olarak yer almaktadır.

- Yönetim kurulunun fonksiyonuna, görev ve sorumluluklarına, faaliyetlerine, oluşumu ile yönetim kuruluna sağlanan mali haklara ve yönetim kurulunun faaliyetlerinde yardımcı olmak üzere kurulacak komitelere ve yöneticilere ilişkin prensipler de ilkelerde yer almış, bağımsız yönetim kurulu üyeliklerine ilişkin prensipler ve yönetim kurulu ile icra arasındaki ilişkiler de bu bölümde düzenlenmiştir. Yönetim kuruluna ilişkin olarak en



önemli unsurlardan birisi, bağımsız ve icracı olmayan yönetim kurulu üyesinin varlığıdır. İcradan bağımsız olan bu üye, şirket içindeki oluşumlara dışarıdan objektif bir gözle bakabilecek ve şirket içindeki vekâlet maliyetini düşürücü etki yapacaktır. Bu üyelerin; denetim komitesi, kurumsal yönetim komitesi, ücret-prim belirleme komitesi ve atama komitesinin başında olmaları da kurumsal yönetim mekanizmalarının belkemiğini oluşturmaktadır.

İlkelerle aynı amaca hizmet edeceği düşünülen ve halka açık şirketlerin tamamlamış oldukları faaliyet dönemlerine ilişkin kurumsal yönetim performanslarıyla ilgili pay ve menfaat sahiplerini bilgilendirmek için kurumsal yönetim uyum raporu hazırlama zorunluluğu da 2004 yılından itibaren duyurulmuştur. 2005 yılından başlayarak borsada işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında durumlarının analiz edilmesi amacıyla, web sitelerinde asgari unsurları içeren 2004 yılına ait Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na yer vermeleri gerektiğine karar verilmiştir. SPK, kurumsal yönetim ilkelerinde bir taraftan gönüllülük esas demekte iken, diğer taraftan da borsada işlem gören şirketler için “uygula ya da uygulamadığını açıkla” prensibini benimsediğini belirterek şirketler üzerinde baskıyı arttırmaya çalışmıştır (Arslantaş 2012: 23).

2011 yılının Ekim ayı içerisinde yayımlanan 654 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile SPK'nın görev ve yetkileri arasına “Sermaye piyasasında kurumsal yönetim ilkelerini tespit ve ilan etmek, yatırım ortamının iyileştirilmesine katkıda bulunmak üzere, borsada işlem gören halka açık anonim ortaklıklardan halka açıklık oranları, yatırımcı sayısı ve niteliği, dâhil oldukları endeks ve belirli bir zaman dilimindeki işlem yoğunluğunu dikkate alarak belirlemiş olduğu gruplarda yer alanların kurumsal yönetim ilkelerine kısmen veya tamamen uymalarını zorunlu tutmak, buna ilişkin usul ve esasları belirlemek, getirilen uyum zorunluluğuna aykırı işlemlerin hukuka aykırılığının tespiti veya iptali için her türlü teminattan muaf olarak ihtiyari tedbir istemek, dava açmak, açılan davada uyum zorunluluğunun yerine getirilmesi sonucunu doğuracak şekilde karar alınmasını istemek” eklenmiştir. Anılan hükmün SPK'ya verdiği yetki doğrultusunda, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin” 11.10.2011 ve 30.12.2011 tarihlerinde borsada işlem gören şirketler açısından son derece önemli iki Tebliğ yayımlanmıştır.

Sermaye piyasalarının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını teminen kurumsal yönetim ilkelerinin

uygulanmasının yaygınlaştırılması ve değişen ekonomik koşullar karşısındaki etkisinin güçlendirilmesi amacıyla dünya uygulamaları da dikkate alınarak kurumsal yönetim ilkelerinde ve Seri: IV, No: 54 sayılı Tebliğ’de değişiklik yapılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede hazırlanan Seri: IV No: 56 sayılı Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına ilişkin Tebliğ 30.12.2011 tarih ve 28158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren Tebliğ sermaye piyasası kültürünün yerleşmesi kurumsal yönetim uygulamalarının genişlemesi açısından son derece önemlidir.

11.02.2012, 26.06.2012 ve 13.09.2012 tarihlerinde ise 30.12.2011 tarihinde yayımlanan Tebliğ’de değişiklikler yapılmasına ilişkin üç Tebliğ daha yayımlanmıştır. Bu değişikliklerle Tebliğ’in özüne dokunulmamıştır. Böylelikle kurumsal yönetim ilkeleri, Tebliğ niteliğinde bir düzenlemeye dönüştürülmüştür. Bu Tebliğler sonucunda, bazı kurallar yumuşatılmış bazıları ise ağırlaştırılmıştır. Uyma zorunluluğu getirilen ilkeler daha çok yönetim kurulunun ve genel kurulun etkinliğini arttırmaya yöneliktir. Ayrıca 22.02.2013 tarihinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de (Seri IV, No:56) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: IV, No: 63) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

#### **2.5.4.3. Borsa İstanbul’un Kurumsal Yönetim ile İlgili Çalışması**

Dünyada kurumsal yönetim alanında belirli bir çerçeve oluşturmaya yönelik olarak birçok ülke yürürlükte olan mevzuatını, en iyi kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yeniden şekillendirmektedir. Dünyadaki uygulamalara paralel olarak, Türkiye’de de SPK tarafından, kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur. Borsa İstanbul da, SPK’nın oluşturduğu bu kurumsal yönetim ilkeleri ışığında Borsa İstanbul’da işlem görmekte olan halka açık anonim şirketleri söz konusu ilkeleri uygulama yönünde desteklemek, iyi kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşmesine katkıda bulunmak, sermaye piyasalarımızın gelişmesini sağlamak ve tasarruf sahiplerini de bilgilendirmek amacıyla kurumsal yönetim ilkelerine uyumu derecelendirerek bir “kurumsal yönetim endeksi” hesaplama çalışmalarına başlamıştır (Dağlı vd. 2010: 22).

Kurumsal yönetim endeksi Türkiye için yeni bir kavramdır. Gelişmekte olan ve AB üyeliğine aday bir ülke konumundaki Türkiye, yapısal değişikliklerle birlikte sermaye piyasaları mevzuatını yeknesaklaştırma ve geliştirme ihtiyacı içerisindedir. Bu sebeple, kurumsal yönetim çerçevesi ile modern denetim tekniklerinin kullanılması, Türkiye’nin

kendi durumuna ait risklerini yönetebilmesini mümkün kılmanın ötesinde, piyasaların mali ve parasal politikalara uyumluluğunu da artırıcı etkide bulunacaktır (Aksoy 2010: 17).

Kurumsal yönetim ilkelerin benimsenmesi için uygulanan özendirici politikalardan biri de Borsa İstanbul (eski adıyla İMKB) aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Borsa İstanbul yönetim kurulu 25 Şubat 2005 tarihli toplantısında, kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan şirketlerin dâhil olacağı Kurumsal Yönetim Endeksi'nin (XKURY) kullanılmaya başlanmasına karar vermiştir. Hâlihazırda menkul kıymetleri Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık işletmelerin gerekli şartları yerine getirdiklerinde dâhil olabilecekleri BIST (Borsa İstanbul) Kurumsal Yönetim Endeksi beş şirketin belirlenmiş şartlara haiz olduğu 2007 yılının Ağustos ayından itibaren aktif hale geçmiştir (Arslantaş 2012: 23).

BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'nin amacı, payları Borsa İstanbul pazarlarında (Gözaltı Pazarı ve C Listesi hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7, her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olan şirketlerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesidir. BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin derecelendirme notlarına, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndaki açıklamalarından ulaşılabilmektedir. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan derecelendirme kuruluşlarınca, şirketin tüm kurumsal yönetim ilkelerine uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir. BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamında yer alan şirketlere kotta/kayıtta kalma ücreti BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne girdikleri tarihten itibaren; ilk 2 yıl %50, sonraki iki yıl %25 ve izleyen yıllarda %10 indirimli uygulanmaktadır <<http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>> (22.11.2013).

#### **2.5.4.4. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği**

Türkiye'deki kurumsal yönetim çalışmaları, bir taraftan özellikle halka açık şirketler bağlamında SPK uygulamaları çerçevesinde devam ederken, diğer taraftan TUSİAD çevresinde gönüllü çalışmalar sürmektedir. Bu çabaların sonucunda kurumsal yönetim faaliyetlerinin bir dernek çatısı altında sürdürülmesi kararlaştırılmış ve bu doğrultuda Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği kurulmuştur.

Kurumsal yönetim anlayışının ülkemizde tanınması, gelişmesi ve en iyi uygulamalarıyla hayata geçirilmesi misyonuyla hareket eden Türkiye Kurumsal Yönetim

Derneği (TKYD), 2003 yılında gönüllü bir sivil toplum kuruluşu olarak kurulmuştur. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine inşa edilen kurumsal yönetim anlayışının, etki ettiği tüm alanlarda yol gösterici olmayı hedefleyen TKYD, özel sektör, kamu kuruluşları, medya, düzenleyiciler, sivil toplum kuruluşları ve akademik dünya arasında bir iletişim ağı kurarak kurumsal yönetim uygulamalarının gelişmesini hedeflemektedir <<http://www.tkyd.org/tr/content.asp?PID={9DC0F17F-435A-4B5B-BD61-FD88836618B2}>> (22.11.2013).

2003 yılı başlarında TÜSİAD'ın raporunu hazırlayanlar Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği'nin (TKYD) kurulmasına öncülük etmişlerdir.

TÜSİAD çalışmaları çerçevesinde kurulan TKYD, giderek genişleyen üyelik yapısı ve gönüllü yüksek katılım sağlayabilen çalışmaları sebebiyle, Türk iş dünyasında kurumsal yönetimin gelişmesinde önemli roller oynayabilmektedir. TKYD'nin, kurumsal yönetime erken başlayan ülkelerdeki birikimi Türkiye'ye aktarma ve Türkiye'de bu faaliyetlere erken başlayanların deneyimleri ile de birleştirerek, konuyu Anadolu'ya ve aile şirketlerine taşıma gayreti önemli görülmektedir (Saklı 2012: 121).

#### **2.5.4.5. Kamuyu Aydınlatma Platformu**

6102 Sayılı TTK'de muhasebe işlevi büyük ölçüde standartlar ile uyumlu raporlama yapılması üzerine temellendirilmiştir. Muhasebe sisteminden beklenen faydanın artırılabilmesi ve yaygınlaştırılabilmesin de bilişim teknolojilerinin etkin olarak kullanılması önemlidir. Standartlar ile uyumlu raporlamaların makul maliyetlerle ve ortak bir dil ile bilgi sistemleri içinde güvenilir biçimde üretilmesi doğal olarak denetim işlevine de katkı sağlamaktadır. Sürekli denetim gibi yeni yaklaşımlar elektronik raporlama olanakları sayesinde giderek gelişmekte ve kabul görmektedir. Birçok ülkede bu tekniklerle elde edilen sonuçlar ulusal düzeyde kamuoyu bilgilendirme platformlarının kurulması sonucunu doğurmaktadır (Erhan 2012: 157).

Bu amaçla, ülkemiz de de Mayıs 2009'da Bilgi, Belge ve Açıklamaların Elektronik Ortamda İmzalanarak Kamuyu Aydınlatma Platformuna (KAP) Gönderilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ ile elektronik imza teknolojisi kullanılarak KAP kapsamındaki anonim ortaklıklara ve aracı kuruluşlara ait finansal tablo, özel durum açıklamaları ve diğer bildirimlerin internet üzerinden güvenli bir şekilde toplanması düzenlenmiştir

<<http://www.spk.gov.tr/apps/kid/SermayePiyasasindaGelismeler.aspx?submenuheader=1>> (20.10.2013).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), sermaye piyasası ve Borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik sistemdir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Bilgi, Belge ve Açıklamaların Elektronik Ortamda İmzalanarak KAP'a Gönderilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'i kapsamında, kamuya açıklanacak her türlü bilgi ve belgenin KAP'a gönderilmesi gerekmektedir. İşletimi Borsa İstanbul-Kotasyon Müdürlüğü-KAP İşletim Birimi tarafından yürütülmekte olan sistem, 7/24 esasına göre çalışmaktadır. Uygulama, tüm Türkiye'ye yayılmış 550'yi aşkın şirketi ve 2500'ü aşkın kullanıcıyı kapsamaktadır. Sistem, tüm kesimlerin Borsa İstanbul şirketleri ile ilgili doğru, anlaşılır, tam bilgiye, internet üzerinden eş anlı ve düşük maliyetle erişebilmelerine imkân tanıyacak şekilde tasarlanmıştır. Ayrıca, geçmişe dönük bilgilere de kolay ve düşük maliyetle erişim imkânı sağlayan elektronik bir arşiv niteliğindedir <<http://www.kap.gov.tr/kap-hakkinda/genel-bilgi.aspx>> (20.10.2013).

## **2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uygulamaları**

6102 Sayılı TTK, TBMM'de 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasının ardından, 14.02.2011 Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun bazı maddeleri farklı tarihlerde yürürlüğe girecek olmakla birlikte 6102 Sayılı TTK, bir bütün olarak 01.07.2012 yürürlüğe girmiştir.

Yeni Kanun, Türk şirketlerinin “sürdürülebilir” ve “küresel olarak rekabet edebilir” olmasına odaklanarak ve kurumsal yönetim ilkeleri ve şeffaflık esas alınarak hazırlanmıştır (Erhan 2012: 158).

Bilindiği üzere, 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bazı düzenlemeleri, özellikle 2012 yılının başından itibaren iş dünyasının yoğun eleştirilerine konu olmuştur ve bu düzenlemelerin uygulamada sıkıntı doğuracağı dile getirilmiştir.

İş dünyasından gelen bu eleştiriler üzerine Mayıs – Haziran 2012 aylarında ardi ardına yapılan Ekonomi Koordinasyon Kurulu toplantılarının en önemli gündem maddesini 6102 Sayılı TTK'nin tepki çeken bu düzenlemeleri oluşturmuştur. Ekonomi Koordinasyon Kurulu'nda yapılan bu görüşmeler neticesinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun

eleştiriyeye konu düzenlemelerinde değişikliğe gidilmesi kararlaştırılmıştır, Bu amaçla bir değişiklik taslağı hazırlanmıştır ve bu taslak Bakanlar Kurulu'na 15 Haziran 2012 tarihinde “Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı” olarak kararlaştırılarak 18 Haziran 2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderilmiştir. Değişiklik Tasarısı Adalet Komisyonu'ndan hızlı bir şekilde geçmiş ve söz konusu Tasarı TBMM Genel Kurulu tarafından 26 Haziran 2012 tarihinde 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun olarak kabul edilmiştir ve 6335 Sayılı Kanun 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

50 maddelik bu Yasa değişikliği ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunu'nun bazı hükümleri kaldırılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

6102 Sayılı TTK'de 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler maddeler halinde şu şekilde özetlenebilir (Demirci 2012: 65 – 78):

- Çekişmesiz yargı (örneğin defter ve belgelerle ilgili olarak mahkemeden zayi belgesi alınması) işleri 6102 Sayılı TTK'ye eklenmiştir.

- Tüzükle düzenlenmesi öngörülen bazı konuların yönetmelikle düzenlenmesi olanaklı hâle gelmiştir.

- Bazı bilgilerin yer alacağı belgelerin ve söz bilgilerin kapsamı daraltılmıştır

- Defterlerin TMS'ye göre tutulma zorunluluğı kaldırılmıştır.

- Defterlerin onay durumlarında değişiklik yapılmıştır.

- Bazı hususların ilan usulünde değişiklik yapılmıştır.

- Anonim şirket finansal tablolarının ilan zorunluluğı kaldırılmıştır.

- Yabancı kurum şubelerinin bağı oldukları şirketin özet finansal tablolarını ilan yükümlülüğü kaldırılmıştır.

- Diğer bakanlık, kurum, kurul ve kuruluşlar kendilerine kanunla tanınan yetkinin sınırları içinde kalmak şartıyla şirketlere ilişkin düzenleme yaptıklarında Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yazılı uygun görüşünün alınması zorunluluğı kaldırılmıştır.

- Anonim şirket kuruluş aşaması ile ilgili bazı değişiklikler yapılmıştır.
- Pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı yumuşatılmıştır.
- Anonim şirket yönetim kurulu üyeliği için öngörülen bazı şartlar kaldırılmıştır.
- Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin ve yakınlarının borçlanma yasağı bunların pay sahipliği ve borçlanmanın nakdi niteliği ile ilişkilendirilmiştir.
- Denetime tabi tutulacak şirketleri Bakanlar Kurulu belirleyecektir.
- Denetçi olabileceklerin kapsamı yeniden belirlenmiştir.
- Denetçinin yeniden seçilmesinde geçmişte görev yaptığı sürenin hesabı yeniden belirlenmiştir. Değişiklik sonrasında ise “on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.” hükmü maddeye eklenmiştir.
- Denetçinin olumsuz görüş verdiği hâllerde yönetim kurulunun istifa yükümlülüğü kaldırılmıştır.
- %50’den fazla kamu payı olan şirketlerde, kamu aleyhine imtiyaz tesis edilmesi önlenmiştir.
- Halktan para toplama yasağı yeniden düzenlenmiştir.
- Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının kusurlarının ispatı konusunda değişiklik yapılmıştır.
- Limited şirketin kuruluşuna ilişkin değişiklik yapılmıştır.
- Limited şirketlerde özkaynakların yerini tutan ödünçler ve ortakların şirkete verdiği borçların iflas hâlinde en sonda yer alması ile ilgili hükümler kaldırılmıştır.
- Limited şirket müdürlerinden en az birinin Türkiye’de bulunması şartı kaldırılmıştır.
- Limited şirketlerde borçlanma yasağı ve avans kâr dağıtımında anonim şirketler ile ilgili hükümler uygulanacaktır.
- İnternet sitesi açma zorunluluğu sınırlı sayıdaki şirkete özgülenmiş ve internet sitesinin zorunlu içeriği daraltılmıştır.

- Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeleri kolaylaştırılmıştır.
- Anonim şirket esas sözleşmeleri ile limited şirket sözleşmelerinin 6102 Sayılı TTK ile uyumlu hâle getirilmesi için öngörülen süre uzatılmıştır.
- Genel kurul toplantı ve karar nisaplarına 6762 sayılı Kanunun uygulanabileceği süre uzatılmıştır.
- Borçlanma ve özkaynağa dayalı finansman araçları sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin her halükarda büyük sermaye şirketi sayılmasından vazgeçilmiştir.
- Cezalar genel olarak hafifletilmiştir.
- İşlem denetçiliği müessesesi kaldırılmıştır.

6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan bazı önemli değişiklikler ise şöyledir <<http://www.kpmg.com/tr>> (19.09.2014):

- Yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayının yaptırılacağı tarih değişmiştir.
- Kamu tüzel kişilerinin temsilcilerinin, anonim şirket yönetim kurulunda görevlendirilmesine olanak sağlayan hüküm eklenmiştir.
- Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile kooperatifler ve üst kuruluşlarının denetlenmesine ilişkin yeni düzenleme yapılmış olup, yeni yönetmelik hazırlanacaktır (Yönetmelik ilgili bakanlık tarafından hazırlanmış olup, yayımlanmak üzere başbakanlığa gönderilmiştir).
- Kamu gözetimi kurumu denetçi rotasyonu ile ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.
- Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin yeni düzenlemenin (TTK 397/5 ve 6. fıkranın) limited şirketlere uygulanmayacağına dair hüküm ilave edilmiştir.

6102 Sayılı TTK ile birlikte işletmeler artık finansal tablolarını Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) doğrultusunda tutacaklardır. Yine aynı kanun hükümleri doğrultusunda denetim faaliyetleri de KGK'nin belirlediği TDS çerçevesinde yürütülecektir.



6102 Sayılı TTK birçok konuda önemli değişiklikler ve yenilikler getirmekle birlikte; çalışmanın bu bölümünde 6102 Sayılı TTK'nin kapsamı genellikle araştırma konumuzu oluşturan bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularıyla sınırlı kalmıştır. Aşağıda öncelikle 6102 Sayılı TTK'ye ihtiyaç duyulmasının ardında yatan nedenler ve kanunun ağırlıklı olarak özelde işletmelere genelde de Türkiye'ye, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından getirdiği yenilikler ve sağlayacağı katkılar tartışılarak uygulama bölümü olan üçüncü bölümün teorik alt yapısı açıklanmaya çalışılmıştır.

### **2.6.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Duyulan İhtiyaç ve 6102 Sayılı TTK'nin Getirdiği Yeniliklere Genel Bakış**

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yenedünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Diğer taraftan, Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlamada şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü 2012: 12).

Küresel ekonomi, içinde bulunduğu sıkıntılı dönemden yeni bir denge noktasına doğru uzanırken ulusların ve şirketlerin rekabet gücünün artmasında iş hayatında uygulanan kuralların küresel standartlara uyumlu olması her zamankinden çok daha büyük önem kazanmaktadır. Küresel rekabetle değişen iş dünyasının gündeminde; şirketlerin büyüme ve gelişme potansiyellerinin değerlendirilmesi, kurumsal yönetim, kamu güveni, kaliteli mali bilgi ve şeffaflık kavramları çok daha öncelikli konumlara gelmiştir. 6102 Sayılı TTK ile ülkemizde ticari yaşamın kurallarının yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlaması yapılarak Türkiye için şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından özlenen düzeyi yakalama fırsatı yaratılmıştır. Hızlı bir dönüşüm sürecindeki Türk iş dünyasının daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması Türk işletmelerinin küresel rekabet gücünü artırmasında hayati öneme sahip olacaktır <[http://www.pwc.com.tr/tr\\_TR/](http://www.pwc.com.tr/tr_TR/)

TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-kanun-kitapciigi.pdf> (23.09.2013).

6102 Sayılı TTK esas itibariyle şeffaflık ve denetim üzerine oturmaktadır. Sermaye şirketlerin kamuoyunu bilgilendirmesi, kurumsal yönetim üzerinde hassasiyetle durulmaktadır. Bu bağlamda sermaye şirketlerine web sitesi kurma zorunluluğu getirilmektedir. Diğer yandan şeffaflık ve kurumsal yönetim, küresel dünyada çetin rekabet koşullarında faaliyet gösteren şirketlere rekabet avantajı da sağlayabilecektir. Piyasa disiplini sağlamayı, kurumsallaşmayı ve şeffaf ve kamuoyunu bilgilenmeyi esas alan yasa, denetim, uluslararası standartları uygulaması, şirket kuruluşu, yapıları, sermayesi, yönetimi açısından önemli değişiklikler getirmektedir (Şengel 2011: 22).

Ortakların, çalışanların ve alacaklıların haklarını da en az şirket yöneticileri kadar güvence altına alan, kurumsal yönetimleri, küreselleşen dünyanın gerektirdiği rekabetçi şirket yapılarını, günün ihtiyaçlarına uygun ticari ve bürokratik ilişkileri düzenleyen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'deki şirketleri dünyanın birinci ligine taşıyacak üç temel üzerinde yükseliyor (<http://www.turmob.org.tr>, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’yla Dünya Ligine”, 20.06.2013):

1. Uluslararası standartlarda şeffaflık ve kurumsal yönetim
2. Güçlü sermaye yapısı
3. Hızlı karar alma ve güvenli ticaret

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun bu üç parametresine analitik bir bakış aşağıda Tablo 2.2’de verilmiştir (<http://www.turmob.org.tr>, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’yla Dünya Ligine”, 20.06.2013).

**Tablo 2.2 6102 Sayılı TTK’nin Üç Parametresine Analitik Bakış**

| <b>Uluslararası Standartlarda Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim</b>  | <b>Güçlü Sermaye Yapısı</b>   | <b>Hızlı Karar Alma ve Güvenli Ticaret</b>   |
|--|---|--|
| Kurumsal yönetim ilkeleri;<br>-Uluslararası muhasebe standartları<br>-Uluslararası standartlarda denetim | -Ödenmiş net sermayeler<br>-Ortaklardan ayrıştırılmış kasalar<br>-Profesyonelleştirilmiş yönetim ve denetim kurulları | -Online genel kurullar<br>-Online yönetim kurulları<br>-İnternet ortamında ve basılı evraklarda görünürlük ve açıklık<br>-Küçük işletmelerin Korunması |

6102 Sayılı TTK'nin getireceği kazanımlar genel olarak maddeler halinde şöyle açıklanabilir (<http://www.turmob.org.tr>, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’yla Dünya Liginde”, 20.06.2013):

- Tüm dünyada uygulanan muhasebe kuralları artık ülkemizde de uygulanacaktır. Bunun sonucu olarak; Türk şirketlerinin iç ve dış piyasa rekabet gücü artacak, “vergi için muhasebe” anlayışı yerini “şeffaflık ve bilgi için muhasebe” anlayışına bırakacak, Türkiye ekonomisi kayıt dışılıktan kurtulacak, şirketlerimizin uluslararası arenada saygınlığı ve güvenilirliği artacak, yabancı sermaye çok daha güvenli ve korkmadan ülkemize gelebilecek, şirketlerimizin yerellikten kurtulup dünya şirketleri olabilmesinin yolu açılacaktır.

- Şirketler teknolojik olanaklardan maksimum ölçüde yararlanabilecektir.
- Halka açık şirketlerimizin sayısı hızla artacak.
- Vadeli satışlarda KOBİ’ler koruma altına alınmıştır.
- Herkes bir ortak bulmak zorunda olmadan tek başına şirket kurabilecektir.
- Küçük pay sahipleri çok daha fazla korunacak ve pay sahipleri demokrasisi sağlanacaktır.
- Şirketlerimizin kredibilitesi ve kredi olanakları artacaktır.
- Şirket bilgilerine ulaşım kolaylaşacaktır.
- Şirketin malvarlığının korunması en öncelikli amaçlardan bir tanesi olacaktır.
- A.Ş.’lerin yönetim kurulları tek bir kişiden oluşabilecek.
- Tüzel kişiler de yönetici olabilecek.
- Yöneticilerin pay sahibi olması zorunluluğu kaldırılmıştır.
- Limitet şirketlerde pay devri kolaylaştırılmıştır.
- Tüm anonim şirketler kayıtlı sermaye sistemine geçebilecektir. Böylece genel kurulu toplamaya gerek olmadan yönetim kurulu sermaye arttırabilecektir.
- Acentelerin hakları çok daha kapsamlı şekilde yeniden düzenlenmiştir.

- Şirketler topluluğu ve topluluk şirketlerinin hukuki durumları ilk kez kanuni olarak düzenlenmiş ve birleşmeye katılabilecek şirketlerin kapsamı genişletilmiştir. Ayrıca borca batık ve tasfiye halindeki şirketlerin başka şirketlerle birleşmelerinin önü açılmıştır.

- Bölünme vergi mevzuatından sonra ilk kez düzenlenmiştir.

- Limited şirket payları nama yazılı senede bağlanabilecektir.

- Şirketlerin esas sözleşmede yazılı faaliyet konusu dışında yaptıkları işlemler de geçerli olacaktır.

- Şirketlerimiz kurumsal yapılara kavuşacaktır. Böylece ikinci hatta üçüncü nesillere geçecek şirketlerimizin sayısı artabilecek.

- Ticari işletmenin ilk kez açık bir tanımı yapılıyor.

- Şirketlerin esas sözleşmede yazılı faaliyetlerle ilgili sınırlama kaldırılarak, bu faaliyet konuları dışında yaptıkları işlemler de geçerli sayılıyor. Böylece ana işletme konusu dışında, esas sözleşmelere teker teker şirketin yapabileceği her işlemin yazılması yönündeki uygulama ortadan kalkıyor.

- Ticaret sicili kayıtlarının kimin tarafından tutulacağı açıkça belirtiliyor. Ticaret ve sanayi odaları, bunların bulunmadığı yerlerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı açıkça görevlendiriliyor.

- Vakıflar ilk kez açık ve net biçimde tacir olarak tanımlanıyor; ticari işletme işleten tüzel kişiler arasına vakıflar da katılarak vakıfların ticari hayata katılmasının önündeki zorluklar kaldırılıyor.

- KOBİ'ler ilk kez TTK'de açıkça tanımlanıyor. KOBİ olmak bazı sonuçlara bağlanıyor ve bazı yükümlülükler KOBİ'ler açısından yumuşatılıyor. Küçük ve orta boy işletmeler konusundaki ölçütleri belirlemek ise Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın inisiyatifine bırakılıyor.

- Şirketler topluluğu kavramı da ilk kez ticaret yasalarımıza giriyor. Yine şeffaflık ilkeleri çerçevesinde ana şirketlerin iştirakler üzerinden mal varlıklarını gizlemeleri, borçlarını ödemekten kaçınmaları engelleniyor.

- Tüketicie yönelik bileşik faiz yasağı daha net çizgilerle ortaya konuyor.

- Haksız rekabet sadece işletmeler değil, tüketiciler açısından da ele alınarak yeniden düzenleniyor. Böylece haksız rekabetten zarar gören tüketiciler de daha etkin bir şekilde haklarını koruyabilecek hale geliyor. Ayrıca haksız rekabet halleri genişletilerek rekabet düzeninin daha etkin korunması hedefleniyor.

- Acentelerin hakları 6102 Sayılı TTK’de çok daha kapsamlı şekilde yeniden düzenleniyor.

- Ticaret unvanının korunmasına ilişkin düzenlemeler, marka ve patent düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilerek hak sahiplerine daha geniş bir koruma sağlanıyor.

- Şirket kurmak için yurtiçi ve yurtdışında halktan para toplamak gibi uygulamalar da sıkı denetim altına alınıyor. Bu konuda Sermaye Piyasası Kurulu yetkilendirilerek ortaya çıkabilecek mağduriyetlerin önüne geçilmesi amaçlanıyor.

- Yeni yasanın getirdiği önemli düzenleme, bilanço ve defterlerin uluslararası ilkelere ve standartlara uygun olarak tutulmasıdır. Türkiye’deki şirketler uluslararası alanda geçerli bilanço verileriyle daha kolayca uluslararası ortaklıklara girebileceklerdir.

- İşletmelerin ticaret unvanlarının hem mekânsal olarak, hem internet ortamında, hem de fiziksel olarak basılı evrak üzerinde gösterilmesi zorunluluğu getirilerek tüzel kişi kimliklerinin açık ve net şekilde görünmesi sağlanıyor.

- Şirket bilgilerine ulaşım olağanüstü kolaylaşıyor. Bu bağlamda her sermaye şirketinin bir internet sayfası bulunması zorunlu hale getiriliyor. Bu internet sayfasından, halka açık şirketler gibi her şirketin bilanço ve kâr zarar tablolarının yayınlanması öngörülüyor.

- Anonim şirketlere koyulan nakdi ve gayri nakdi sermayenin kurucular beyanıyla açıkça raporlanması ve bilirkişi tarafından bunların tespit edilmesi de şirketlerin gerçek sermayesinin bilinmesi ve denetlenebilmesi açısından önemli bir düzenlemedir.

- Anonim şirketlerin kurulma prosedürü basitleştirilirken, şirketin sermayesinin ödenmesi zorunluluğu getiriliyor. Anonim şirketin kuruluşunda sermayenin yüzde 25’inin, limitet şirket kuruluşunda ise nakit sermayenin tamamının tescilden önce ödenmesi öngörülüyor.

- Yeni kurulan bir anonim şirketin iki ay gibi kısa bir sürede halka açılması sağlanabiliyor.

- Kuruluş, birleşme, bölünme, sermaye artırımı, sermaye azaltımı gibi şirket malvarlığını yakından ilgilendiren işlemler, işlem denetiminden geçiriliyor. Böylece tüm ortakların haklarının korunması sağlanıyor.

- Şirketler topluluğu ve ana şirket-bağlı şirket düzenlemeleriyle ana şirketlerin borçlardan sorumlu olması, iştiraklerin borcu için ana şirketlere dava açılabilmesi ve bilançolarda her iştirakin kayıp ve kazancının açıkça gösterilmesi alacaklıların hakları açısından önemli bir adım oluşturuyor. Bu düzenlemeler grup şirketlerinde şeffaflığı sağlayarak hem üçüncü şirketlerin hem de tüketicilerin haklarını bu tür büyük yapılar karşısında korumasını kolaylaştırıyor.

- Tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyesi olabilmesine olanak verilmesiyle ana şirketlerin iştiraklerinde gerçek kişilerin arkasında kanun yolunu dolanarak sorumluluktan kurtulma yöntemini ortadan kaldırıyor.

- Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğretim görme zorunluluğu şirketlere profesyonel yöneticilere güvenme ve kurumlaşma şansı veriyor.

- Anonim şirketlerde risklerin erken teşhisi için önceden bir komite kurulması öngörülerek, mali yapıya ilişkin bozulma belirtilerinin önceden tespit edilmesi, gerekli önlemlerin alınması yönünde düzenleme getiriliyor. Ortakların talebine bağlı olarak kurulan bu komite halka açık şirketlerde zorunlu tutuluyor.

- Şirketlerin bağımsız denetim sürecine girmeleri, hem kayıtların gerçeğe uygun hale gelmesini sağlayacak, hem de şirketlerin mali yapılarını güçlendirecek düzenlemelerdir. Denetimle birlikte denetçilerin seçimi, atanması, azledilmesi gibi konular TTK'de ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Ayrıca denetçilerin denetimi için de bağımsız bir üst kurul oluşturulması öngörülmektedir.

Ülkemiz, 6102 Sayılı TTK'nin kabulüyle birlikte muhasebe ve denetim alanında çağrı yakalama gayreti içerisinde olup bugün itibariyle yeni sistemin altyapısını oluşturma sancısını yaşamaktadır. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının emsal alınıp uygulanması birçok ülke ile birlikte Avrupa Birliği üye ülkelerince de benimsenmiştir. Bu anlamda bugün itibariyle en büyük ve zorlu görev KGK'ye düşmektedir. VUK'un defter

tutma ve mali tablo hazırlama ilkeleri bağlamında Maliye Bakanlığı da esasen sistemin önemli aktörlerinden biri konumundadır. Muhasebe ve denetim sistemi bu şekilde yeniden yapılandırılırken gelişmiş ülke uygulama ve tecrübelerinin de değerlendirilmesi ve uygun olanların benimsenmesi olağan bir uygulamadır. Şüphesiz farklı bakış açıları farklı fikirler gündeme gelebilecektir. Ancak ortak nokta olarak üzerinde birleşilmesi gereken hususun, dünyanın sayılı ekonomilerinden birisi olan Türkiye Ekonomisinin artık muhasebe ve denetim alanında çağdaş uygulamaları benimsemesi yolundaki çabalara ilgili tüm birimlerce destek verilmesi olduğu düşünülebilir (Durak 2013: 97).

### **2.6.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Kurumsal Yönetim**

Türkiye'de kurumsal yönetim ilkelerinin yaygınlaşması açısından son zamanlardaki en önemli gelişme, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması olmuştur.

Arsoy (2008: 17) şirketlerin uluslararası alanda kabul görmüş standartları uygulayarak kurumsal şeffaflık düzeylerini arttırabileceklerini ve kurumsal şeffaflığın muhasebe uygulamaları ile doğrudan ilişkili olduğunu vurgulamaktadır. Bu bağlamda 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim alanında getirdiği önemli değişikliklerin muhasebe uygulamaları ile iç içe olduğunu söylemek mümkündür (Zeytinoğlu ve Özkan 2013: 63).

6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim açısından getirdiği en önemli düzenleme, düzenleyici ve denetleyici organların yetki alanlarının genişletilmesidir. Bunun sonucunda söz konusu kurumlara yeni işlevler yüklenecektir. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim anlayışı, ABD'deki Sarbenes Oxley Yasası ile ilgili yeni yaklaşımlara dayanmaktadır. Bu yeni yaklaşımlar, 6102 Sayılı TTK'nin temel gerekçesi olarak da belirtilmektedir. 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetim ile ilgili bölümleri genel olarak Anglo Sakson Hukuk Sistemi çerçevesinde oluşturulan düzenlemelerdir. Bunun nedeni de, yasanın gerekçesinde belirtilen Cadbury Raporu'nun yasanın hazırlanmasında dikkate alınmış olmasıdır.

6102 Sayılı TTK ile kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin çerçevesi belirlenmiş olmaktadır. Bu açıdan yeni yasa, kurumsal yönetim ve kurumsallaşmanın hukuki temel bir metni olarak ortaya çıkmıştır.

Kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin olarak ülkemizde yapılmış çalışmalar ve düzenlemeler bulunmakla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesini belirleyen temel bir yasa niteliğindedir. 6102 Sayılı TTK ile birlikte daha öncesinde tavsiye mahiyetinde ve sınırlı olan düzenlemeler yerine geniş kapsamlı il-

kesel ve somut düzenlemeler yapılmıştır. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ilkelerini sadece borsa şirketlerine özgülememiş, onları aynı zamanda anonim ve limited şirketler hukukunun bir parçası haline getirmiş, yani bir anlamda somutlaştırmış ve yaygınlaştırmıştır (Tunalı 2012: 78).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na hâkim olan düşünce; kurumsal yönetim, yani "Corporate Governance"ın, halen borsa şirketleri için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen, esasında tüm işletmelere uygulanması gereken bir kodeks olduğudur. Bu kodeks yatırımcıya güven vermeyi, sürdürülebilir gelişmeyi hedefler. Bu sebeple Kanun, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iyi yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. Kanun'un amacı son yıllarda dünyada yaygınlık kazanan ancak ülkelerin ekonomik finansal, siyasal ve kültürel yapılarının farklılığı dolayısıyla çeşitlilik gösteren bu açılımı, Türk hukukuna sade ve karmaşa yaratmayacak şekilde yansıtmaktır. Kanun'a temel oluşturan kurumsal yönetim kodeksi şöyle özetlenebilir <[http://www.pwc.com.tr/tr\\_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-kanun-kitapcigi.pdf](http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-kanun-kitapcigi.pdf)> (23.09.2013):

- Kanun'un kurumsal yönetim yaklaşımı dört ana temel üzerine oturmaktadır. (1) derinlemesine şeffaflık, (2) adillik, (3) hesap verilebilirlik, (4) sorumluluk. Bu dört ana temel, kurumsal yönetim öğretisinde evrensel niteliktedir.

- Derinlemesine şeffaflık, münferit şirketin ve şirketler topluluğunun (1) Finansal Tablolarında, (2) Yönetim kurulunun ("YK") yıllık faaliyet raporunda, (3) Bağımsız denetiminde, (4) Tüm denetleme raporlarında aranmıştır.

- Adillik, menfaatler dengesi kurularak ve nesnel adalet ile sağlanmıştır.

- Hesap verilebilirlik, YK raporlarında, bilgi akışında, geniş bilgi ve inceleme haklarında somutlaşmıştır.

- Sorumluluk, hesap verilebilirliğe paralel olarak düzenlenmiştir.

- Pay sahiplerine tanınan dava, aktif ve pasif bilgi alma, inceleme hakları, kolay işleyen hukuki mekanizmalar eşliğinde oluşturulmuştur.

- Azlık hakları listesi zenginleştirilmiştir.

- İmtiyazlı paylar sınırlandırılmıştır.

- YK'de pay sahipleri grupları ile azlığın temsil edilmesi olanakları artırılmıştır.



- Sermaye Piyasası Kurulu'na ("SPK") kurumsal yönetim kodeksi yapma tekeli verilmiştir. Bu yetki, kodeksin güncelliğini ve dinamizmini sağlayacaktır.

- Halka açık YK'ye kurumsal yönetim raporu yayımlamak zorunluluğu getirilmiştir.

- Organlarda profesyonelliğe ve uzmanlaşmaya vurgu yapılmıştır

6102 Sayılı TTK hükümleri büyük ölçüde kurumsal yönetim ilkelerini kapsamaktadır (Akdoğan ve Akdoğan 2011: 29). Kanunun birçok maddesinde kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin doğrudan veya dolaylı düzenlemeler yer almakta olup bu düzenlemelerin kurumsal yönetim ilkelerinin şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk esaslarını sağlamaya yönelik hazırlandığı görülmektedir. 6102 Sayılı TTK'nin neredeyse tamamına hâkim olan kurumsal yönetim perspektifli bakış açısı özellikle yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı maddelerde çok belirgindir (Tunalı 2012: 79).

6102 Sayılı TTK'nin 357. maddesi ile kurumsal yönetim ilkelerinden "adillik" bloğu uygulamaya geçirilmiştir. Bu madde ile şirketlerin organlarına öznel veya keyfî kararlarla uygulama yapmalarına bir yasal sınır getirilmektedir.

6102 Sayılı TTK'de yönetim kurulu üyeleri ile denetçilerin genel kurula katılmaları zorunluluğu getirilerek, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan "hesap verebilirlik" yönünde bir adım daha atılmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan "Hakkaniyet (dürüstlük)" ilkesi bağlamında genel kurul kararları ile yönetim kurul kararlarının geçersizliğine ilişkin yeni düzenlemeler yapılmış; yeni azınlık hakları yaratılmış, bu bağlamda haklı nedenlerin varlığı halinde pay sahibi tarafından şirketin feshinin mahkemededen talep edilebilmesine imkân sağlanmıştır.

6102 Sayılı TTK 1524. maddesi, kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili en önemli düzenlemedir. Bu madde ile şeffaflığın en üst düzeyde sağlanması amaçlanmıştır. Bu madde, Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin şeffaflık bloğunun ileri düzeyde uygulamaya sokulması olarak düşünülmelidir. Bu madde, sermayenin tabana yayılması ve sermaye piyasalarının gelişmesi ile ilgili bilgiye ulaşılmasında da kolaylıklar sağlayacaktır.

Diğer bir ifadeyle; 6102 Sayılı TTK detaylı incelendiğinde, kurumsal yönetim ilkeleri konusunda en çok şeffaflık kavramının ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Ülkemizde şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesi, sermaye piyasalarının gelişmesine de çok önemli katkılarda bulunacaktır. Şirketlerin kurumsal yönetim uyum ve derecelendirme raporlarındaki göstergeler yatırımcılar açısından en çok

önem verilen konular olmaktadır. Yatırımcılar haklı olarak, yeni bir yatırım kararı alırken kamuyu aydınlatma ve şeffaflık düzeyi yüksek olan şirketleri tercih edeceklerdir. Bu da hem şirketlerin güçlenmesini sağlayacak, hem de ülkemizin sermaye piyasasına olumlu katkılarda bulunacaktır (Özdemir ve Elitaş 2013: 42).

Kurumsal yönetim ilkelerinden söz eden 6102 Sayılı TTK madde 1529'da, ilkeler hakkında herhangi bir düzenleme öngörülmemiş, halka açık anonim ortaklıklara yönelik olarak kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin düzenleme yapma konusunda SPK'nın yetkisine kanunen vurgu yapılmakla yetinilmiştir. Kanunda bir yenilik olarak, sürekli, pay senetleri borsada işlem gören anonim ortaklık kavramının ön plana çıkarılmış olmasına karşın, burada halka açık anonim ortaklıktan söz edilmesi ise kendi içerisinde tutarlı bir yaklaşım değildir (Kendigelen 2012: 602).

6102 Sayılı TTK, yalnızca halka açık anonim şirketler için kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesi ile ilgili olarak SPK'ya yetki vermiş olsa da Kanunun genel sistematiği iç denetim, bağımsız denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi kurumsal yönetim kapsamında değerlendirilmesi gereken konularda tüm şirketler için iyileştirmeler yapmaya yöneliktir (Esen 2012: 47).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetime yer verilmiş ve SPK'nın kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması öngörülmüştür.

### **2.6.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetimle ilgili ayrıntılı bilgiler birinci bölümde açıklandığından, bu bölümde bağımsız denetim olgusuna 6102 Sayılı TTK kapsamında yer verilmiştir.

Dünyada yaşanan ekonomik ve ticari gelişmeler sonucunda ortaya çıkan değişimlere paralel olarak; yaşanan hukuki sorunlar, finansal skandallar, ülkemizde de sorunlara küreselleşme ölçeğinde yanıt verecek nitelikte yeni düzenlemeler içeren 6102 sayılı TTK'nin çıkarılmasını zorunlu kılmıştır. 6102 sayılı TTK ticaret hayatına yönelik çok önemli değişiklikler getirmektedir. Bu değişikliklerin en çok görüldüğü alanlardan biri de bağımsız denetimdir.

Ancak, 30 Haziran 2012'de Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başlayan süreç ise, muhasebe açısından TTK ile

gelişen olumlu beklentiye önemli engeller getirdiği düşünülmektedir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için önemli bir adım atılmasını sağlayacak şekilde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı bir ortamdan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredildiği; işletmelerin uluslararası anlamda kabul görececek bir muhasebe sistemine kavuşmalarının sağlanacağı bir ortamdan, vergi odaklı raporlamaya devam edilmesine neden olacak düzenlemelerin yapıldığı bir süreç yaşanmıştır (Gürdal 2013: 2).

Şunu da belirtmek gerekir ki; 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılmasaydı; 6102 Sayılı TTK'nin mevcut hali ile devam etmesinin kısa vadede gerek işletmeler gerekse denetçiler ve denetim uygulamaları açısından uygulamada birçok sorun yaşanmasına sebep olacağı yönünde kamuoyunda yapılan tartışmaların giderek artması ve böyle bir durumda uygulamaya dönük büyük sorunların yaşanması söz konusu olabilecekti. 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri son derece önemli ve uluslararası düzenlemeler ışığında nihai düzenlemeler olma hedefinde olmakla birlikte; 6335 Sayılı Kanun ile her ne kadar bu düzenlemelerin kapsamı daraltılmış ise de bağımsız denetim sürecinin daha sağlam temellere oturması ve kısa vadede ortaya çıkacak aksaklıkların engellenmesi açısından doğru bir uygulama olduğu düşünülebilir. Orta ve uzun vade de bağımsız denetimle ilgili yaşanan gelişmelere ve aksaklıklara istinaden gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasının kaçınılmaz olacağı yadsınamaz bir gerçektir.

Yaşanan tüm bu gelişmelere karşın, bağımsız denetimin artan önemi ve orta/uzun vadede bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşacağı beklentisi 6102 Sayılı TTK'yi bu alanda çok önemli adımların atıldığı bir dönüm noktası haline getirmekte ve denetim alanında yapılan çalışmaların önemini arttırmaktadır.

6102 Sayılı TTK'de denetlemeye ilişkin düzenlemelere ağırlıklı olarak kanunun 397-406 maddelerinde yer verilmiştir. Aşağıda bağımsız denetim düzenlemeleri, 6102 Sayılı TTK'deki denetimle ilgili maddeler doğrultusunda ve ayrıca 6335 Sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikler de dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

### **2.6.3.1. Denetlemeye İlişkin Düzenlemeler**

6102 Sayılı TTK'nin "Denetleme" başlıklı toplam on maddeden oluşan bölümü (397-406), tamamen yenidir. Yapılan bu düzenleme ile en küçük bir uzmanlığa dayalı

olmayan, “iç denetleme” olarak nitelendirilebilecek eski TTK sistemi tamamen terk edilmiştir. Bunun yerine ise “bağımsız (dış) denetim” olarak adlandırılabilir, anonim şirketin muhasebesinin (finansal tablolar ile raporlarının), yine genel kurul tarafından seçilen, bağımsız ve uzman kişiler aracılığıyla denetlenmesi kabul edilmiştir. Öte yandan 6102 sayılı TTK'nin sonradan en çok müdahaleye maruz kalan anonim şirkete ilişkin hükümlerinin de denetleme ile ilgili üçüncü bölüm hükümleridir. Gerçekten 6335 sayılı Kanun ile toplam on maddeden oluşan bu bölümün altı maddesinde, getirilmek istenen yeni sistemi de tamamen etkileyecek ölçüde önemli değişiklikler ( bir kısmı 6102 Sayılı TTK sonrası kabul edilen Kamu Gözetimi Kurumu ile ilgili 660 sayılı KHK'ya uyum sağlama amacıyla) yapılmış, bu arada denetleme ile ilgili 6102 Sayılı TTK geçici madde 2 ile geçici madde 3 hükümleri de yürürlükten kaldırılmıştır (Kendigelen 2012: 287).

6102 Sayılı TTK'nin ilk hali, denetçiyi anonim şirketin organı olmaktan çıkarmış; tüm sermaye şirketlerinin, UFRS ile uyumlu TMS/TFRS veya KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarına ve yıllık faaliyet raporlarına Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre bağımsız denetim uygulanmasını ve bu denetimin bağımsız denetçi tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılmıştır. Yaşadığımız bilgi toplumunda, bağımsız denetim güvencesi ile doğruluğu kanıtlanan, uluslararası standarttaki bilgiye olan talebin giderek artması, bu zorunluluğun en önemli nedenini oluşturmaktadır (Ergun ve Gönen 2011: 2).

Kanunun 635. maddesinde ise anonim şirketin denetçiye ilişkin hükümlerinin limited şirkete de uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, 6102 Sayılı TTK'nin 565'inci maddesinin birinci fıkrasında “komanditerlerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukukî ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tâbidir” denilmiş, anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, bu hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla, Kanunun ilk halinde ölçeğine bakılmaksızın bütün küçük, orta ve büyük ölçekli anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu getirilmiştir; denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun “düzenlenmemiş hükmünde” sayılacağı belirtilmiştir.

Kanunda ayrıca üç tür denetçiye yer verilmiştir. Bunlar, bağımsız denetleme kuruluşu, yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirdir. Bağımsız

denetleme kuruluşları, küçük, orta ve büyük ölçekli bütün anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri ve limited şirketleri denetleyebileceklerdir. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketlerine ise bu konuda bir kolaylık tanınmış ve bu ölçekteki şirketlerin bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilecekleri öngörülmüştür. Bağımsız denetimin kapsamı ise, finansal tabloların muhasebe iç denetimleri; riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin yönetim kuruluna/müdürlere vereceği raporların ve yönetim kurulunun/müdürlerin yıllık faaliyet raporlarının denetimi olarak belirlenmiştir.

Kanunun ilk halinde öngörülen bağımsız denetim zorunluluğu özetle bu şekilde ifade edilebilir. Ancak, 26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'nin konuya ilişkin 397. maddesinin birinci fıkrası “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. ” şeklinde değiştirildi ve anılan maddeye “398. madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir. ” şeklinde dördüncü fıkra eklendi.

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) uyarınca denetime tabi firmalar (aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım ortaklıkları, ipotek finansmanı şirketleri, halka açık olan veya halka açık sayılan şirketler, borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları), Bankacılık Kanunu uyarınca denetime tabi olan şirketler, zaten yıllardır ilgili mevzuatları gereği denetime tabidirler. Bu şirketlerin yaptırmakta oldukları denetim 1 Ocak 2013'ten itibaren aynı şekilde devam etmektedir. Ancak bunların dışında kalan aşağıda bağımsız denetime tabi olma ölçütleri Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olan diğer şirketler de 01.01.2014'den itibaren bağımsız denetime tabi olmuşlardır.

23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı'na bakıldığında; Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>>(10.09.2013):

|                                  |                          |
|----------------------------------|--------------------------|
| <b>Aktif toplamı</b>             | : 150 milyon TL ve üzeri |
| <b>Yıllık net satış hasılatı</b> | : 200 milyon TL ve üzeri |
| <b>Çalışan sayısı</b>            | : 500 çalışan ve üzeri   |

Bakanlar Kurulu Kararına göre, şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Yapılan bu değişiklikle her ölçekteki (küçük, orta, büyük) şirketin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu kaldırıldı, bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verildi (6102 Sayılı TTK, m.397/4).

Dolayısıyla, sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorunda olacaklardır, Bakanlar Kurulunca belirlenenler dışında kalan şirketler için böyle bir zorunluluk söz konusu olmayacaktır. Bakanlar Kurulu zaman içerisinde ekonominin ve işletmelerin durumuna göre bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını genişletip daraltabilecektir. Yani, zaman içerisinde orta büyüklükte ve hatta küçük ölçekli anonim ve limited şirketlerin de bağımsız denetime tabi olması mümkün olabilecektir. Bu konudaki takdir yetkisi tamamen Bakanlar Kuruluna aittir (Altaş 2012: 41).

2013 yılının geçiş yılı kabul edilerek ölçütlerin yüksek belirlenmiş olabileceği düşünüldüğünde, sonraki yıllarda bu ölçütlerin kademeli olarak aşağı çekilerek bağımsız denetime tabi şirket sayısının artırılabilmesi mümkün gözükmemektedir (Diliççik 2013: 43).

Bakanlar Kurulu Kararının hazırlık işlemleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yürütülerek Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır. AB müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde tedrici bir şekilde genişletilmekte olup, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmesi suretiyle 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.

Denetime ilişkin AB direktifinde aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2014 yılı için bu kriterler; **75 milyon TL** aktif toplam, **150**

**milyon TL** net satış hasılatı ve **250 çalışan** sayısı olarak belirlenmiştir < [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK\\_yeni\\_limitler1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf)> (30.11.2014).

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamı zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. 1 Şubat 2015 günlü Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler yeniden belirlenmiş ve 2015 yılı için bağımsız denetim kapsamı genişletilmiştir. Denetime ilişkin AB direktifinde aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, geçmiş 2 yılda söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır.

1 Şubat 2015 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2015 yılı için bu kriterler; **50 milyon aktif toplam, 100 milyon net satış hasılatı ve 200 çalışan** olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2013 ve 2014 yıllarında bu 3 kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler 2015 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır. En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında **2 bin 500**, 2014 yılında **3 bin 500** civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca **5 bin** civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edilmektedir <[http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyuru\\_.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyuru_.pdf)> (02.01.2015).

Yukarıdaki Bakanlar Kurulu kararlarından da görüleceği üzere, 2013 yılından 2015 yılına bağımsız denetim kapsamına girecek şirketlerde artış olmuştur.

Bağımsız denetime tabi işletmelerin bir takım değişiklikler yapmasının, yeni sisteme geçişin daha sancısız olmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu değişiklikler şunlardır (Demir 2013: 155-156):

- Firmaların iç denetim sistemine önem vermesi, eğer hâlihazırda böyle bir sistem yoksa söz konusu sistemin kurulmasında yarar vardır. Şöyle ki; iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Dolayısıyla etkin çalışan bir iç denetim sisteminin varlığı bağımsız denetimin işini

kolaylaştırmakla kalmayıp, gerekli olan bazı aksaklıkların önüne bağımsız denetimden önce geçilebilecektir.

- Tavsiye edilebilecek bir diğer değişiklik ise denetim komitelerinin etkinliğinin artırılması, yoksa da kurulması olacaktır. Çünkü denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumludur.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerde “muhasabe ve finans denetimi” ayrı bir önem arz edecektir. 6102 sayılı TTK’nin temel hedeflerinden birisi de tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması idi. Bu mülga TTK’de anonim şirketlerde zorunlu olan iç denetleme organı kaldırılmıştı. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olmayacağından bu denetim dışı kalan anonim şirketlerde iç denetleme organı da bulunmayacağından anonim şirketlerin denetimi anlamında bir geriye gidiş olduğu düşünülebilir (Dal ve Çalış 2012: 76).

Diğer yandan, 6102 Sayılı TTK’nin ilk halinde denetçinin şirketin yetkili organı tarafından en geç 1 Mart 2013 tarihine kadar seçilmesi şart koşulduğu halde, yapılan değişiklikle bu süre 31 Mart 2013 tarihine uzatılmıştır (YTTK, Geçici 6. madde, f.2). Ayrıca, Kanunun ilk halinde Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği’ne tanınan, 400. maddenin birinci fıkrasının (j) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilme yetkisi kaldırılmıştır.

Öte yandan, Kanunun ilk halinde, bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçinin, yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermesi durumunda, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi öngörülmüş, bağımsız denetçi yani YMM ve SMMM için böyle bir süre sınırlaması getirilmemişti. 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu konudaki bekleme süresi 2 yıldan 3 yıla çıkarılmış, anılan süre sınırlaması bağımsız denetçi ile bağımsız denetim kuruluşunu da kapsar hale getirilmiştir. Yani, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi (YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşu) üç yıl ara vermek zorunda kalacak, 3 yıl geçtikten yeniden o şirkete denetçi olarak seçilebilecektir (6102 Sayılı TTK, m.400/2). 1 Temmuz 2012 tarihinden önce ilgili mevzuatları (Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu, vs.) uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde



geçen süreleri de bu yedi yıllık sürenin hesabında dikkate alınacaktır (6102 Sayılı TTK, Geçici 6. madde, f.3).

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle yeniden düzenlenen bir diğer husus da denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi ve görüş vermekten kaçınması halinde yönetim kurulunun istifa etmesine dair zorunluluktur. 6102 Sayılı TTK'nin 403. maddesinin beşinci fıkrasının ilk haline göre, olumsuz görüş yazılan durumlarda; genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamayacak, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa edecek, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçecek, yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır. Kanunun 403. maddesinin 4. fıkrasında “kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur” denildiğinden, denetçinin görüş vermektan kaçındığı hallerde de yönetim kurulunun istifa etmesi gerekiyordu.

6335 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre, olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren 4 işgünü içinde genel kurul toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul yapacağı bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise, genel kurul eski yönetim kurulu üyelerini yeniden seçebilecektir. Seçilen yönetim kurulu da altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır (6102 Sayılı TTK, m.403/5).

Son olarak, 6335 sayılı Kanun ile ikinci fıkranın başına eklenen cümlede ise denetime tabi olan şirketler bakımından, hazırlanmış olan finansal tabloların denetimden geçip geçmediğinin, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünün ilgili finansal tablonun başında açıklanması yükümlülüğü öngörülmüştür. Öte yandan denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde kabul edildiği gibi (TK 397/2), denetleme raporunun sunulmasından sonra bu raporu etkileyecek şekilde finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporu değiştirilmişse, tüm bu belgelerin yeniden denetlenmesi ve bu hususun raporda özel olarak açıklanması da zorunlu kılınmıştır (6102 Sayılı TK 397/3).

### **2.6.3.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı**

Denetimin konusu ve kapsamının düzenlendiği bu maddede bir yandan 6102 Sayılı TTK 397’de sayılan belgelerin yanı sıra, envanterin, muhasebenin ve iç denetimin de denetlemenin konusunu oluşturacağı vurgulanmış; öte yandan ise bu denetimin TMS ile kanun ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını da kapsadığı belirtilmiştir. Denetçilik mesleğinin gereklerine ve etik ilkelerine uyularak, özenle gerçekleştirilecek denetleme, aynı zamanda şirketin ve topluluğun malvarlıksal ve finansal durumunu dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır (TK398/1).

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte ise TTK geçici 2 ile geçici 3 hükümleri yürürlükten kaldırıldığından, denetlemenin bu maddelerde öngörülen kurul ve kurumun değil, artık bu konudaki tüm yetkileri bünyesinde toplayan Kamu Gözetimi Kurumu’nun belirleyeceği esaslar çerçevesinde yürütüleceğine ayrıca işaret edilmiştir.

Denetim faaliyetinin, denetlenen tüm belgelerin denetleme sırasında denetçinin elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığı da açıklanarak gerçekleştirilmesi zorunludur (6102 Sayılı TTK 398/2). Maddede ayrıca şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçinin konsolide tablolara alınan şirketlerin finansal tablolarını denetleme yükümlülüğü ve bunun istisnaları (TK 398/3) ile TK 378 kapsamında öngörülen komite hakkında düzenlenecek ayrı rapor (TK 398/4) da hükme bağlanmıştır.

### **2.6.3.3. Denetçi ile İlgili Düzenlemeler**

Denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmesinin feshi 6102 Sayılı TTK 399’da düzenlenmişken, kimlerin denetçi olabileceği ise 6102 Sayılı TTK 400’de hükme bağlanmıştır.

#### **2.6.3.3.1. Seçim, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi**

Kanun koyucu denetçinin bağımsız olması gereğini dikkate alarak gerek seçimi, gerek görevden alınması hakkında özel hükümler öngörmüştür. Nitekim bu hükümlerin başında da denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi kuralı gelmektedir. Yine anılan kurala paralel olarak şirketler topluluğunda da topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilecektir (6102 Sayılı TTK 399/1). Bununla birlikte konsolidasyona tabi bir anonim şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi

seçilmediği takdirde, aynı zamanda topluluk finansal tablolarının denetçisi kabul edilmiştir (6102 Sayılı TTK 399/3).

Denetçinin her faaliyet döneminde ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şart kılınmış ve ayrıca yönetim kuruluna da bu seçimin gecikmeksizin ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan ettirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir (6102 Sayılı TTK 399/1). Genel kurul tarafından seçilen bir denetçiden denetleme görevi, ancak mahkeme tarafından verilecek bir kararla ve eş zamanlı olarak başka bir denetçi atanması kaydıyla geri alınabilir (6102 Sayılı TTK 399/2).

Kanun koyucu şirketin yönetim kurulunun yanı sıra, azlık (azınlık) pay sahiplerine, denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı hâlinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurarak denetçinin görevden alınması ve yerine başka bir denetçi atanmasını talep hakkı tanımıştır (6102 Sayılı TTK 399/4). Bu dava denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilanından itibaren en geç üç hafta içinde açılabilir. Ayrıca davayı açacak azlığın, seçim kararında olumsuz oy verip bunu tutanağa geçirtmesi şart olduğu gibi, genel kurul toplantısından geriye doğru en az üç aydan beri azınlık konumunu sağlayan paylara sahip olması da zorunludur (6102 Sayılı TTK 399/5).

Öte yandan (1) faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçinin seçilememesi, (2) seçilen denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, (3) seçim kararının herhangi bir şekilde geçersizliğine hükmedilmesi, (4) denetçinin herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde, yönetim kuruluna, kurul üyelerine ve her bir pay sahibine mahkemeden denetçi atanmasını talep hakkı tanınmıştır. Mahkemenin vereceği karar kesindir (6102 Sayılı TTK 399/6). Bu kararda mahkeme, emsallerini de dikkate alarak ücret ve muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılacak ön ödeme tutarını da, üç iş günü içinde itiraz edilebilecek olan ancak yine kesin bir kararla belirleyecektir (6102 Sayılı TTK 399/7).

Denetçi bakımından da kanun koyucu, görevi ifadan kaçınmayı engelleyecek bir düzenleme getirmiştir. Nitekim bu çerçevede denetleme sözleşmesinin, sadece haklı bir sebebin varlığı veya denetçiye karşı bir görevden alınma davası açılması hâllerinde denetçi tarafından feshedilebileceği hükme bağlanmış, ayrıca hangi gerekçelerin sözleşmenin feshi için haklı sebep sayılmayacağı da açıkça belirtilmiştir. Öte yandan fesih beyanının yazılı

ve gerekçeli olması zorunlu olduğu gibi, denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 Sayılı TTK 402 ye uygun bir rapor hâlinde genel kurula sunmakla da yükümlüdür (6102 Sayılı TTK 399/8).

Kanun koyucu bu maddede son olarak denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, denetimde sürekliliğin aksamaması için hemen geçici bir denetçi seçme görevini yönetim kuruluna bırakmış ve ayrıca seçilen denetçinin genel kurulun onayına sunulması zorunluluğunu da öngörmüştür (6102 Sayılı TTK 399/9).

Kuruluş aşamasında denetçi atanmasına yönelik olarak anonim şirkete ilişkin hükümlerde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır. Oysa limited şirkete dair hükümlerde [ilk] denetçinin de kuruluş aşamasında belirlenmesi, giderek ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi zorunlu kılınmıştır (6102 Sayılı TTK 586/2-(c), 587/1-(i)). Anonim şirketle ilgili hükümler kaleme alınırken bu önemli ayrıntı gözden kaçırılmıştır (Kendigelen 2012: 295).

#### **2.6.3.3.2. Bağımsız Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler**

Kimlerin denetçi olabileceklerinin hükme bağlandığı bu maddenin iki fıkrasında 6335 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmış ve TBMM aşamasında verilen bir önerenin kabulü sonucu son hâlini alan ilk fıkrada denetçi olarak görev yapabilecek kişiler belirlenmiştir. Denetçi, KGK tarafından ayrıca yetkilendirilecek olan, 3586 sayılı Kanuna göre ruhsat almış yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan gerçek kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan bir sermaye şirketi olabilecektir. Böylece ilk düzenlemeden farklı olarak bağımsız denetim şirketlerinin yanı sıra, YMM ve SMMM'lerin de, denetime tabi tüm şirketlerde denetçi sıfatını haiz olabilecekleri açıkça öngörülmüştür (Kendigelen 2012: 296).

Yeni denetleme sisteminde ayrıca denetçinin bağımsızlığını etkileyen hususlar toplam sekiz bent şeklinde birer birer sayılmış, anılan hâllerden birine giren YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ile bunların ortaklarından birinin, ayrıca bunların ortaklarının yanında çalışan veya burada anılanların mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin de ilgili şirkette denetçi olamayacakları açıkça hükme bağlanmıştır (6102 Sayılı TTK 400/1).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

Kararname” ile bağımsız denetimin usul ve esasları genel hatlarıyla belirlenmiş idi. 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 26.12.2012 tarihli Resmi Gazete yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile bağımsız denetim ve denetim yapacakların yetkilendirilmelerine ilişkin hususlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Söz konusu yönetmelik ile mevcut bağımsız denetim lisansına sahip olanlar ile YMM ve SMMM’ler için geçiş sürecine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bağımsız denetim, sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin KGK tarafından ilanıyla başlayacaktır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.4/j) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabilecektir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.11).

Bağımsız denetim yapmak üzere Yönetmelik çerçevesinde KGK’ye başvuran ve KGK tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilecektir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetçi olunabilmesi için öncelikle aranan şartlara sahip olunması, daha sonra uygulamalı mesleki eğitimin tamamlanması ve nihayetinde KGK tarafından yapılacak olan bağımsız denetçilik sınavında başarılı olunması gerekmektedir (Gökmen 2013: 83).

Yönetmeliğin 14. maddesine göre bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarında en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

- Meslek mensubu olması,
- Türkiye'de yerleşik olması,

- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- Yönetmeliğin 15 inci maddesinde belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
- 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; yönetmelik düzenlemesi ile bağımsız denetçi olacaklarda ikili bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre, Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve meslekte 15 yılını doldurmuş Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) açısından getirilen düzenlemeler ile 15 yılın altında mesleki tecrübesi bulunan SMMM'ler açısından getirilen düzenlemeler farklıdır (Öncü 2013: 89). Konunun bu kapsamdaki ayrıntılarına ilgili yönetmelikte ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

#### **2.6.3.3.3. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı**

Denetçiden beklenen denetim hizmetinin gereği gibi yapılması, ancak kendisine bazı belgelerin sunulması ve bilgilerin verilmesi ile mümkün olabilir. İşte bu amaçla kaleme alınan 6102 Sayılı TTK 401'de kanun koyucu, bir yandan yönetim kuruluna finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunu düzenlettirilip onaylayarak gecikmeksizin denetçiye verme ve denetleme için gerekli imkânları sağlama yükümlülüğünü getirmiş (6102 Sayılı TTK 401/1), öte yandan da denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgelerin kendisine sunulmasını talep yetkisini düzenlemiştir (TK 401/2). Bu yetki, ihtiyaç duyulduğunda henüz

finansal tablolar hazırlanmadan kullanılabileceği gibi, özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde yavru ve ana şirketler için de devreye sokulabilir. Nihayet bu madde ile topluluk denetçisine de benzer yetkiler tanınmıştır (TK 401/3).

#### **2.6.3.3.4. Bağımsız Denetim Raporu**

Yapılan denetim sonucunda denetçi tarafından ikisi asgari zorunlu olmak üzere toplam üç yazılı rapor düzenlenmesi ve yönetim kuruluna sunulması (6102 Sayılı TTK 402/7) öngörülmüştür. Şöyle ki; bir defa denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemekle yükümlüdür (6102 Sayılı TTK 402/1). Bunun dışında denetçi tarafından yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu irdeleyen, finansal tablolar ile tutarlılığını ve gerçeğe uygunluğunu değerlendiren, ilk rapordan bağımsız ikinci bir rapor daha düzenlenecektir (6102 Sayılı TTK 402/2). Nihayet yapılan denetim sırasında 6102 Sayılı TTK 398/4 kapsamında, yani 6102 Sayılı TTK 378’de öngörülen riskin erken saptanması ve yönetim komitesine yönelik bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonuçlarının da denetçi tarafından ayrı bir raporda gösterilmesi zorunludur (6102 Sayılı TTK 402/6). Belirtelim ki her ne kadar bu maddede anılan raporun düzenlenmesi denetim çerçevesinde bir değerlendirme yapılması şartına bağlanmış gibi gözükmekteyse de, TK 398/4’te denetçinin bu konuda ayrı bir rapor hazırlayıp yönetim kuruluna sunması her hâlde zorunlu kılınmıştır (Kendigelen 2012: 298-299).

Hazırlanacak raporların asgari içerikleri ise 6102 Sayılı TTK 402/3-5 hükümlerinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Yukarıda anılan üçüncü raporun esasları ise KGK tarafından belirlenecektir (TK398/4-son cümle).

#### **2.6.3.3.5. Denetim Görüşü**

Kanunun kabulü süreci içinde en fazla müdahaleye muhatap olan maddelerin başında gelen 6102 Sayılı TTK 403 hükmü, Adalet Komisyonu aşamasında eklenen fıkralarla yeni bir boyut kazandığı gibi, TBMM aşamasında verilen önergeyle de yeniden kaleme alınmış ve maddede önemli bazı değişiklikler yapılmıştır. Maddenin ayrıca üç fıkrası 6102 Sayılı TTK’nin kabulünden sonra çıkarılan 660 sayılı KHK’ya uyum sağlamak, bir fıkrası ise olumsuz görüş yazısı ile görüş vermekten kaçınılmasının sonuçlarını hafifletmek amacıyla 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir.

Maddenin kabul edilen nihai metnine göre denetçi, denetim faaliyeti sonunda, rapor dışında ayrıca görüş yazısı kaleme almakla da yükümlüdür. Denetçinin hazırlayacağı görüş yazısı ancak şu üç tür yazıdan biri olabilir:

**Olumlu Görüş Yazısı:** Denetlenen finansal tablo ve raporların kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun olduğu durumlarda verilir.

**Sınırlı (sınırlandırılmış) Olumlu Görüş Yazısı:** Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir.

**Olumsuz Görüş Yazısı:** Denetlenen finansal tablo ve raporların kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun olmadığı durumlarda verilir.

Hazırlanacak bu görüş yazılarının içeriği hakkında maddede bazı ilkeler belirtildiği gibi, KGK tarafından saptanacak esaslara da yollama yapılmıştır.

#### **2.6.3.3.6. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu**

Eski TTK'de sadece tek fıkradan oluşan bir madde ile (Eski TTK 358) düzenlenen denetçinin sır saklama yükümlülüğü, kanunda hesap denetçisinin yanı sıra özel denetçiyi, bunların yardımcıları ile (bağımsız denetim şirketinin) denetleme yapılmasına yardımcı olan temsilcilerini de kapsayacak bir içerikte ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sırasında maddede ayrıca sayılan "işlem denetçisi" terimi kaldırıldığı gibi, artık 6102 Sayılı TTK 400/1'de yapılan yeni "denetçi" tanımına dâhil olduğu gerekçesiyle "bağımsız denetleme kuruluşu" terimi de fıkra metninden çıkarılmıştır.

Nitekim anılan tüm bu kişiler denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü tutulmuş, özellikle faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmaları yasaklanmıştır. Bu yükümlülüğü kasten veya ihmal ile ihlal edenler, şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı müteselsilen sorumlu olacaklardır (6102 Sayılı TTK 404/1). Ayrıca denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü, bu şirketin yönetim kurulu üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir (6102 Sayılı TTK 404/3). 6335 sayılı Kanun ile bu fıkraya da müdahale edilmiş ve 660 sayılı KHK'ya uyum sağlamak amacıyla ve 6102 Sayılı TTK 400/1'de yapılan değişikliğe paralel olarak "bağımsız denetleme kuruluşu"



yerine "bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketi" ifadesine yer verilmiş, ne var ki bu arada fıkranın ilerleyen satırlarındaki "kurum" kelimesinin ise son tercihe paralel bir şekilde "şirket" olarak değiştirilmesi ihmal edilmiştir (Kendigelen 2012: 302).

6102 Sayılı TTK 404/1'de öngörülen dürüstlük, tarafsızlık ve sır saklama yükümünün ihlaline yönelik sorumluluk bakımından bir ayırım yapılmış ve zarara ihmalleriyle sebebiyet verenlerin ödeyeceği tazminata, her bir denetim için bir üst sınır getirilmiştir (Bu sınır her bir denetim için yüzbin Türk Lirası, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler bakımından ise üçyüzbin Türk Lirasıdır). Zarara kasten sebebiyet verenlerin bu sınırlamadan yararlanmaları mümkün değildir (6102 Sayılı TTK 404/2). Ayrıca bu maddede öngörülen tazmin yükümlülüğünün sözleşme ile kaldırılması veya daraltılması da yasaklanmıştır (6102 Sayılı TTK 404/4). Nihayet bu maddeye dayalı tazminat talep hakkı da, eylemin suç olmasından kaynaklanan genişletilmiş dava zamanaşımı bir yana, rapor tarihinden itibaren işleyecek beş yıllık bir zamanaşımı süresine tabi tutulmuştur (6102 Sayılı TTK 404/5).

Maddenin içeriğinde sır saklama yükümünün yanı sıra, dürüst ve tarafsız davranma yükümüne aykırılığın da bir tazminat sorumluluğuna yol açacağı açıkça hükme bağlandığından, sadece sır saklama yükümünden söz eden kenar başlık eksiktir ve hükmü tam olarak kapsamamaktadır (Kendigelen 2012: 302-303).

#### **2.6.3.3.7. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları**

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporlarına ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinde karar verir. Karar kesindir (6102 Sayılı TTK 405/1). Dava giderlerinin borçlusu şirkettir (6102 Sayılı TTK 405/2).

#### **2.6.3.3.8. Topluluk İlişkileri için Özel Denetçi Denetimi**

Denetlemeyle ilgili bölümün son maddesinde, bazı hâllerde topluluk ilişkilerini incelemek üzere bir özel denetçi atanması gerektiği hükme bağlanmıştır. Nitekim şu iki durumda özel denetçi atanması talep edilebilir:

- Denetçinin, şirketin hâkim şirket veya topluluğa dâhil diğer bağlı şirketlerle olan ilişkileri hakkında sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazması.

- Yönetim kurulunun, topluluk tarafından hâkimiyetin hukuka aykırı kullanılması (TTK 202) yoluyla bağlı şirketin kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklaması.

İşte bu iki olasılıktan birinin varlığı halinde her pay sahibi, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, şirketin hâkim şirket veya topluluğa dâhil diğer bağlı şirketlerle olan ilişkilerini incelemek üzere bir özel denetçi atanmasını talep edebilir.

Maddenin (a) bendi, gerekçede de hatalı bir şekilde genel kurulun özel denetçi atanmasına yönelik talebi reddedemeyeceğinden söz edilmiştir. Oysa madde metninde özel denetçi atamakla yetkili kılınan makam genel kurul değil, mahkemedir (Kendigelen 2012: 304).

#### **2.6.3.3.9. İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilk halinde, bağımsız denetim zorunluluğu yanında şirket kuruluşu, sermaye artırımı, sermaye azaltımı, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi işlemlerin işlem denetimine tabi tutulması da şart koşulmuş idi. Bu denetimi yapacak olan kişi ve kuruluşlar ise işlem denetçisi olarak adlandırılmaktaydı. Kanuna göre bağımsız denetleme kuruluşları, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler işlem denetçisi olabiliyordu. Bağımsız denetleme kuruluşları, ölçeklerine bakmaksızın, bütün sermaye şirketlerinin (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) işlem denetimlerini gerçekleştirebilecekti. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri ise, bir ya da birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri işlem denetçisi olarak seçebilecekti.

Kanunun ilk halinde işlem denetimine tabi konular ise şu şekilde belirlenmişti:

- Birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- Tasfiye hâlindeki bir şirketin birleşmeye katılmasının denetlenmesi,
- Sermayenin kaybı veya borca batıklık hâlinde birleşmeye katılmanın denetlenmesi,
- Bölünme sözleşmesinin ve bölünme plânının denetlenmesi,

- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- Komandit şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi,
- Anonim ve limited şirketlerin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- Sermaye artırımının denetlenmesi,
- Menkul kıymet ihracının denetlenmesi,
- İç kaynaklardan yapılan sermaye artırımının denetlenmesi,
- şarta bağlı sermaye artırımının denetlenmesi,
- Esas sermayenin azaltılmasının denetlenmesi,
- Limited şirketlerde ek ödemelerin iadesinin denetlenmesi,
- Limited şirketlerde ayrılma akçesinin denetlenmesi.

İşte 6102 Sayılı TTK'nin ilk halinde öngörölen bu işlem denetimi, şirketlere ilave maliyet getireceği gerekçesiyle kaldırıldı. Bu amaçla, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun işlem denetimini zorunlu kılan maddelerinde değişikliğe gidildi, bazı maddeleri (md.148, md.170, md.187, md.351, md.458, md.469) ise yürürlükten kaldırıldı.

Yani, yeni dönemde işlem denetimi diye bir denetim söz konusu olmayacaktır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Kanununun 210. maddesinin kendisine verdiği yetki çerçevesinde kaldırılan bazı işlem denetimi konularına ilişkin ilave şartlar getirip getirmeyeceğini ise zaman gösterecektir. Zira eski TTK'ye göre sermaye artırımında Bakanlık YMM ve SMMM tasdik raporu arıyordu, sermaye azaltımın da ise bilirkişi raporu gerekiyordu. Oysa işlem denetiminin kaldırılması ile birlikte, bu konularda herhangi bir rapor istenmesi de söz konusu olmayacaktır. Bu hususun uygulamada aksaklıklara yol açıp açmayacağını zaman içerisinde görölecektir (Altaş 2012: 49).

## **2.7. Bağımsız Denetimin Kalitesi ve Bağımsız Denetim Kalitesinde İç Denetim ve Kurumsal Yönetimin Önemi**

Kalite; en genel anlamıyla müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürölmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracıdır. Bu çerçevede denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki i süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip

olması anlamına gelmektedir. Literatürde denetimin kalitesini ölçmeye yönelik kesin bir ölçü olmamakla birlikte genellikle başvuru ölçütleri ikiye ayrılmaktadır. Bunlar denetim sürecinin kalitesine ve denetimin sonuçlarına ilişkin ölçütlerdir. Denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler; denetim sürecinde yapılan çalışmaların güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla gerek denetim firmaları gerekse denetçiler için düzenlenmiş olan meslek standartlarıdır. Denetim sonuçları ile ilgili ölçüt olarak ise mali tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güven derecesi dikkate alınmaktadır (Acar ve Senal 2011: 35).

Yatırımcıların, finansal piyasalara olan güvenini sağlanması hususunda, denetim mesleği ve bağımsız denetçinin varlığı büyük önem taşımaktadır. Piyasaların etkin çalışması, bağımsız denetim mekanizmasının kalitesine bağlıdır. Son on yılda yaşanan finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili gelişmeler, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumların bağımsız denetimle ilgili çalışmalarını hızlandırmıştır. Finansal bilginin güvenilirliğini arttırmak için bağımsız denetimin kalitesi ön plana çıkmıştır. Bu duruma paralel olarak bağımsız denetim amaçları ve bağımsız denetim sürecin de değişimler yaşanmıştır (Esendemir 2011: 3902).

Bağımsız denetimin kaliteli olması genel kabul görmüş denetim standartlarına ve bunlara ilişkin açıklamalara, kalite kontrol standartlarına, mesleki ahlak kurallarına ve yasalara uyulması ile sağlanır (Altıntaş 2011: 86).

Bağımsız denetim kalitesinde, iç denetim ya da bununla bağlantılı olarak iç kontrol sisteminin doğru işlemesi ve kurumsal yönetim oldukça önemli unsurlardır.

İç kontrol sistemi; işletme yönetimi, kurumsal yönetim, bağımsız denetim ve denetçi açısından önemli bir kavramdır. Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkilerini bu hususlar çerçevesinde değerlendirmek gereklidir (Atmaca 2012: 199).

Muhasebe skandallarının ortaya çıkmasında en önemli nedenlerinin başında işletmelerin zayıf bir iç kontrol yapısına sahip olmaları gelmektedir. Zayıf veya etkin işlemeyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde finansal kayıpların, suistimallerin ve hilelerin olma olasılığı çok yüksektir. Bu tür olaylar işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı biçimde sürdürebilmesini engellemektedir. Bu durumu önlemede ve işletmenin kurumsal yapısının gelişiminde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi kritik öneme sahiptir (Atmaca 2012: 202).

Kurumsal yönetim literatüründe; bağımsız denetim, iç kontrol ve yönetim olmak üzere üç mekanizma vardır. Bu kapsamda örneğin, Parmalat vakası, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını ve iç kontrolün önemini gösteren ilginç bir kurumsal yönetim skandalı örneğidir. Parmalat gibi konsantre sahiplik (yönetim belirli bir grupta) olan şirketler ile Enron ve Worldcom gibi farklılaştırılmış sahiplik olan şirketlerde yaşanan finansal krizler arasında farklılık vardır. Enron ve Worldcom’da, şirket yöneticileri geliri manipüle etmişler ve hisse fiyatının, tahvil fiyatından elde edilen kazancın ve elde tutulan opsiyonların şişirilmesi yolu ile gerçekleştirilen muhasebe hileleri yapmışlardır. Parmalat’ta ise aile üyesi olan hissedarlar şirket kaynaklarını istismak etmişlerdir (Göçen 2010: 107).

Organizasyonlar kurumsal yönetimin bir parçası olarak iç denetim mekanizmasını desteklemeli; hissedarların şirkete dava açma ve yöneticilerin de temel kurumsal yönetim ilkeleri hakkında söz söyleme haklarının verilmesi yolu ile hissedarlar ve yöneticiler güçlendirilmeli; hissedarların oy kullanma hakları arttırılmalı; ilişkili firma işlemleri şeffafla belgelenecek bağımsız denetçiye sunulmalı; iyi tasarlanmış muhasebe standartları ve bağımsız iç ve dış denetim fonksiyonu güçlendirilmeli ve kamu düzenlemeleri geliştirilmelidir (Göçen 2010: 124).

İç denetim ve bağımsız denetim koordineli bir şekilde uygulanması gereken denetimlerdir. Bir başka ifadeyle, iç kontrol ile yatırımcılara, finansörlere ve diğer kullanıcılara güvenilir finansal rapor hazırlanmasını sağlamak, şirketin hedeflerinin gerçekleştirilmesi için kaynakların etkin ve verimli olarak kullanıldığına dair operasyonel kontrollerin yapılması ve operasyonların ve mali tablonun kanun ve düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimlerinin yapılması temel husus iken; bağımsız denetim ise işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgelerin denetimin yapılması ve değerlendirilmesini dikkate almaktadır. Böylece etkin bir iç ve dış denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesini sağlayan önemli bir araç olmaktadır.

Kurumsal yönetimin eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri de, esasen iç ve dış denetimin sağlamayı hedeflediği kontrol mekanizmasını destekleyici niteliktedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin doğru ve etkili olarak uygulanabilmesi için iç denetim ile bağımsız denetim uygulamalarının işbirliğine ihtiyaç vardır. Bu işbirliğinin getireceği yararlar arasında şunlar sayılabilir (Güler 2011: 105 ):

- Her birimin kendi denetim rolünü ve ihtiyacını daha net biçimde anlamasına dayalı daha etkili denetim,
- Denetlenenin coğrafi bölge itibariyle dağılımını giderecek şekilde en aza indirgenmiş denetim iş yükü,
- Denetim çabasına ve nihayetinde yönetime daha yararlı tavsiyelerde bulunmaya daha fazla odaklanacak biçimde organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklerin farkında olan bir diyalog,
- Ortak planlama ve ihtiyaçları iletme esasına dayalı daha iyi koordine edilmiş iç ve bağımsız denetim faaliyeti,
- Her iki grubun geleceğe ilişkin kendi planları ve programları ve diğer grubun çalışmasının ortaya koyduğu sonuçlar hakkında daha iyi bilgi edinmesi.
- Hem iç hem de bağımsız denetçilerin diğerlerinin çalışmasından yararlanacağı genişletilmiş denetim alanı,
- Daha zengin ve daha esnek bir beceriler setinden her iki tarafın da yararlanma fırsatı.

Bütün bu faydalar denetimin etkinliğini pekiştirir ve kurumsal yönetim ilkelerinin daha yüksek kalitede gerçekleşmesi için üst yönetime yardımcı olur.

İç ve dış denetim arasındaki farklılıklar aşağıda Tablo: 2.3'de şöyle özetlenmiştir (Akpınar 2010: 189):

**Tablo 2.3 İç Denetçi ile Dış Denetçinin Karşılaştırılması**

| <b>NİTELİKLER</b>                       | <b>İÇ DENETÇİ</b>  | <b>DIŞ DENETÇİ</b>   |
|---|--|--|
| <b>Görevlendirme</b>                    | İşletme yönetimi tarafından atanır, işletmenin çalışanıdır.  | Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar.  |
| <b>Amaç</b>                             | İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.  | Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişiler.   |
| <b>Görev Kapsamı</b>                    | Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.          | Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır. |
| <b>Lisanslama</b>                       | Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı İç Denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.         | Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise SMMM veya YMM olması gerekmektedir.  |
| <b>Hataların Bulunması ve Önlenmesi</b> | İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir. | Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.  |
| <b>Sorumluluk</b>                       | Yönetim kuruluna   | Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.   |
| <b>Bağımsızlık Derecesi</b>             | Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.           | Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.   |
| <b>Çalışma Zamanı</b>                   | Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.  | Denetim türlerine göre değişmekle beraber, genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.   |
| <b>Çalışmaların Ayrıntı Derecesi</b>    | İşletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yapar.  |  |

Ayrıca, etkin bir iç denetim ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri ile hareket eden bir anlayışın işletmelerde yerleşmesi ile de bağımsız denetimin kalitesinin artmasının ve bağımsız denetim sonucunda işletme ilgililerine daha şeffaf, tarafsız bilgi ulaştırılmasının da önü açılmış olacaktır.

## **2.8. İşletmelerde Güvenilir Finansal Raporlama ile Bağımsız Denetim, Kurumsal Yönetim İlişkisi**

Finansal tablolar, işletme faaliyetlerinin sayısal sonuçlarıdır. Bu bakımdan karar almanın temelini oluştururlar. Finansal bilgilere ve bunun temelini oluşturan finansal tablolara dayalı olmayan bir karar verme modeli düşünülemez. İşletmenin, faaliyet, yatırım ve finansman kararlarının tümünde finansal tablolar bulunmaktadır. Ülkemizde, finansal tabloların hazırlanmasında birçok düzenleme etkili olmaktadır. Bunlardan en önemlisi Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarıdır (TMS/TFRS). Her işletmenin vergiye tabi olması ve vergi mevzuatındaki yaptırımların çok ağır olması,

finansal tabloların hazırlanmasında, vergi mevzuatını hâkim kılmaktadır. Ancak, gerek ülkelerimizin ve gerekse işletmelerimizin uluslararası entegrasyonu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek önem kazanmasına yol açmaktadır. Dünya genelinde karşılaştırılabilir tablolara olan ihtiyaç, uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru başlayan süreci hızlandırmaktadır (Karapınar ve Zaif 2013: V).

Finansal tabloların denetimi sonrası hazırlanan rapor, denetim faaliyetinin mihenk noktasını oluşturmakta ve finansal tabloların sunumunda zincirleme şekilde birbiriyle bağlantılı üç farklı grubun sorumlulukları üzerine hazırlanmaktadır. Bu gruplar işletmenin mali tablolarını hazırlamaktan sorumlu işletme yönetimi, finansal tabloların doğruluğunu ve geçerliliğini sağlamakla görevli denetim kurulları ve nihayetinde söz konusu tabloların doğru ve gerçeğe uygun şekilde hazırlandığı yolunda 3. kişilere makul bir güvence vermeye çalışan bağımsız denetçilerdir. İşletmeye ait finansal tabloların hazırlanmasında birincil derecede sorumlu olan kimse işletme yönetimidir. Finansal tablolar aynı zamanda işletme yönetiminin firmanın faaliyet sonuçları ve mali konumuna ilişkin savlarını (iddia) oluşturur (Yumuşak 2012: 22-23).

İşletmelerin ekonomik ve finansal durumu ile ilgili olarak üçüncü şahıslarla iletişim kurmasının temel aracı olan finansal tabloların doğru ve zamanlı olarak yayımlanması, kamuoyu ve özellikle yatırımcılar açısından büyük önem arz etmektedir. Finansal tablolar çoğu zaman işletmelerin bu işle iştigal eden departmanları tarafından hazırlanıp sunulduğu için, diğer birimler, özellikle de karar alıcı konumunda bulunan üst düzey işletme yöneticileri de finansal tabloların tam doğrulukla ve zamanlama ile hazırlanmış olduğundan emin olmak isterler. Finansal tablo denetimi bu ihtiyaç sonucu ortaya çıkmakta ve finansal tabloların kullanıcılara sunulmadan önce doğruluğunun ve standartlara uygunluğunun test edilmesi, hem işletme içi kullanım açısından, hem de yatırımcılar açısından finansal tablolara bir güvence sağlamaktadır. Denetimden geçmiş finansal tablolar, kullanıcılar nezdinde daha güvenilir ve üzerinde karar alınabilir tablolar olmakta ve bu anlamda denetim mekanizmasının kamuoyu nezdinde güvenilir bir yerde konumlanması oldukça önem arz etmektedir. Zira denetçilerin denetim faaliyetleri bir anlamda kamu adına yapılmış olmakta, denetlenmiş finansal tablolar kamuoyunca doğru kabul edilmekte ve karar alıcıları yönlendirmektedir (Durak 2013: 85).

Şirketler devamlılıklarını sürdürebilmek, faaliyetlerini yürütebilmek için yeterli sermayeye sahip olmak zorundadırlar. Günümüzde gerekli kaynakların temin edilme



imkânları uluslararası boyutlarda ortaya çıkmıştır. Yatırımcılar ellerindeki fonları şirketlere yatırmadan önce şirket hakkında doğru, dürüst ve güvenilir bilgiler talep ederler. Şirketler kendileri hakkında bilgileri finansal raporlama ile kamuoyuna açıklarlar. Yatırımcıların finansal raporlama araçlarına olan güvenleri kazanıldığı zaman, daha düşük maliyetli ve istenilen tutarda kaynak temin edilebilecektir. Finansal raporlama araçlarının ilgili şirket hakkında sağlam, doğru, kanıtlanabilir, tarafsız bilgileri yansıtması gerekir (Arı 2008: 43).

Güvenilir finansal raporlama; finansal tabloların önemlilik kavramı gözetilerek genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ve dış amaçlar için oluşturulan yasal düzenlemelere uygun hazırlanmasını ifade etmektedir. İç kontrolün amaçlarından biri, işletmede güvenilir finansal raporların oluşturulmasıdır. ABD’de Sarbanes Oxley Act ile birlikte Sermaye Piyasası Kuruluna kayıtlı şirketlerde üst yönetimin (özellikle genel müdür ve mali işlerden sorumlu müdür) “Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrolün Güvenilirliği Raporu” (Internal Control Over Financial Reporting - ICFR) düzenlemesi, yıllık faaliyet raporunun ve finansal tabloların eki olarak kamuoyuna açıklanması zorunluluğunu getirmiştir. Ayrıca söz konusu ICFR raporunun bağımsız denetimden geçirilmesi de şarttır (Uzay ve Gönen 2012: 44-45).

SPK düzenlemelerinde, finansal raporlama ve ilgili iç kontrollere ilişkin yararlı isteklerde bulunulmakla birlikte ICFR ve denetimini ön görmemektedir. 6102 Sayılı TTK’nin, finansal tablo denetimi yanında faaliyet raporu denetimini de getirmesi Türkiye’de bağımsız denetimin geldiği aşama açısından sevindirici bir durumdur. Ancak 6102 Sayılı TTK’de ve Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” düzenlemelerinde, SOA ve J-SOX (SOA’nın Japon versiyonu)’da öngörüldüğü gibi halka açık şirketlerin ICFR hazırlamaları ve bu raporların denetimi henüz düzenlenmemiştir. Türkiye’de TTK’nin ikincil düzenlemeleri kapsamında özellikle halka açık şirketlerin ve/veya Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin düzenli olarak (3 ayda bir) ICFR düzenlemesi ve bunların bağımsız denetimden geçirilmesi sorumluluğu getirilmelidir. Böylece halka açık şirketlerin ortakları ve yatırımcıları daha güvenilir finansal tablolara kavuşacak ve şirketlerin finansal raporlama ve iç kontrol sistemleri daha etkin hale gelecektir (Uzay ve Gönen 2012: 59-60).

Kurumsal yönetim de; iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğini sağlamak bağımsız denetim fonksiyonlarının etkinliğini ve güvenilirliğini desteklemek; finansal

raporların kullanılabilirliği, kalitesi, şeffaflığı ve güvenilirliğini arttırmak gibi fonksiyonları yerine getirerek finansal raporlamanın güvenilirliğini arttırmaktadır. (Rezaee 2005: 290).

Finansal raporlamanın güvenilirliği ile şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları arasında bir bağlantı olduğu konu ile ilgili yapılan bilimsel araştırmalar incelendiğinde yadsınamaz bir gerçektir. 1990'lı yıllar sonrasında ortaya çıkan muhasebe skandalları ile güven kaybına uğrayan finansal raporlamaya güvenin yeniden inşa edilebilmesi için etkin kurumsal yönetim uygulamalarının gerçekleşmesi gereklidir. A.B.D.'de 2002 yılında yürürlüğe girmiş olan SOA Yasası başta olmak üzere, uluslararası düzeyde kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Bağımsız denetim finansal raporlamaya güvenilirlik kazandırmak açısından en önemli safhalardan birini oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim açısından, bağımsız denetimin amacı, mali tabloların önemli düzeylerdeki hata hile ve yanlışlıklardan arındırıldığı konusunda yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlara makul bir güvence sağlamaktır. Şirket dışındakilere finansal tablolar aracılığıyla önemli ölçüde doğru bilgi akışını sağlayarak; işletme yönetimi ile diğer paydaşlar özellikle ortaklar arasında olan bilgi asimetrisinin ortadan kaldırılmasına katkı sağlayarak asıl-vekil çıkar çatışması sorunun çözümünde de etkili rol oynarlar (Arı 2008: 62-63).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere; finansal raporlamada güvenilirliğin sağlanması, başta işletmelerin sürekliliğinin sağlanması açısından büyük önem taşımakla birlikte; ancak; etkin ve küresel kurumsal yönetim uygulamalarının dikkate alınması ve bu uygulamaların genel kabul görmüş bağımsız denetim uygulamaları ile yoğrulması sonucunda mümkün olabilecektir. Güvenilirliği sağlanmış finansal raporlar ise başta işletme olmak üzere, tüm işletme ile ilgili taraflara pozitif katkı sağlayacaktır.

## **2.9. Kurumsal Yönetim Sürecinde Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatmanın Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Önemi**

Kurumsal yönetim; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birisinin yok olması durumunda, kurumsal yönetimden söz edilemez. Bu ilkelerin var olması da iç kontrol sisteminin etkin olmasına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmedeki faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın oluşmasını sağlar. Diğer bir ifadeyle, iç kontrol sistemi yaratmış olduğu ortamlarla muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlarken, aynı zamanda da

işletme çalışanlarının motivasyonunu ve işletmenin karşılaşılabileceği riskleri tanımlar ve bu risklere karşı alınabilecek önlemleri belirler (Usul, Titiz ve Ateş 2011: 48).

Şeffaflık, hesap verebilirlik, adil olabilmek ve sorumluluk esaslarına dayalı olan kurumsal yönetim anlayışı, SPK ilkelerinin benimsenmesiyle ve TTK ilgili maddelerin yasalaşmasıyla Türk Hukuku'nda önemli bir yer edinmiştir. Bu anlayışın yerleşmesinde, yönetim kuruluna ve bağımsız denetim kuruluşlarına önemli görevler düşmektedir. Kuşkusuz ki, kurumsal yönetim ilkesinin gerçek anlamda uygulanıp uygulanmadığı bağımsız denetim kuruluşunun yaptığı çalışma ve piyasa disipliniyle ilgili diğer kurumların kararları sonucunda ortaya çıkacaktır (Kutukız ve Öncü 2009: 133).

Sürekliliği benimsemiş, şirketle ilgili bütün tarafların çıkarlarını gözeten ve ortak noktalarda buluşturan, sosyal sorumluluğu taşıyan bütün şirketlerin; ulusal ve uluslararası düzeydeki denetim standartları özellikle bağımsız dış denetim, muhasebe standartları, finansal raporlama ve diğer standartlardaki gelişmeler doğrultusunda kurumsal yönetim tarzını benimsemeleri ve organizasyonlarında uygulamaları kurumsal yönetim ilkeleri açısından kaçınılmaz olmuştur (Kutukız ve Öncü 2009: 138).

Şirketler hem pay sahiplerine hem de işletme ile ilgili diğer kişi ve kurumlara, finansal ve finansal olmayan bilgileri sunmakla yükümlüdürler. İlgililere sunulan bilgilerin açık, kolay anlaşılabilir ve erişilebilir olmaları son derece önemlidir. Bu nedenle şirketler, yatırımcıların güvenini elde etmek ve koruyabilmek amacıyla kurumsal yönetim anlayışı şartlarını oluşturmak ve geliştirmek durumundadırlar. Şeffaflığın ve kamuyu aydınlatmanın geliştirilmesi ekonominin her kesimini ilgilendirdiğinden kurumsal yönetim anlayışında en temel noktalardır.

Kurumsal yönetim ile amaçlanan şirketlerin sürdürülebilirliği ancak şeffaflık ilkesinin benimsenmesi ve kurulması ile sağlanabilir. Şeffaflık, uluslararası standartlarda kurumsal raporlama ve bağımsız denetim ile mümkün kılınabilir (Pamukçu 2011: 134).

Finansal raporlama kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması açısından iyi bir araç olarak kullanılabilir. Kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesinin hayata geçirilebilmesi için belli dönemlerde şirket faaliyetleri hakkında kamuoyunun aydınlatılması gerekir ki bu finansal raporlama ile sağlanabilir. Yine şeffaflık ilkesi gereği şirketin performans ve strateji beklentilerinin paydaşlar ile paylaşılması finansal raporlama araçları ile sağlanabilmektedir (Arı 2008: 50). Finansal raporlama ile ilgili tüm gruplar doğru bilgilendirildiği takdirde hem kurum içi hem de kurum dışı çıkar çatışmaları

önlenmiş ve azınlık haklarının korunması da sağlanmış olur. Şirket içindeki bilgi akış süreçlerinin iyi organize edilmiş olması, bu süreçlerin sonucunda oluşan finansal raporların da sağlıklı olmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetim sistemi kurulmuş ve kurumsal yönetim ilkeleri benimsenmiş şirketlerde bunu gerçekleştirmek çok daha kolay olacaktır (Pamukçu 2011: 139).

İşletme ile ilgili taraflar, işletmenin finansal ve hukuki durumu ile ilgili olarak tarafsız, doğru ve güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar. Eğer finansal tablolar bu güveni sağlamak üzere bağımsız denetimden geçmemiş ise (Acar, Aktürk ve Çoşkun 2012: 122);

- Finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olabileceği için bazı kesimler haksız ve kasıtlı menfaat elde edecek ve kurumsal yönetimin *eşitlik* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Özellikle aile işletmelerinde çeşitli taraflar arasında çıkar çatışmaları yaşanması muhtemeldir. Bunu en aza indirmek noktasında bağımsız denetimin tarafsızlığına güvenilmelidir. Çünkü bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun denetimini üstlenmektedir.

- Finansal ve finansal olmayan bilgiler, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir şekilde sunulmayabileceğinden kurumsal yönetimin *şeffaflık* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Bilgiler ilgili taraflar ile şeffaf bir şekilde paylaşılmadığında işletmedeki nisbi payı küçük pay sahiplerinin yönetimdeki etkilerinin azalması söz konusu olabilir. Bağımsız denetim, işletme ile ilgili tarafların, finansal bilgilere rahatlıkla ve güvenilir bir şekilde ulaşmasını sağlayacaktır. İşletmenin yönetim kurulunun, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu gecikmeksizin denetçiye verme yükümlülüğü vardır.

- Yapılan yanlış uygulamalar neticesinde pay sahiplerine hesap vermek zorlaşacağından kurumsal yönetimin *hesap verilebilirlik* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Girişimcinin diğer pay sahiplerine hesap verecek olması yani yanlış uygulamaların bağımsız denetim tarafından ortaya çıkarılacağını bilmesi, girişimciyi keyfi uygulamalardan uzak tutacaktır. Ayrıca işletmenin pay senetleri borsada işlem görmesi durumunda ise riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin olarak da bir komite oluşturulur. Bu komite yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder ve çareleri gösterir. Rapor aynı zamanda denetçiye de yollanır.

- Faaliyetlerin bir kısmı mevzuata uygun olmayabileceğinden kurumsal yönetimin *sorumluluk* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Bağımsız denetim sonucu ortaya çıkacak olumsuz durum, girişimcinin (kurucu patron) arzulayacağı bir durum olmayacağından ve kendisinin bütün mevzuatı takip edemeyeceğinden dolayı merkeziyetçi bir yönetimden uzaklaşarak yetki devrine yanaşması ve hatta işletmedeki yönetim organizasyon şemasının daha net bir şekilde oluşmasına vesile olacaktır.

### **2.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirilmesi**

Son yıllarda dünyada yaşanan önemli ekonomik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle ekonomilerde sınırlar ortadan kalkmaktadır ve böylece işletmelerin yoğun bir rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmeleri kaçınılmaz olmaktadır. Bunun yanı sıra teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin sağladığı olanaklar işletmeler açısından yeni fırsatlar da yaratmaktadır. Tüm bu gelişmeler olurken hukuki yapının da bu süreçleri desteklemesi ve gelişmenin önünü açması gerekmektedir.

Bu bağlamda hazırlanan ve kabul edilen 6102 sayılı TTK, Türk Ticari hayatına birçok yenilik getirmekte, çağın gereği olan birçok gelişme için hukuki bir altyapı hazırlamaktadır. 6102 Sayılı TTK'de özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, denetim ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler, şirketlerin kurumsal gelişimine önemli ölçüde katkıda bulunacağı gibi, yatırım ortamının güvenli ve şeffaf olmasına da imkan tanıyacaktır. Fakat büyük beklentilerle hazırlanan kanun, ilk çıktığı günden itibaren de kamuoyunun gündeminden düşmemiş ve sürekli tartışma konusu olmuştur.

2008 yılında başlayan finansal krizin etkilerinin halen devam etmesi ve ülke içinden yapılan itirazlarında etkisiyle 6102 sayılı TTK'de daha önceki başlıklarda da ayrıntılı olarak verildiği gibi çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Değişikliğe gidilen konulardan birisi de bağımsız denetimdir. İlk çıktığında tüm sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamındaydı. Fakat sonrasında kapsamın belirlenmesi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Belirtmek gerekir ki, kapsamı daralacak dahi olsa bağımsız denetimin 6102 Sayılı TTK ile eskiye nazaran daha çok işletmeyi ilgilendireceği açıktır. Bu adım geniş manada, dünya piyasaları ile entegrasyon, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, kamuoyunun tarafsız, doğru ve güvenilir bilgilerle aydınlatılması, tüm tarafların haklarının korunması, kurumsal

yönetim desteklenmesi ve dolayısıyla ülkenin ekonomik kalkınması açısından oldukça önemlidir.

Dar kapsamda düşünüldüğünde bağımsız denetimin, aile işletmelerinde değişen dünya koşullarına uyum noktasında oluşan sorunların aşılmasında destekleyici bir unsur olarak görülebileceği düşünülmektedir. Çünkü aile işletmelerinde değişime direnen bir yapının olduğu ve ancak dışarıdan gelen zorlamalar ile değişime yönelebildiği görülmektedir. Bu çerçevede, çağın gereklerine uygun bir yönetim yaklaşımı olan kurumsal yönetim ile örtüşen bir uygulama olarak bağımsız denetimi, işletmelerin yönetim kurullarının ve özellikle girişimcinin bir mecburiyet değil fırsat olarak görmesi gerekmektedir (Acar, Aktürk ve Çoşkun 2012: 123).

Çalışmanın iki bölümünde de ifade edilen açıklamaları genel olarak değerlendirdiğimizde özetle şunlar söylenebilir:

- Bağımsız denetim uygulamaları; işletmeler, işletme ilgilileri ve ekonomi açısından sağladığı faydalar ile günümüzde son derece büyük öneme sahiptir ve önümüzdeki dönemlerde de bu önemin artarak devam etmesi beklenmektedir.

- Bağımsız denetim konusunda dünya uygulamalarına paralel olarak, ülkemizde de yıllar itibariyle önemli düzenlemeler gerçekleşmiştir. Kuşkusuz ki son düzenlemelerden biri olan 6102 sayılı TTK, bağımsız denetim konusunda bir dönüm noktası olmuştur. Ancak kısa vadede yaşanabilecek problemleri önlemek amacıyla kanunda bazı değişikliklere gidilse de; orta ve uzun vadede bağımsız denetimin kapsamının daha da genişleyeceği ve etkinliğinin her geçen gün artacağı düşünülmektedir.

- İşletmelerin tarafsızlığı, şeffaflığı ve etkin bir iç kontrol sistemi ile yönetilmesi açısından ve kamuyu doğru bilgilendiren, güvenilir finansal raporlamanın sağlanmasında son derece önemli olan kurumsal yönetim uygulamalarının da önemi 6102 Sayılı TTK ile artmıştır. 6102 Sayılı TTK genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri olan adillik, sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda hazırlanmıştır. 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilkelerinin ve uygulamalarının işlerliğinin artacağı düşünülmektedir.

- Önceki başlıklarda da ayrıntılı açıklandığı gibi kurumsal yönetim uygulamaları ve ilkeleri ile bağımsız denetim arasında da son derece önemli ilişkiler mevcuttur. İşletmelerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile yönetilmesi sonucu elde edebileceği başarılar

ancak etkin bağımsız denetim uygulamaları ile mümkündür. Kurumsal yönetim uygulamaları ve bu uygulamaların bağımsız denetimle bütünleşmesi; işletmelerin hayatiyetlerinin devamlılığı, global normları yakalamaları, yine işletme ile ilgili kesimlerin doğru, tarafsız, güvenilir bilgilere ulaşmaları açısından son derece önemlidir.

- Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim mekanizmalarının sağlıklı işlenmesi için bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında eğitimler verecek olan üniversitelere, meslek odalarına ve bağımsız denetime tabi olsun olmasın tüm işletmelere önemli görevler düşmektedir. Mevcut uygulamaların birbiriyle eşgüdümlü hale getirilmesi ve çok başlılığın ortadan kaldırılması açısından 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ve bu şekilde işletmeler açısından bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanması da son derece önemli diğer bir husustur.

Yukarıdaki maddelerden yola çıkarak son bir genel değerlendirme yapıldığında şunlar ifade edilebilir: Kurumsal yönetim uygulamalarının ülkemizde 6102 Sayılı TTK ile önemi, bilinirliği ve başarı şansının arttığı ve işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarına olan geçişinin hızla ve önemle gerçekleşmesi yönünde beklentilerin yoğunlaştığı söylenebilir. Yine 6102 Sayılı TTK’nin işlerlik kazandıracağını düşündüğümüz ülkemizdeki kurumsal yönetim uygulamalarının, bağımsız denetim açısından değerlendirilmesinin de son derece önemli olduğunu belirtmek gerekir. Kurumsal yönetim ve bağımsız denetim birbirinin etkileyen, iç içe geçmiş ve birlikte değerlendirildiğinde işletmeler ve ilgililer açısından önem arz eden kavramlardır. Ancak bu ikilinin başarısı da tabiki öncelikle doğru yasal düzenlemelerden geçmektedir.

İşte kanun, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim ilişkilerini açıklamak ve bu konularla ilgili Türkiye’nin mevcut durumu ve geleceği hakkında değerlendirmeler yapabilmek amacıyla çalışmanın üçüncü bölümünde, anket ve görüşme yöntemlerinden de yararlanılarak, bağımsız denetim kuruluşları üzerinde yapılan bir uygulamaya yer verilmiştir.

### BÖLÜM III

## KURUMSAL YÖNETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLİŞKİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Günümüz ekonomik koşullarında işletmeler için kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelen bağımsız denetimin ülkemizde nasıl yürütüldüğü, hangi örgütlenmenin bu konuda daha etkili olduğu, denetim sırasında hangi standartların ölçü olarak alındığı ve ülkemizdeki standartların denetim için yeterli olup olmadığı, uygulamada karşılaşılan sorunların denetim kuruluşları için ne derece önemli olduğu ve ülkemizdeki düzenlemelerin uluslararası düzenlemelerle uyumu konusunda meslek mensuplarının ne düşündükleri konuları, ülkemizde bağımsız denetim alanında son derece önemli ve güncel tartışma konularını oluşturmaktadır. Ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyacının artması bağımsız denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olmasına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin, kaynak talebinde buldukları işletmelerin kendilerinden talep ettiği finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri tam, doğru ve güvenilir olarak sunmaları gereklidir. Bu güvenilirliğin günümüz koşullarında sağlanması da ancak bağımsız denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır.

Özçelik, Şenol ve Aktürk'ün yaptıkları araştırmaya göre (2014: 70); meslek mensuplarına göre bağımsız denetimin faydaları; muhasebe bilgilerinin kalitesini artırılması, işletmelerin kurumsallaşmalarının geliştirilmesi, finansal tabloların güvenilirliğinin artması, işletmelerin kredibilitelerinin artması, tüm ortakların özellikle halka açık şirketler için küçük ortakların haklarının korunması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve “Bilgi için Muhasebe” anlayışının gelişmesine katkı sağlamak olarak sıralanmıştır. Aynı araştırmada, meslek mensuplarının görüşlerine göre bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler; bağımsız denetim alanındaki kuruluşların uyumlu çalışması, denetimcilerin uzman ekiplerden kurulması, VUK ile TMS/IFRS uyumunun artırılması, bağımsız



denetim şirketlerinin ücretleri, işletme sahip ve yöneticilerinin yaklaşımları, etik değerler, kanuni yaptırımlar ve KGK yaklaşımları olarak sıralanmıştır. Bu faktörler, ülkemizde bağımsız denetim sürecinden beklenen faydanın elde edilebilmesinde oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim uygulamalarının ülkemizde gerek işletmeler açısından gerekse işletme ilgilileri açısından başarılı olması ve bu alanda global normların yakalanması ise yapılan ve yapılacak olan yasal düzenlemelerin başarısına ve iyi kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi ve uygulanmasına bağlıdır. Bu konuda bağımsız denetimle ilgili olsun olmasın tüm işletmelere, üniversitelere, meslek odalarına kısaca işletme ile ilgili tüm taraflara önem görevler düşmektedir.

6102 Sayılı TTK'nin getirdiği yenilikler doğrultusunda ve ilerleyen zamanlarda yapılacak yeni yasal düzenlemelerle, bağımsız denetimin önemini kavrayan ve yerleştirilmek istenen kurumsal yönetimin yapıtaşları olan “şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik, sorumluluk” kavramlarını dikkate alarak kendilerini yeniden yapılandıracak olan şirketler; uluslararası piyasaların dilini konuşma ve küresel ekonomide etkin bir yer edinme fırsatı yakalayacaklardır. Bu düzenlemelerin, Türkiye'nin ticaret hayatını Uluslararası Standartlara kavuşturacağı ve dünya ile entegrasyon sürecine önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkileri incelenmiş, bu ilişkilerin bağımsız denetim açısından olumlu ve olumsuz yönleri, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin görüşleri de alınarak değerlendirilmiş; bağımsız denetimin Türkiye'deki giderek artan öneminin ve bu konuda yapılan değişikliklerin mevcut durumu nasıl etkilediği değerlendirilerek, gelecekte ne gibi sonuçların ortaya çıkabileceği araştırılmıştır.

### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim uygulamalarının 6102 Sayılı TTK ile kazandığı yeni boyutu açıklamak ve bu ilişkileri açıklarken, yine ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı ve tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinden hareketle ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla, bu konularla ilgili güncel gelişmelere ilişkin, bağımsız denetim kuruluşlarındaki farklı unvanlardaki denetçilerin bakış açıları ve farkındalıkları anket ve

görüşme yöntemlerinden yararlanılarak değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan analizler sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek, bağımsız denetimin gelişimi açısından yarar sağlayacak gelecekle ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Bu amaçları gerçekleştirmek için araştırma, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşları (1 Aralık 2014 itibariyle 135 adet)'ndaki farklı unvanlara sahip bağımsız denetçiler üzerinde konu ile ilgili anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, KGK tarafından yetkilendirilen İzmir ilindeki 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 adet bağımsız denetim kuruluşlarındaki en az 1 sorumlu ortak baş denetçi (YMM ağırlıklı) üzerinde de konu ile ilgili nitel araştırma kapsamında, görüşme yönteminden yararlanılmıştır.

### **3.2. Araştırmanın Önemi**

Kurumsal Yönetim ve bağımsız denetim konularında gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde birçok çalışma bulunmaktadır. Türkiye'de kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarındaki yaşanan olumsuzluklar yıllardır tartışma konusu olmaktadır. Ancak 6102 Sayılı TTK tüm bu tartışmalara yeni bir boyut kazandırmış ve kurumsal yönetim ve bağımsız denetim konularında yaşanan aksaklıklara somut çözümler getirmiştir. Kanunun kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanında getirdiği yeniliklerin etkilerinin ilerleyen zamanlarda ortaya çıkacağı bilinen bir gerçektir.

6102 Sayılı TTK'nin uygulanmaya başlaması ile Türkiye'de Kurumsal Yönetim ilkelerinin işlerlik kazanması ve böylelikle uluslararası denetim standartlarının uygulanması ve bağımsız denetim gibi konularda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu konularda kanunun getirdiği önemli değişiklikler yoğun tartışmalara yol açmıştır. Bunun sonucunda, 6335 Sayılı Kanun ile bazı değişiklikler yapılmıştır. 6102 Sayılı TTK ile ilgili tartışmaların uzun bir süre devam edeceği ve kanunun tam anlamıyla hedefine ulaşmasının ve işlerlik kazanmasının zaman alacağı düşünülmektedir.

Araştırma konusu olarak böyle bir konunun seçilmesinin gerekçeleri arasında, konunun son zamanlarda ülkemizde muhasebe ve finansman alanındaki önemli güncel tartışma konuları arasında yer alması ve konu ile ilgili bilgi veren birçok güncel makale ve bildiri olmakla birlikte; yeni bir konu olması sebebiyle henüz 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kurumsal yönetim, bağımsız denetim ilişkilerini açıklayan ve bu ilişkilerin gelecekteki yansımalarının neler olabileceğini ortaya koyan kapsamlı bir tez çalışmasının

olmaması, ayrıca; konunun gelecek dönemlerde Türkiye'nin Uluslararası Muhasebe ve Finansman alanında önemli bir noktaya gelmesi açısından son derece önemli, tartışılmaya ve geliştirilmeye açık bir durumda olması sayılabilir.

Bağımsız denetimin, 6102 Sayılı TTK'nin uygulanmaya başlaması ile önem kazanması ve bu bağlamda kanunun meslek mensupları tarafından doğru algılanmasının ve uygulanmasının da önemli hale gelmesi ve bu durumun sonuçlarının bağımsız denetimin ülkemizdeki gelişimini ve geleceğini etkileyeceği noktasından yola çıkarak böyle bir araştırma konusu seçilmiştir.

Araştırma, 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim, bağımsız denetim konularını birlikte ve ilişkilendirerek açıklaması, bu ilişkilerin günümüzde ve gelecekte mikro bazda işletmeler ve makro bazda da Türkiye açısından son derece önemli olması ve konunun uzunca bir sürede tartışılacak olması açısından önem arz etmektedir. Bu çalışma ile bu ilişkiler ayrıntılı incelenmiş, Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının mevcut durumu ve geleceği, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında ki uzman bağımsız denetçilerin görüşleri ile birlikte değerlendirilmiş, bu konu ile ilgili aksaklıkların giderilmesi hususunda çözüm önerileri geliştirilmeye ve konu ile ilgili literatüre bu bağlamda katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

### **3.3. Araştırmanın Kısıtları**

Bu çalışmada Türkiye'de KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda çalışan farklı unvanlardaki denetçilere anket uygulanmıştır. Türkiye'de KGK tarafından denetime yetkili kuruluş sayısı sınırlı (1 Aralık 2014 itibarıyla 135 adet) sayıdadır. Ana kütleimiz bu bağımsız denetim kuruluşları olup; zaman ve maliyet kısıtlarından ve şirketlerin % 90'ından fazlasının İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunması nedeniyle, bu illere öncelik verilmiştir ve bu sebeple araştırma örnekleminiz belirli sayıda bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı kalmıştır.

Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin; iş yoğunluğu, anket yanıtlamayı kabul etmemesi vb. kısıtlar dolayısıyla 84 adet bağımsız denetim kuruluşundan toplamda 207 adet anket elde edilmiştir.

Araştırma, konu ile ilgili en çok etkileşim halinde olan kesim olmaları nedeniyle, bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçiler üzerinde yapılmıştır. Tüm meslek mensuplarını kapsayacak şekilde kapsamı genişletilmiş bir çalışma da yapılabilir.

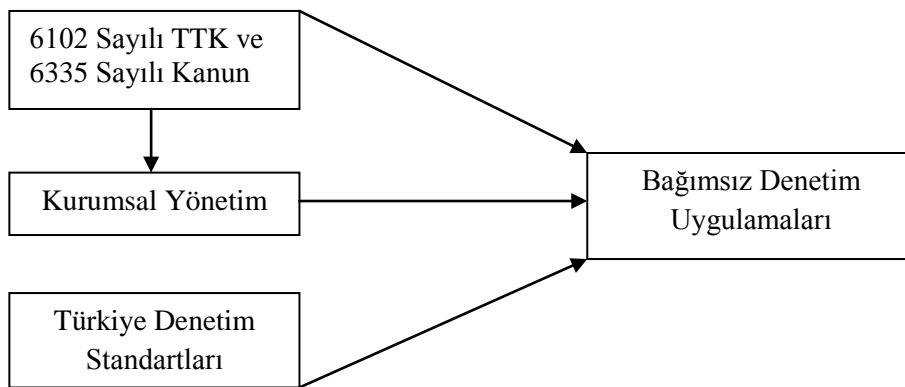
Ayrıca çalışmada konu ile ilgili olarak, İzmir ve Çanakkale illerindeki bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan en az 1 sorumlu ortak baş denetçi ile de karşılıklı görüşme yöntemi uygulanarak konu ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Araştırmanın bu bölümü katılımcı uzmanların görüşleriyle sınırlı olup, elde edilen sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır. Bu görüşme kapsamı da zaman ve maliyet unsurlarından dolayı sadece bu illerle sınırlı kalmıştır. İlerleyen zamanlarda diğer illerdeki denetçilerle de, görüşme yöntemi aracılığıyla değerlendirmeler yapılması ve bu değerlendirmelerin iller bazında karşılaştırılması konuya katkı sağlayabilir.

### 3.4. Araştırmanın Kavramsal Modeli

Bu bölümde; 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim, bağımsız denetim konuları ile ilgili olarak günümüze kadar yapılmış olan araştırmalar incelenerek, bu değişkenler arasındaki ilişkiler değerlendirilerek ve değişkenlerle ilgili güncel tartışmalar ve değerlendirmeler de dikkate alınarak araştırmanın genel modeli ortaya konulmuştur. Değişkenlerle ilgili ilişkiler önceki bölümler de açıklanmıştır. Modeldeki ilişkiler çeşitli istatistiksel tekniklerden yararlanılarak, SPSS ve LISREL programları yardımıyla test edilmiştir. Ayrıca görüşme yönteminden de faydalanılmıştır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan araştırma amaçlarına dayalı olarak geliştirilen kavramsal model Şekil 3.1’de gösterilmiştir.

**Şekil 3.1 Kavramsal Model**



### 3.5. Araştırmanın Kapsamı ve Soruları

Araştırmada kuramsal çerçeveyi oluşturan kavramlar 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetimdir. Bu kavramlar ile ilgili kuramsal tartışma da önceki bölümlerde açıklanmıştır.

6102 Sayılı TTK, hem finansal hem de yönetsel anlamda bir şeffaflaşma öngörmektedir. Bu çalışmanın sorunsalı, 6102 Sayılı TTK'nin Kurumsal Yönetim anlamında getirdiği yeniliklerin, kurumsal yönetim ilkeleri ve özellikle finansal şeffaflık açısından ilişkilendirilerek; bu bağlamda, Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının geleceğinin, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirilmesinin sağlanması ve Türkiye'de bağımsız denetimin, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim uygulamalarından ne yönde ve nasıl etkileneceğinin tespit edilmesidir.

Bu kapsamda araştırma soruları aşağıda şu şekilde oluşturulmuştur:

**Araştırma Sorusu 1** : Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi var mıdır?

**Araştırma Sorusu 2** : Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmakta mıdır?

**Araştırma Sorusu 3** : Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklı mıdır?

**Araştırma Sorusu 4** : TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özelliklerine göre farklılık göstermekte midir?

**Araştırma Sorusu 5** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi var mıdır?

**Araştırma Sorusu 6** : Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmakta mıdır?

**Araştırma Sorusu 7** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklı mıdır?

**Araştırma Sorusu 8** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermekte midir?

**Araştırma Sorusu 9** : En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkili midir?

**Araştırma Sorusu 10** : TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkili midir?

**Araştırma Sorusu 11** : En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkili midir?

**Araştırma Sorusu 12** : TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki var mıdır?

### **3.6. Ana Kütle ve Örneklem**

Araştırmanın ana kütesini bağımsız denetim kuruluşları oluşturmaktadır. Araştırma Türkiye'de KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda çalışan farklı unvanlardaki denetçiler üzerinde yapılmıştır. Denetim kuruluşlarının iş yoğunluğu, anket yanıtlamayı kabul etmemesi, zaman ve maliyet kısıtları gibi sebeplerden dolayı araştırma örnekleminiz belirli sayıda denetçi ile sınırlı kalmıştır.

Türkiye'de KGK tarafından denetime yetkili kuruluş sayısı sınırlı (1 Aralık 2014 itibariyle 135 adet) sayıdadır. Araştırmada 135 denetim kuruluşunun 84'üne ulaşılarak toplam 207 farklı unvandaki denetçiye anket uygulanmıştır. Burada % 62 oranında katılımı elde edilen 207 büyüklüğündeki örneğin elde edilen sonuçların istatistiksel açıdan güvenilirliği bakımından yeterli olduğu düşünülmektedir.

Çalışmada örnekleme yöntemi olarak kolayda örnekleme metodu tercih edilmiştir.

Denetim kuruluşlarının % 90'nından fazlasının İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunması nedeniyle, bu illere öncelik verilmiştir. Diğer bağımsız denetim kuruluşu bulunan illere de ulaşılmaya çalışılmıştır. Türkiye'de Aralık 2014 itibariyle, KGK verilerine göre 14 ilde bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Bu illerden, Gaziantep ve Sivas dışındaki tüm illerdeki denetim kuruluşlarından en az bir adet anket elde edilmiştir.

### 3.7. Anketin Hazırlanması ile İlgili Aşamalar

Araştırmanın bu bölümünde anketin hazırlanma süreci, pilot uygulama ve anketin son şeklinin belirlenmesi hususlarında bilgi verilmiştir.

#### 3.7.1. Oluşturulan Ölçeklere İlişkin Bilgi ve Anketlerin Hazırlanması

Belirlenen araştırma konusu kapsamında geniş bir literatür taraması yapılmış, kullanılacak değişkenleri en iyi biçimde ortaya koyabilecek ölçek oluşturulmaya çalışılmıştır.

Anketi oluşturan ölçeklerin hazırlanması için literatür araştırması yapılarak benzer çalışmalar incelenmiş, literatür taramasında kaynakların güncel olmasına özen gösterilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın mevzuatla ilgili yeni ve güncel bir konu olması dolayısıyla, araştırmacılar tarafından daha önce geliştirilmiş, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerde incelenerek, güncel konuya uygun yeni bir ölçek geliştirilmiştir.

Bu çalışmada uygulanan anketlerin cevaplandırılmasında ağırlıklı olarak 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Ayrıca “fikrim yok” seçeneği de daha güvenilir sonuçların elde edilmesi bakımından ankete eklenmiştir. Böylelikle araştırmanın temel değişkenleri ile ilgili ölçeklerde 6 seçenekli sorular oluşturulmuş olup;

0. Fikrim yok
1. Kesinlikle katılmıyorum
2. Katılmıyorum
3. Kararsızım
4. Katılıyorum
5. Kesinlikle katılıyorum seçeneklerini temsil etmektedir.

Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim kuruluşu / bağımsız denetçiler ve Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili nitel bilgileri içeren sorulara yer verilmiştir. İkinci bölüm, Türkiye’de bağımsız denetim ve KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını ile ilgili genel görüşleri içeren sorulardan oluşmaktadır. Üçüncü bölümde ise kurumsal yönetim ve 6102 Sayılı TTK ilişkilerinin, bağımsız denetim açısından değerlendirilmesine yönelik, denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin görüşlerinin açıklanmasına yönelik sorulara yer verilmiştir.

### 3.7.2. Anket Formunun Hazırlanmasında Dikkat Edilen Konular

Araştırmalarda kullanılacak olan anket formunun düzenleniş biçimi, geri dönüş oranı açısından önemlidir. Bundan dolayı, anket formu oluşturulurken literatürde belirtilen noktalara dikkat edilmiştir. Bu amaçla anket formunun giriş kısmında çalışmanın içeriği, bilimsel açıdan faydası belirtilmiş ve bağımsız denetim kuruluşlarından alınacak bilgilerin gizli tutulacağına ilişkin açıklama yapılmıştır. Açıklamaların altına çalışmayı yürüten kişilerin isim ve unvanları, çalıştıkları kurumun ismi, iletişim bilgileri ilave edilmiştir (Bkz EK 1).

Anket formundaki soruların kolay anlaşılır olmasına ve kısa cümlelerden oluşmasına özen gösterilmiştir. Ancak bazı sorular güncel mevzuat değişikliklerini kapsadığı için çok kısaltılamamıştır. Sorular kapalı uçlu hazırlanarak cevaplayan açısından zaman alıcı olmasının önüne geçilmiştir. Araştırmanın değişkenleriyle ilgili sorular ayrı bölümlerde verilerek karışıklığa engel olmak amaçlanmıştır.

### 3.7.3. Pilot Uygulama ve Anket Formunun Son Şeklini Alması

Araştırmaya ilişkin pilot uygulama, tez çalışmasının uygulama bölümünde kullanılacak olan ölçeklerin cevaplayıcılar tarafından anlaşılabilir olduğunun teyit edilmesi ve faktör yapılarıyla, güvenilirlik düzeylerinin test edilmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla Çanakkale ilinde 1 adet bağımsız denetim kuruluşunda çalışan 6 denetçiye ve İzmir ilinde 10 adet bağımsız denetim kuruluşunda çalışan 33 denetçiye anket formu ile ön test analizi yapılmıştır.

Kalitatif özellikler ve sayısal olarak istatistik amaçlı toplanan verilerin dışında kalan 5’li likert ölçeği kullanılan eğilim içeren sorular hem önceden planlanan boyutlar çerçevesinde hem de genel olarak güvenilirlik çalışmaları için SPSS’de analiz edilmiştir. Hem genel değerlendirmede hem de boyutlar için yapılan değerlendirmede güvenilirlik için en sık kullanılan gösterge olan Cronbach Alpha değeri, kritik değer olarak kabul edilen 0,7’den büyük bulunmuştur. Toplanan 39 adet anket formundaki verilerin istatistiksel analizi neticesinde elde edilen bulgular, beklenen faktör yapılarının ortaya çıktığını göstermiştir.

Hazırlanmış olan anket geçerlilik açısından değerlendirilmek üzere uzman kişilerin değerlendirmesine sunulmuş, anketin amaçlanan çıktılara ulaşım ulaşılamayacağına ilişkin



geri bildirimler alınmıştır. Bu geri bildirimler ışığında bir kısım sorularda ifade ve içerik açısından değişikliklere de gidilmiştir.

### **3.8. Veri Toplama Aşaması**

Araştırma verilerinin toplanmasına geçmeden önce, veri toplama yöntemi ve metodunun nasıl olacağı, örneklem kütlesi de göz önünde bulundurularak değerlendirilmiş ve sonrasında verilerin toplanmasına geçilmiştir.

#### **3.8.1. Veri Toplama Yönteminin Seçilmesi**

Sosyal bilimlerde anket, veri toplama yöntemi olarak yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi seçilmiştir. Ayrıca nitel araştırma yöntemi olan görüşme yönteminden de yararlanılmıştır.

Görüşme, bir yönüyle yüz yüze anket yöntemi ile bilgi toplamaya benzemektedir. Ancak, uygulanışı oldukça farklıdır. Ankete göre, görüşmecinin rolü çok daha anlamlıdır. Örneğin, bir anketör, ankette yer alan soruları sorup verilen cevapları yazmakla yetinebilir. Nitel araştırmalarda ise, alınan bir cevaba bağlı olarak yeni sorularla daha derinlemesine bilgi edinilir (İslamoğlu 2011: 190). Bu yüzden çalışmada anket yöntemine ek olarak görüşme yönteminden de yararlanılmıştır.

#### **3.8.2. Verilerin Toplanması**

Verilerin toplanması aşamasında, araştırma örneklemini kapsamında yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerden veri toplanırken aşağıda belirtilen prosedür uygulanmıştır.

Öncelikle bağımsız denetim kuruluşları ile telefon ya da e-mail bağlantısı kurularak araştırma ile ilgili genel bir bilgi verilerek randevu talep edilmiştir. Fiziksel olarak ulaşılması mümkün olan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerle yüz yüze görüşme ile diğerlerinden ise faks, e- mail ve internet linki doldurtularak elde edilmiş anketlerin elimize ulaşması sağlanmıştır.

Veri toplama uygulaması 1 Aralık 2014 tarihi itibarıyla sonlandırılmıştır. 1 Aralık 2014 itibarı ile KGK tarafından yetkilendirilen, sayıları 135 olan bağımsız denetim kuruluşlarının (<http://www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx>) tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak denetim kuruluşlarının iş yoğunluğu, anket yanıtlamayı kabul etmemesi, zaman, maliyet vb. kısıtlar dolayısıyla 84 adet bağımsız denetim kuruluşundan toplamda

değerlendirmeye uygun 207 adet anket elde edilmiştir. Elde edilen anketlerin yaklaşık % 93'ü karşılıklı görüşme yöntemi ile; kalan kısım ise ağırlıklı olarak internet üzerinden doldurtularak (<http://goo.gl/forms/tMuOZex88i>) elde edilmiştir.

Ayrıca; çalışmada nitel bir araştırma tekniği olan görüşme tekniğinden de yararlanılmıştır. KGK tarafından yetkilendirilen, İzmir ilindeki 10 adet ve Çanakkale'de 1 adet bağımsız denetim kuruluşundaki, büyük çoğunluğu Yeminli Mali Müşavir olan Sorumlu Ortak Baş Denetçilerle, her kuruluştan en az 1, toplamda 13 kişi ile görüşülmüştür.

### **3.9. İstatistiksel Analizler ve Bulgular**

Araştırmaya katılan 84 adet bağımsız denetim kuruluşunda çalışan 207 adet farklı unvanlardaki denetçilerden cevaplar alınmış olup, bu anketler üzerinden analizler yürütülmüştür.

Verilerin analizinde, SPSS 22.0 ve LISREL 8.80 (Dokuz Eylül Üniversitesi lisanslı) paket programları kullanılmıştır. Analizler, anketi cevaplayanların kalitatif özellikleri, incelenen bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin bağımsız denetimle ilgili bazı verilere ilişkin verdikleri yanıtları içeren frekans tabloları, faktör analizi, güvenilirlik testleri, değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmalarını da içeren değişkenler arasındaki birebir ilişkiyi gösteren korelasyon analizi ve araştırma hipotezlerinin test edilmesi için uygulanan T testi, tek yönlü varyans (ANOVA) analizi ve Ki-Kare testlerinden oluşmaktadır. Yapılan bu analizler aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

#### **3.9.1. Araştırma Hipotezleri**

Araştırmanın soruları çerçevesinde geliştirilen temel hipotezler aşağıdaki gibidir:

Araştırmada B bölümünde Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisini araştırmaya yönelik 23 soru ve C Bölümünde 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisini araştırmaya yönelik 50 soruya yer verilmiştir. Dolayısı ile özellikle kavramsal boyuttaki hipotezleri test etmek için iki yöntem izlenmektedir. Bunlardan birisi, B ve C Bölümlerindeki faktörlere bakılmaksızın her soru kavramsal hipotezin bir boyutuymuşcasına tüm soruların temsil ettiği değişkenlerin ayrı ayrı test edilmesidir. Bu değişkenlerden herhangi birisinin reddedilmesi kavramsal hipotezin de reddini gerektirecektir. Kavramsal hipotezleri test etmek için diğer bir yöntem

de faktör analizi sonucunda ortaya çıkan, doğrulanan ve geçerlenen boyutları test ederek kavramsal hipotez hakkında bir yargıda bulunmaktır. Benzer biçimde buradaki boyutların birisinin reddedilmesi, kavramsal hipotezin de reddedilmesini gerektirecektir.

**Hipotez 1** : Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.

**Hipotez 2** : Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

**Hipotez 3** : Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.

**Hipotez 4** : TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özelliklerine göre farklılık göstermektedir.

**Hipotez 5** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.

**Hipotez 6** : Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

**Hipotez 7** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.

**Hipotez 8** : 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.

**Hipotez 9** : En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkilidir.

**Hipotez 10** : TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.

**Hipotez 11** : En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkilidir.

**Hipotez 12** : TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.

### 3.9.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Ankete katılan denetçilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler ile ilgili tablolar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3.1 Katılımcıların Eğitim Seviyesi**

|               | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|---------------|---------|-------|-----------------|
| Lisans        | 143     | 69,1  | 69,1            |
| Yüksek lisans | 60      | 29,0  | 98,1            |
| Doktora       | 4       | 1,9   | 100,0           |
| Toplam        | 207     | 100,0 |                 |

Tablo 3.1'e bakıldığında, katılımcıların büyük bölümünün lisans eğitimine sahip oldukları ve geriye kalanların (yaklaşık %30) yüksek lisans eğitimine sahip oldukları ve sadece % 1,9'luk doktoralı katılımcı olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.2 Katılımcıların Denetim Kuruluşundaki Unvanları**

|                     | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|---------------------|---------|-------|-----------------|
| Sorumlu Baş Denetçi | 33      | 15,9  | 15,9            |
| Baş Denetçi         | 15      | 7,2   | 23,2            |
| Kıdemli Denetçi     | 22      | 10,6  | 33,8            |
| Denetçi             | 80      | 38,6  | 72,5            |
| Denetçi Yardımcısı  | 55      | 26,6  | 99,0            |
| Denetim Müdürü*     | 2       | 1,0   | 100,0           |
| Toplam              | 207     | 100,0 |                 |

\*Denetim müdürü ek olarak ilave edilmiştir.

Tablo 3.2 incelendiğinde, denetim kuruluşlarında çalışan katılımcılar, ağırlıklı olarak (% 65,2), denetçi (% 38,6) ve denetçi yardımcısı (% 26,6) olarak görev yapmaktadır..

**Tablo 3.3 Mesleki Deneyim Tanımlayıcı İstatistikleri**

|                          | N   | Minimum | Maksimum | Ortalama | Std. Hata | Std. Sapma |
|--------------------------|-----|---------|----------|----------|-----------|------------|
| Meslekteki Deneyim (Yıl) | 207 | 1       | 41       | 9,76     | ,628      | 9,041      |

Tablo 3.3'de görüldüğü üzere, katılımcıların mesleki deneyimi ortalama  $9,76 \pm 0,628$  düzeyindedir.

**Tablo 3.4 Faaliyette Bulunulan İl**

|           | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|-----------|---------|-------|-----------------|
| İstanbul  | 102     | 49,3  | 49,3            |
| Ankara    | 53      | 25,6  | 74,9            |
| İzmir     | 33      | 15,9  | 90,8            |
| Çanakkale | 6       | 2,9   | 93,7            |
| Adana     | 2       | 1,0   | 94,7            |
| Kayseri   | 1       | ,5    | 95,2            |
| Sakarya   | 1       | ,5    | 95,7            |
| Bursa     | 3       | 1,4   | 97,1            |
| Denizli   | 1       | ,5    | 97,6            |
| Elazığ    | 1       | ,5    | 98,1            |
| Samsun    | 2       | 1,0   | 99,0            |
| Antalya   | 2       | 1,0   | 100,0           |
| Toplam    | 207     | 100,0 |                 |

Tablo 3.4'e bakıldığında, katılımcıların büyük bir bölümü (% 90,8) beklentiler doğrultusunda İstanbul (% 49,3), Ankara (% 25,6) ve İzmir (% 15,9) illerinde bulunmaktadır.

**Tablo 3.5 Araştırmaya Katılan Kuruluşların Faaliyet Süreleri**

|  | N   | Minimum | Maksimum | Ortalama | Std. Hata | Std. Sapma |
|--|-----|---------|----------|----------|-----------|------------|
| Araştırmaya Katılan Kuruluşların Faaliyet Süreleri (Yıl) | 207 | 1       | 30       | 9,80     | ,531      | 7,642      |

Tablo 3.5 incelendiğinde, araştırmaya katılan kuruluşların faaliyet süreleri ortalaması  $9,8 \pm 0,531$  yıldır.

**Tablo 3.6 Denetim Kuruluşu Türü**

|                          | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--------------------------|---------|-------|-----------------|
| Uluslararası             | 76      | 36,7  | 36,7            |
| Ulusal                   | 117     | 56,5  | 93,2            |
| Uluslararası Temsilcilik | 14      | 6,8   | 100,0           |
| Toplam                   | 207     | 100,0 |                 |

Tablo 3.6'ya göre, katılımcıların çalıştıkları denetim kuruluşları ağırlıklı olarak ulusal (% 56,5) ve uluslararası (% 36,7) olup, uluslararası temsilcilik de % 6,8'lik bir paya sahiptir.

**Tablo 3.7 Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüt**

|                  | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------|---------|-------|-----------------|
| KGK              | 78      | 37,7  | 37,7            |
| SPK              | 122     | 58,9  | 96,6            |
| TÜRMOB           | 4       | 1,9   | 98,6            |
| Maliye Bakanlığı | 1       | ,5    | 99,0            |
| Hiçbiri          | 2       | 1,0   | 100,0           |
| Toplam           | 207     | 100,0 |                 |

Katılımcılara “Türkiye’de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir?” sorusu sorulduğunda, Tablo 3.7’de görüldüğü üzere, en etkili çalışan örgüt olarak % 58,9 oranında SPK ve % 37,7 oranında ise KGK’yi görülmektedir. Bu yanıtlar şuan ki bağımsız denetim uygulamalarında, bağımsız denetim alanında en etkili ve baskın örgütün KGK olduğu düşüldüğünde çarpıcı bir sonucu ortaya koymaktadır. KGK bağımsız denetim alanında şuan ne kadar baskında görünse de henüz yeni kurulmuş bir kurumdur. SPK ise bu alanda uzun yıllardan beri faaliyet göstermektedir. Bu algıdan dolayı katılımcıların büyük bir yüzdesinin en etkili örgüt olarak SPK’yı gördüğü düşünülebilir.

**Tablo 3.8 TDS’nin Etkili Uygulanması için Gerekli Süre Beklentisi**

|                 | Frekans | Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|-----------------|---------|-------|-----------------|
| 1-3 yıl         | 44      | 21,3  | 21,3            |
| 4-6 yıl         | 104     | 50,2  | 71,5            |
| 7-9 yıl         | 24      | 11,6  | 83,1            |
| 10 yıl ve üzeri | 35      | 16,9  | 100,0           |
| Toplam          | 207     | 100,0 |                 |

Katılımcılara “Bağımsız denetim kuruluşlarının KGK’nin yayınladığı TDS’yi özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları sizce kaç yıl sürer?” sorusu sorulduğunda Tablo 3.8 incelendiğinde, toplamda % 71,5’nin, 4-6 yıl (% 50,2) ve 1-3 yıl (% 21,3) cevabı verdikleri görülmektedir. Bu durum da Türkiye Denetim Standartlarının ülkemizde etkili uygulanması konusunda, denetçilerin orta vadeli bir beklenti içerisinde oldukları söylenebilir.

**Tablo 3.9 Standartların Bağımsız Denetime Olumlu Etkisi**

|  | Ortalama | Std. Sapma |
|--|----------|------------|
| Uluslararası Denetim Standartları (UDS)                | 4,31     | ,819       |
| KGK’nin Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) | 4,22     | ,934       |
| Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları                | 4,16     | ,806       |
| SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar                 | 4,06     | ,816       |
| 3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar             | 3,70     | 1,079      |
| 8. Yönergede Belirtilen Standartlar (Avrupa Birliği)   | 3,54     | 1,118      |

Katılımcılardan “Firmaları denetlerken kullandıkları standartların bağımsız denetime olumlu etkisi” sorulduğunda (1: En olumsuz-5:En olumlu etki), Tablo 3.9’a bakıldığında, en olumlu etki eden standart olarak UDS ve sonrasında da TDS’yi gördükleri tespit edilmiş olup sıralamada en sona ise AB standartları kalmıştır. Kısa bir süre önce KGK tarafından yayınlanan Türkiye denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu olduğu düşünüldüğünde, bağımsız denetime olumlu etki konusunda bu standartlarla ilgili denetçi algılarının en yüksek düzeyde çıkması, bağımsız denetim uygulamalarının bugünü ve geleceği açısından son derece önemlidir. Bu standartların bağımsız denetimin olumlu gelişimine en başta katkı sağlayacağı düşünülebilir.

### 3.9.3. Keşfedici Faktör Analizleri

Araştırmanın tanımlayıcı istatistik bilgileri verildikten sonra, öncelikle faktör analizi yönteminden yararlanılmıştır. Faktör analizinin temel iki amacı boyut indirgemek (ya da değişken sayısını azaltmak) ve değişkenler arasındaki ilişkilerdeki yapıyı araştırmak, diğer bir deyişle değişkenleri sınıflamaktır. Faktör analizinde ele alınan değişkenler arasında, bağımlı ve bağımsız değişkenler olarak adlandırılacak bir yapı yoktur. Tüm değişkenler, eşanlı olarak bir yapıyı oluşturan birbirleriyle ilişkili değişkenlerdir (Alpar 2011: 261-262).

Katılımcılara yapılan anketin B (23 Soru) ve C (50 Soru) bölümleri sırasıyla Türkiye Denetim Standardartlarının ve 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin, bağımsız denetime etkilerini irdelemek amacıyla alt bölümler oluşturulmak suretiyle hazırlanmıştır.

Hazırlanan anketin geçerlilik, güvenilirlik ve içerdiği alt boyutları keşfedebilmek amacıyla bir dizi analiz yapılmıştır. Öncelikle alt boyutların analizi yapılmış ve bu amaçla Keşfedici Faktör Analizi veri setine uygulanmıştır. Anketin, B ve C bölümündeki sorularının boyutlar itibarıyla yapılandırılabilmesi ve faktörlerin ortaya çıkarılabilmesi amacıyla keşfedici faktör analizi uygulanmıştır. Kısaca ölçekte sorulmuş olan soruların cevaplayıcılar tarafından kaç değişik boyutta algılandığını bulmak için faktör analizi uygulanmıştır.

Diğer bir ifadeyle, kavramların açıklandığı boyutların belirlenmesi ve belirlenen boyutlardaki değişkenlerin açıklanabilmesi bakımından istenilen katkıyı yapıp yapmadığının tespiti keşfedici faktör analizi ile ortaya konmuştur. Analize ilişkin bulgular sırasıyla aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3.10 Faktör Analizi Yapılabilirlik için Temel Göstergeler (B Bölümü):**

| <b>B Bölümü “TDS’nin Bağımsız Denetime Etkisi” için KMO ve Bartlett’s Testi</b> |                    |
|---|--------------------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.                                | ,866               |
| Bartlett's Test of Sphericity   | Approx. Chi-Square |
|   | 1734,109           |
|   | df                 |
|   | 171                |
|   | P-değeri.          |
|   | ,000               |

KMO (analizlerde en az 0,7 olmalıdır) ve Bartlett’s test sonuçları ( $p < 0,05$  olmalıdır) sırasıyla, örnek hacminin faktör analizi için yeterli olup olmadığını ve en az bir faktörün anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılır.

Bulgular uygunluk verileriyle kıyaslandığında verilerin analiz için yeterli ve faktör analizine uygun olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Tablo 3.10’da KMO değerinin 0,866 olarak bulunduğu ve örneklemin yeterli olduğu sonucuna varılır. Aynı tabloda faktör analizinin yapılabilir ve sonuçlarının yorumlanabilir olduğunun bir diğer göstergesi Bartlett Test of Sphericity p-değerinin 0,05’ten daha küçük olduğu görülmektedir.

Faktör analizi içerisinde yer alması düşünülen her bir değişkenin faktör yapıları içine yapacakları bireysel katkıları (faktör yapıları içinde yer alabilme değeri) için faktör yüklerinin 0,5’ten daha büyük olması istenmektedir. Bu değerlere ilişkin liste Communalities isimli faktör analizi (Toplu Değişkenlik Yüğü Tablosu) çıktısında görülmektedir (Bkz EK 2). Buradan görüleceği üzere tüm değişkenlerin Extraction değeri 0,5’ten daha büyük olduğundan faktör analizi içerisinde değerlendirilebilirler. Burada faktör yapılarını ortaya çıkarmak için Temel Bileşenler Analizi yöntemi kullanılmıştır.

Aşağıdaki Tablo 3.11’de yapılan faktör analizi sonuca göre, toplam 5 adet anlamlı faktör bulunmuş olup, bu beş faktör toplam değişkenliğin % 65,152’sini açıklamaktadır ve bu durumda da özdeğerin 1’den büyük olduğu görülmektedir. Bu değer analizler için yeterlidir. Dolayısı ile tüm değişkenlerin bu 5 boyut altında toplanması beklenmektedir. Bundan sonraki adımda ise burada açıklanan 5 faktörün hangi değişkenleri kapsayacağı incelenmektedir.



**Tablo 3.11 “B” Bölümü için Elde Edilen Faktör Sayıları  
(Toplam Açıklanan Değişkenlik)**

| Total Variance Explained |                     |               |              |                                     |               |              |                                   |               |              |
|--------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| Component                | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              | Rotation Sums of Squared Loadings |               |              |
|                          | Total               | % of Variance | Cumulative % | Total                               | % of Variance | Cumulative % | Total                             | % of Variance | Cumulative % |
| 1                        | 6,692               | 35,221        | 35,221       | 6,692                               | 35,221        | 35,221       | 5,414                             | 28,497        | 28,497       |
| 2                        | 1,849               | 9,729         | 44,950       | 1,849                               | 9,729         | 44,950       | 2,022                             | 10,644        | 39,141       |
| 3                        | 1,510               | 7,950         | 52,899       | 1,510                               | 7,950         | 52,899       | 1,988                             | 10,464        | 49,604       |
| 4                        | 1,188               | 6,254         | 59,153       | 1,188                               | 6,254         | 59,153       | 1,487                             | 7,827         | 57,432       |
| 5                        | 1,140               | 5,998         | 65,152       | 1,140                               | 5,998         | 65,152       | 1,467                             | 7,720         | 65,152       |
| 6                        | ,850                | 4,472         | 69,624       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 7                        | ,788                | 4,150         | 73,774       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 8                        | ,691                | 3,635         | 77,409       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 9                        | ,656                | 3,454         | 80,863       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 10                       | ,595                | 3,134         | 83,997       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 11                       | ,506                | 2,661         | 86,658       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 12                       | ,468                | 2,462         | 89,120       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 13                       | ,403                | 2,122         | 91,242       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 14                       | ,368                | 1,935         | 93,177       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 15                       | ,359                | 1,890         | 95,067       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 16                       | ,287                | 1,510         | 96,577       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 17                       | ,254                | 1,335         | 97,912       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 18                       | ,219                | 1,155         | 99,067       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 19                       | ,177                | ,933          | 100,000      |                                     |               |              |                                   |               |              |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Öncelikle faktör yapıları ve bu yapılar içerisinde yer almaya aday değişkenler belirlenmiştir. Ancak değişkenler ile faktörler arası ilişkiyi daha anlaşılabilir ve yorumlanabilir biçimde ortaya çıkarabilmek için eksen döndürmesi uygulanmaktadır. Burada seçilen döndürme yöntemi, sıklıkla kullanılan bir yöntem olan Varimax Döndürme yöntemidir. Buna ilişkin sonuç ise Tablo 3.12’de görülmektedir.

Aşağıdaki Tablo 3.12’deki analiz sonuçlarına göre her faktör (bileşen) içerisindeki değeri 0,5’in üzerinde olan değişkenin o faktör yapısı içerisinde yer alması düşünülmektedir. Birden fazla faktör içerisinde yer alabilecek değişkenlerin en yüksek faktör yüküne sahip olduğu faktöre bakılarak faktör ataması gerçekleştirilir.

**Tablo 3.12 “B” Bölümü için Döndürülmüş Bileşen Matrisi**

| Rotated Component Matrix <sup>a</sup> |           |      |      |      |      |
|---------------------------------------|-----------|------|------|------|------|
|                                       | Component |      |      |      |      |
|                                       | 1         | 2    | 3    | 4    | 5    |
| B5                                    | ,828      |      |      |      |      |
| B6                                    | ,826      |      |      |      |      |
| B1                                    | ,793      |      |      |      |      |
| B2                                    | ,781      |      |      |      |      |
| B3                                    | ,730      |      |      |      |      |
| B4                                    | ,697      |      |      |      |      |
| B9                                    | ,633      |      |      |      |      |
| B7                                    | ,631      |      |      | ,449 |      |
| B23                                   | ,559      | ,464 |      |      |      |
| B8                                    | ,516      |      |      | ,434 |      |
| B22                                   |           | ,800 |      |      |      |
| B10                                   |           | ,717 |      |      |      |
| B19                                   |           | ,564 |      |      |      |
| B12                                   |           |      | ,770 |      |      |
| B20                                   |           |      | ,761 |      |      |
| B17                                   | ,465      |      | ,631 |      |      |
| B11                                   |           |      |      | ,841 |      |
| B14                                   |           |      |      |      | ,797 |
| B16                                   |           |      |      |      | ,770 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.  
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.  
a. Rotation converged in 6 iterations.

13 No.lu değişkenin faktörler içerisinde yer alabilmek için 0,5 eşik değerini geçemediği görülmektedir. Ancak yine de bu değişken için, araştırmanın başında kurgulandığı haliyle “B” grubunda TDS'nin, bağımsız denetimle ilişkilerine yönelik yetkinlik algısını kapsayan 14 ve 16. sorular ile ayrı bir grup olarak bulunabilme potansiyeli ayrıca incelenmiş olup bulgular aşağıdadır.

Buradan elde edilen yeni duruma göre ortaya çıkan faktörler, bu faktörlerde yer alabilecek değişkenler ve bu değişken grubunun temsil ettiği düşünülen ortak kavrama (yetkinlik) ait bulgu ve düşünceler aşağıda gösterildiği gibidir:

**Tablo 3.13 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (B 13, 14, 16. Sorular)**

| <b>“B” Bölümü 13, 14, 16. Sorular için KMO ve Bartlett's Testi</b> |                    |        |
|--|--------------------|--------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.                   |                    | ,618   |
| Bartlett's Test of Sphericity                                      | Approx. Chi-Square | 50,317 |
|  | df                 | 3      |
|  | P-değeri.          | ,000   |

Tablo 3.13'e bakıldığında örnek hacmi istenilen değerin biraz altında çıksa da, faktör anlamlılığı istenilen değerdedir.

**Tablo 3.14 “B” Bölümü 13, 14 ve 16. Sorular için Elde Edilen Faktör Sayıları**

| <b>Toplam Açıklanan Değişkenlik</b> |                     |               |              |                                     |               |              |
|-------------------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Component                           | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              |
|                                     | Total               | % of Variance | Cumulative % | Total                               | % of Variance | Cumulative % |
| 1                                   | 1,597               | 53,221        | 53,221       | 1,597                               | 53,221        | 53,221       |
| 2                                   | ,755                | 25,169        | 78,390       |                                     |               |              |
| 3                                   | ,648                | 21,610        | 100,000      |                                     |               |              |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Beklendiği üzere tek faktör çıkmış olup toplam değişkenliği açıklama oranı % 53 dolayındadır.

**Tablo 3.15 “B Bölümü” 13, 14 ve 16. Sorular için Bileşen Matrisi**

| <b>Component Matrix<sup>a</sup></b> |           |
|-------------------------------------|-----------|
|                                     | Component |
|                                     | 1         |
| B16                                 | ,767      |
| B14                                 | ,726      |
| B13                                 | ,694      |

Beklendiği üzere, tek bileşen çıkmış olup tüm değerler 0,5'in üzerindedir. Dolayısıyla 13, 14 ve 16. değişkenler tek bir faktör olarak analizlerde yer alabilir.

Buradan elde edilen yeni duruma göre ortaya çıkan faktörler, bu faktörlerde yer alabilecek değişkenler ve bu değişken grubunun temsil ettiği düşünülen ortak kavrama (TDS ile bağımsız denetim ilişkileri) ait bulgu ve düşünceler aşağıda gösterildiği gibidir:

**Tablo 3.16: “B” Grubunda (TDS – Bağımsız Denetim İlişkileri) Faktörler ve Güvenilirlikleri**

| Faktörler                 | Faktör Değişkenleri (Kısaltılmış)   | Faktör İsimleri | Faktör Güvenilirliği |
|---------------------------|---|-----------------|----------------------|
| Faktör 1                  | (B1) TDS'nin bağımsız denetim uygulamalarına olumlu etkisi  | Beklenen Etki   | 0,911                |
|                           | (B2) Denetim mesleğinin gelişimine olumlu etkisi  |                 |                      |
|                           | (B3) Diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu etkisi                 |                 |                      |
|                           | (B4) ISA's ile uyumu  |                 |                      |
|                           | (B5) Şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı  |                 |                      |
|                           | (B6) Denetimde etkinlik ve kaliteyi katkı   |                 |                      |
|                           | (B7) Mali tablolarda hata oluşumunu azaltma   |                 |                      |
|                           | (B8) Mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını kolaylaştırma                      |                 |                      |
|                           | (B9) Mali tabloların uluslararası standartlara göre denetlenebilmesini kolaylaştırma                  |                 |                      |
|                           | (B23) Başarılı bir denetim sürecinin ve denetçilerin ortaya çıkmasını sağlama                         |                 |                      |
| Faktör 2                  | (B10) TDS'nin başarısı için etik değerlere önem verilmesi   | Başarı          | 0,617                |
|                           | (B19) Bağımsız denetimin etkinliğinin KGK'nın tutumundan etkilenmesi                                  |                 |                      |
|                           | (B22) Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve TDS'yi takibin gerekliliği                         |                 |                      |
| Faktör 3                  | (B12) TDS'nin başarısı için işletme sahiplerinin ve denetim kuruluşlarının destekleri                 | Kurumsallık     | 0,655                |
|                           | (B17) İşletmelerin bağımsız denetimlerini kolaylaştırma   |                 |                      |
|                           | (B20) Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB'un uyumu                             |                 |                      |
| Faktör 4                  | (B13) TDS, bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut sorumluluklarını artırması                          | Yetkinlik       | 0,561                |
|                           | (B14) Bağımsız denetim kuruluşlarının TDS'yi özümsemesi için süre beklentisi                          |                 |                      |
|                           | (B16) Bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin denetim standartları alanında bilgi eksiklikleri |                 |                      |
| Faktör 5                  | (B11) TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmesi                                      | -               | -                    |
| <b>Genel Güvenilirlik</b> |   |                 | <b>0,879</b>         |

Tablo 3.16 aynı zamanda faktör ve genel güvenilirlik değerlerini de göstermektedir. Buradaki güvenilirlik değerleri Cronbach-Alpha Güvenilirlik Analizi ile hesaplanmış olup elde edilen değerlerin 0,7 üzerinde olması istense de araştırmanın doğasına ve probleme göre bu değer değişiklik gösterebilir. Faktör 5 tek bir değişkene sahip olduğu için güvenilirlik değeri hesaplanamamıştır. Genel güvenilirlik değeri ise 0,879 olarak elde edilmiş olup, kabul alt sınırından büyüktür.

Bu faktörden beklenen etki faktörü, Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisini açıklayan maddelerden, başarı faktörü TDS'nin uygulamadaki başarısını açıklayan maddelerden, kurumsallık faktörü TDS'nin kurumlara etkisini ve kurumlara ilişkisini açıklayan maddelerden, yetkinlik faktörü ise TDS ile ilgili bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetlenen işletmelerin sorumlulukları ile ilgili maddelerden oluşmaktadır.

**Tablo 3.17 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü):**

| C Bölümü “Kurumsal Yönetim, 6102 Sayılı TTK, Bağımsız Denetim İlişkileri” için KMO ve Bartlett's Testi |                    |          |
|--|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.   |                    | ,938     |
| Bartlett's Test of Sphericity  | Approx. Chi-Square | 7070,682 |
|  | df                 | 946      |
|  | P-değeri.          | ,000     |

Tablo 3.17 elde edilen bulgular, “B” grubuna ilişkin benzer analizlerdeki açıklamalar doğrultusunda, uygunluk verileriyle kıyaslandığında verilerin analiz için yeterli ve faktör analizinin uygun olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 3.18 “C” Bölümü için Elde Edilen Faktör Sayıları (Toplam Açıklanan Değişkenlik)**

| Total Variance Explained |                     |               |              |                                     |               |              |                                   |               |              |
|--------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| Component                | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              | Rotation Sums of Squared Loadings |               |              |
|                          | Total               | % of Variance | Cumulative % | Total                               | % of Variance | Cumulative % | Total                             | % of Variance | Cumulative % |
| 1                        | 19,029              | 43,247        | 43,247       | 19,029                              | 43,247        | 43,247       | 9,371                             | 21,299        | 21,299       |
| 2                        | 2,745               | 6,239         | 49,486       | 2,745                               | 6,239         | 49,486       | 5,101                             | 11,592        | 32,891       |
| 3                        | 2,066               | 4,695         | 54,180       | 2,066                               | 4,695         | 54,180       | 4,741                             | 10,774        | 43,665       |
| 4                        | 1,706               | 3,878         | 58,058       | 1,706                               | 3,878         | 58,058       | 3,254                             | 7,395         | 51,061       |
| 5                        | 1,570               | 3,567         | 61,626       | 1,570                               | 3,567         | 61,626       | 2,402                             | 5,459         | 56,519       |
| 6                        | 1,239               | 2,817         | 64,442       | 1,239                               | 2,817         | 64,442       | 2,086                             | 4,741         | 61,260       |
| 7                        | 1,213               | 2,757         | 67,200       | 1,213                               | 2,757         | 67,200       | 2,021                             | 4,593         | 65,853       |
| 8                        | 1,131               | 2,570         | 69,770       | 1,131                               | 2,570         | 69,770       | 1,723                             | 3,917         | 69,770       |
| 9                        | ,969                | 2,202         | 71,971       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 10                       | ,853                | 1,938         | 73,909       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 11                       | ,801                | 1,821         | 75,730       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 12                       | ,743                | 1,688         | 77,418       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 13                       | ,721                | 1,638         | 79,056       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 14                       | ,634                | 1,440         | 80,496       |                                     |               |              |                                   |               |              |
| 15                       | ,621                | 1,411         | 81,907       |                                     |               |              |                                   |               |              |

Tabloda 3.18' deki bulgular değerlendirildiğinde toplan 8 faktör elde edilmiş ve bu faktörlerin toplamda değişkenliğin % 69,77'sini açıklayabildiği görülmektedir ve bu değer

analizler için yeterlidir. Bundan sonraki adımda ise burada açıklanan 8 faktörün hangi değişkenleri kapsayacağı incelenmektedir.

**Tablo 3.19 “C” Bölümü için Döndürülmüş Bileşen Matrisi**

| Rotated Component Matrix <sup>a</sup> |           |      |      |      |      |      |      |      |
|---------------------------------------|-----------|------|------|------|------|------|------|------|
|                                       | Component |      |      |      |      |      |      |      |
|                                       | 1         | 2    | 3    | 4    | 5    | 6    | 7    | 8    |
| C21                                   | ,783      |      |      |      |      |      |      |      |
| C19                                   | ,775      |      |      |      |      |      |      |      |
| C13                                   | ,755      |      |      |      |      |      |      |      |
| C20                                   | ,709      |      |      |      |      |      |      |      |
| C12                                   | ,708      |      |      |      |      |      |      |      |
| C22                                   | ,708      |      |      |      |      |      |      |      |
| C18                                   | ,706      |      |      |      |      |      |      |      |
| C17                                   | ,675      |      |      |      |      |      |      |      |
| C16                                   | ,669      |      |      |      |      |      |      |      |
| C14                                   | ,668      |      |      |      |      |      |      |      |
| C15                                   | ,661      | ,459 |      |      |      |      |      |      |
| C11                                   | ,656      |      |      |      |      |      |      |      |
| C10                                   | ,595      |      |      |      | ,473 |      |      |      |
| C9                                    | ,537      |      |      |      | ,536 |      |      |      |
| C4                                    | ,474      |      |      |      |      | ,468 |      |      |
| C38                                   |           | ,700 |      |      |      |      |      |      |
| C37                                   |           | ,699 |      |      |      |      |      |      |
| C23                                   |           | ,675 |      |      |      |      |      |      |
| C6                                    |           | ,640 |      |      |      |      |      |      |
| C39                                   |           | ,589 |      |      |      |      |      |      |
| C40                                   |           | ,576 |      |      |      |      |      |      |
| C43                                   |           | ,573 |      |      |      |      | ,521 |      |
| C44                                   |           | ,561 |      |      |      |      |      |      |
| C35                                   |           |      | ,725 |      |      |      |      |      |
| C27                                   |           |      | ,715 |      |      |      |      |      |
| C28                                   | ,430      |      | ,675 |      |      |      |      |      |
| C33                                   |           |      | ,670 |      |      |      |      |      |
| C32                                   |           | ,528 | ,597 |      |      |      |      |      |
| C34                                   |           |      | ,554 |      |      |      |      |      |
| C30                                   | ,452      |      | ,531 |      |      |      |      |      |
| C29                                   |           |      | ,494 |      | ,467 |      |      |      |
| C50                                   |           |      |      | ,738 |      |      |      |      |
| C48                                   |           |      |      | ,685 |      |      |      |      |
| C49                                   |           |      |      | ,664 |      |      |      |      |
| C24                                   |           |      |      | ,580 |      |      |      |      |
| C45                                   |           |      |      | ,519 |      |      |      |      |
| C8                                    | ,490      |      |      |      | ,608 |      |      |      |
| C7                                    |           |      |      |      | ,577 |      |      |      |
| C1                                    | ,439      |      |      |      |      | ,624 |      |      |
| C2                                    | ,457      |      |      |      |      | ,616 |      |      |
| C42                                   |           |      |      |      |      |      | ,721 |      |
| C46                                   |           |      |      |      |      |      | ,651 |      |
| C41                                   |           |      |      |      |      |      | ,465 |      |
| C47                                   |           |      |      |      |      |      |      | ,718 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.  
 Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.<sup>a</sup>  
 a. Rotation converged in 10 iterations.

3, 4 ve 5 No.lu değişkenlerin faktörler içerisinde yer alabilmek için 0,5 eşik değerini geçemedikleri görülmektedir. Ancak yine de bu değişkenler için, araştırmanın başında kurgulandığı haliyle “C” grubunda 6102 Sayılı TTK’nin, kurumsal yönetimle ve bağımsız denetimle ilişkilerine yönelik genel algıyı kapsayan ilk 5 soru içerisinde ayrı bir grup olarak bulunabilme potansiyeli ayrıca incelenmiş olup bulgular aşağıdadır.

Buradan elde edilen yeni duruma göre ortaya çıkan faktörler, bu faktörlerde yer alabilecek değişkenler ve bu değişken grubunun temsil ettiği düşünölen ortak kavrama (genel algı) ait bulgu ve düşünceler aşağıda gösterildiğı gibidir:

**Tablo 3.20 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü İlk 5 Soru):**

| <b>“C” Bölümü İlk 5 Soru için KMO ve Bartlett's Testi</b> |                    |         |
|---|--------------------|---------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.          |                    | ,839    |
| Bartlett's Test of Sphericity                             | Approx. Chi-Square | 479,724 |
|   | df                 | 10      |
|   | P-değeri.          | ,000    |

Örnek hacmi ve faktör anlamlılığı testlerinden elde edilen sonuç, Tablo 3.20’de görüldüğü üzere yeterlidir.

**Tablo 3.21: “C” Bölümü İlk 5 Soru için Elde Edilen Faktör Sayıları (Toplam Açıklanan Değişkenlik)**

| <b>Total Variance Explained</b> |                     |               |              |                                     |               |              |
|---------------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Component                       | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              |
|                                 | Total               | % of Variance | Cumulative % | Total                               | % of Variance | Cumulative % |
| 1                               | 3,250               | 65,004        | 65,004       | 3,250                               | 65,004        | 65,004       |
| 2                               | ,693                | 13,865        | 78,869       |                                     |               |              |
| 3                               | ,420                | 8,396         | 87,265       |                                     |               |              |
| 4                               | ,354                | 7,084         | 94,349       |                                     |               |              |
| 5                               | ,283                | 5,651         | 100,000      |                                     |               |              |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Beklendiğı üzere tek faktör ortaya çıkmış olup toplam değişkenliği açıklama oranı % 65 dolayındadır.

**Tablo 3.22 “C” Bölümü İlk 5 Soru için Bileşen Matrisi**

| Component Matrix <sup>a</sup> |           |
|-------------------------------|-----------|
|                               | Component |
|                               | 1         |
| C4                            | ,872      |
| C2                            | ,832      |
| C5                            | ,800      |
| C3                            | ,796      |
| C1                            | ,724      |

Beklendiği üzere, tek bileşen çıkmış olup tüm değerler 0,5’in üzerindedir. Dolayısı ile ilk 5 soru için ayrı bir faktör muamelesi yapılabilir.

25, 26, 31 ve 36 No.lu değişkenler için de benzer bir durum söz konusu olup bu değişkenler de 25-36 arası 12 değişken içerisinde tekrar incelenerek bir faktör olup olamayacaklarına bakılmıştır.

**Tablo 3.23 Faktör Analizi Yapabilirlik için Temel Göstergeler (C Bölümü 25-36 Arası)**

| “C” Bölümü 25-36 Arası Sorular için KMO ve Bartlett's Testi |                    |          |
|---|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.            |                    | ,929     |
| Bartlett's Test of Sphericity                               | Approx. Chi-Square | 1558,466 |
|   | df                 | 55       |
|   | P-değeri.          | ,000     |

Tablo 3.23 incelendiğinde, örnek hacmi ve faktör anlamlılığı için gerekli koşulların mevcut olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.24 “C” Bölümü 25-35 Arası Soruları için Elde Edilen Faktör Sayıları**

| Total Variance Explained |                     |               |              |                                     |               |              |
|--------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Component                | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              |
|                          | Total               | % of Variance | Cumulative % | Total                               | % of Variance | Cumulative % |
| 1                        | 6,719               | 61,082        | 61,082       | 6,719                               | 61,082        | 61,082       |
| 2                        | ,816                | 7,416         | 68,497       |                                     |               |              |
| 3                        | ,660                | 6,001         | 74,499       |                                     |               |              |
| 4                        | ,623                | 5,665         | 80,164       |                                     |               |              |
| 5                        | ,486                | 4,415         | 84,579       |                                     |               |              |
| 6                        | ,401                | 3,646         | 88,225       |                                     |               |              |
| 7                        | ,361                | 3,280         | 91,505       |                                     |               |              |
| 8                        | ,309                | 2,809         | 94,314       |                                     |               |              |
| 9                        | ,234                | 2,126         | 96,440       |                                     |               |              |
| 10                       | ,207                | 1,882         | 98,322       |                                     |               |              |
| 11                       | ,185                | 1,678         | 100,000      |                                     |               |              |

Extraction Method: Principal Component Analysis.



Beklendiği üzere Tablo 3.24 incelendiğinde bu değişkenlerin ayrılmadan, tek bir faktör olarak ortaya çıktıkları söylenebilir.

**Tablo 3.25 “C” Bölümü 25-35 Arası Soruları için Bileşen Matrisi**

| Component Matrix |           |
|------------------|-----------|
|                  | Component |
|                  | 1         |
| C27              | ,857      |
| C28              | ,833      |
| C31              | ,809      |
| C36              | ,805      |
| C30              | ,802      |
| C35              | ,796      |
| C34              | ,783      |
| C32              | ,773      |
| C33              | ,750      |
| C26              | ,699      |
| C25              | ,671      |
| C29              | ,495      |

Tablo 3.25’deki faktör yükü sonuçlarına göre, tüm değişkenlerin bileşen içerisindeki faktör yükü 0,5’in (C29 0,5’e çok yakın) üzerindedir. Dolayısı ile bu 12 değişken de tek bir faktör olarak analizlerde yer alabilir.

Buradan elde edilen yeni duruma göre ortaya çıkan faktörler, bu faktörlerde yer alabilecek değişkenler ve bu değişken grubunun temsil ettiği düşünülen ortak kavrama (Bağımsız denetim açısından, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkileri) ait bulgu ve düşünceler aşağıda gösterildiği gibidir:

**Tablo 3.26 “C” Grubunda (6102 Sayılı TTK, Kurumsal Yönetim, Bağımsız Denetim İlişkileri) Faktörler ve Güvenilirlikleri**

| Faktörler | Faktör Değişkenleri (Kısaltılmış)  | Faktör İsimleri    | Faktör Güvenilirliği |
|-----------|--|--------------------|----------------------|
| Faktör 1  | (C9) TTK'nin sermayenin tabana yayılmasına katkısı   | Beklenen Fayda     | 0,956                |
|           | (C10) Sermaye piyasalarına katkı   |                    |                      |
|           | (C11) Bağımsız denetime katkı  |                    |                      |
|           | (C12) Küresel rekabete katkı   |                    |                      |
|           | (C13) Finansal krizlere olumlu Etki  |                    |                      |
|           | (C14) TTK'nin şirketlerin etkili yönetilmesine katkısı                                       |                    |                      |
|           | (C15) Paydaş ihtiyaçlarının karşılanma kolaylığı   |                    |                      |
|           | (C16) Finansman imkânların çoğolması   |                    |                      |
|           | (C17) Ekonomik büyümeye katkı  |                    |                      |
|           | (C18) Uluslararası sermayeyi çekme   |                    |                      |
|           | (C19) Ekonominin rekabet gücünü artırma  |                    |                      |
|           | (C20) Yatırım ortamının güvenli ve şeffaf olması   |                    |                      |
|           | (C21) Dış piyasalarda imajın yükselmesi  |                    |                      |
|           | (C22) Finansal raporlamaya olan güven artışı   |                    |                      |
| Faktör 2  | (C6) TTK'nin yetkileri artırması   | Etkinlik           | 0,888                |
|           | (C23) Bağımsız denetimde etkinliği sağlaması   |                    |                      |
|           | (C37) Kurumsal yönetim uygulamalarına katkı  |                    |                      |
|           | (C40) Denetim kuruluşlarının standartlara uygun hareket etmesi                               |                    |                      |
|           | (C43) 6335'in TTK'ya kısa vadedeki etkisi  |                    |                      |
|           | (C44) 6335'in bağımsız denetime etkisi   |                    |                      |
| Faktör 3  | (C25) TTK'nin işletmelerin global normları sağlamasına katkısı                               | Uygulama-Düzenleme | 0,940                |
|           | (C26) Sermaye Piyasası Kanunu ile uyum   |                    |                      |
|           | (C27) Şirketlerin kurumsal gelişimine katkı  |                    |                      |
|           | (C28) Şirketlerin yönetsel ve finansal sistemlerinin oluşmasına katkı                        |                    |                      |
|           | (C29) Şirketlerde tüm menfaat sahiplerine katkı sağlanması                                   |                    |                      |
|           | (C30) Şirket faaliyetleri ile ilgili olarak kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması |                    |                      |
|           | (C31) İşletme içi koordinasyon ve verimlilik artışı  |                    |                      |
|           | (C32) Yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının artması                                       |                    |                      |
|           | (C33) Tüm ortak haklarının korunması   |                    |                      |
|           | (C34) Hesap verilebilirlik odaklı kültürün gelişmesi   |                    |                      |
|           | (C35) Kurumsal yönetim ilkerine uyumun kolaylaşması  |                    |                      |
|           | (C36) Dünya normlarının yakalanması çabalarında artış  |                    |                      |
| Faktör 4  | (C24) Bağımsız denetimin fırsat olarak görülmesi   | Finansal Tablo     | 0,751                |
|           | (C45) 6335 'in bağımsız denetimi olumsuz etkilemesi  |                    |                      |
|           | (C48) TTK'nın finansal tabloları UDS ile uyumlu hale getirmesi                               |                    |                      |
|           | (C50) Finansal tablo denetimi yanında faaliyet raporu denetimin getirilmesi                  |                    |                      |

**Tablo 3.26 “C” Grubunda (6102 Sayılı TTK, Kurumsal Yönetim, Bağımsız Denetim İlişkileri) Faktörler ve Güvenilirlikleri (Devamı)**

|                           |   |                           |              |
|---------------------------|---|---------------------------|--------------|
| Faktör 5                  | (C7) TTK'nin kurumsal yönetimin ilkelerini belirleyen temel bir yasa olması                       | Kurumsal Yönetim İlkeleri | 0,840        |
|                           | (C8) Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflığı öne çıkarması                                       |                           |              |
|                           | (C9) Şeffaflığın ön plana çıkmasının sermayenin tabana yayılmasını kolaylaştırması                |                           |              |
| Faktör 6                  | (C1) TTK'nin bağımsız denetimi ve denetim mesleğini en çok etkileyen kanun olması                 | Genel Algı                | 0,862        |
|                           | (C2) Kurumsal yönetimin ve bağımsız denetimin önemini artırma                                     |                           |              |
|                           | (C3) Kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırma                            |                           |              |
|                           | (C4) Uluslararası standartlarda şeffaflık ve kurumsal yönetimin ön plana çıkması                  |                           |              |
|                           | (C5) Bağımsız denetimin kalitesine olumlu etki  |                           |              |
| Faktör 7                  | (C41) TTK'nin bağımsız denetim kuruluşlarının iş yükünü artırması                                 | İşlerlik                  | 0,521        |
|                           | (C42) Halka açık şirket ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirket düzenlemelerinin yetersiz kalması |                           |              |
|                           | (C46) 6335'in bağımsız denetime olumsuz etkisi  |                           |              |
| Faktör 8                  | (C47) Murakıplık müessesinin kaldırılması   | --                        | --           |
| <b>Genel Güvenilirlik</b> |   |                           | <b>0,967</b> |

Tablo 3.26 aynı zamanda faktör ve genel güvenilirlik değerlerini de göstermektedir. Buradaki güvenilirlik değerleri Cronbach-Alpha Güvenilirlik Analizi ile hesaplanmış olup elde edilen değerlerin 0,7 üzerinde olması istense de araştırmanın doğasına ve probleme göre bu değer değişiklik gösterebilir. Faktör 8 tek bir değişkene sahip olduğu için güvenilirlik değeri hesaplanmamıştır. Genel güvenilirlik değeri ise 0,967 olarak elde edilmiş olup, kabul alt sınırından büyüktür.

C bölümü faktörlerinden beklenen fayda faktörü; 6102 Sayılı TTK'nin ve kurumsal yönetimin, bağımsız denetimle ilişkileri ve bu ilişkiler bağlamında ortaya çıkması muhtemel faydalar açısından denetçi görüşlerini kapsayan maddelerden, etkinlik faktörü; 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetimin ülkemizde bağımsız denetimin etkinliği açısından getirdiklerine ilişkin maddelerden, uygulama-düzenleme faktörü 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetimle ilgili uygulamalarının ve düzenlemelerin ülkemizdeki bağımsız denetim sistemine şu anki yansımaları ve gelecekteki muhtemel etkilerini kapsayan maddelerden, finansal tablo boyutu; ağırlıklı olarak 6102 Sayılı TTK'nin finansal tablolara ilişkin düzenlemeleri ile ilgili maddelerden, kurumsal yönetim ilkeleri boyutu; 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim ilkeleri açısından değerlendirilmesine ilişkin maddelerden,

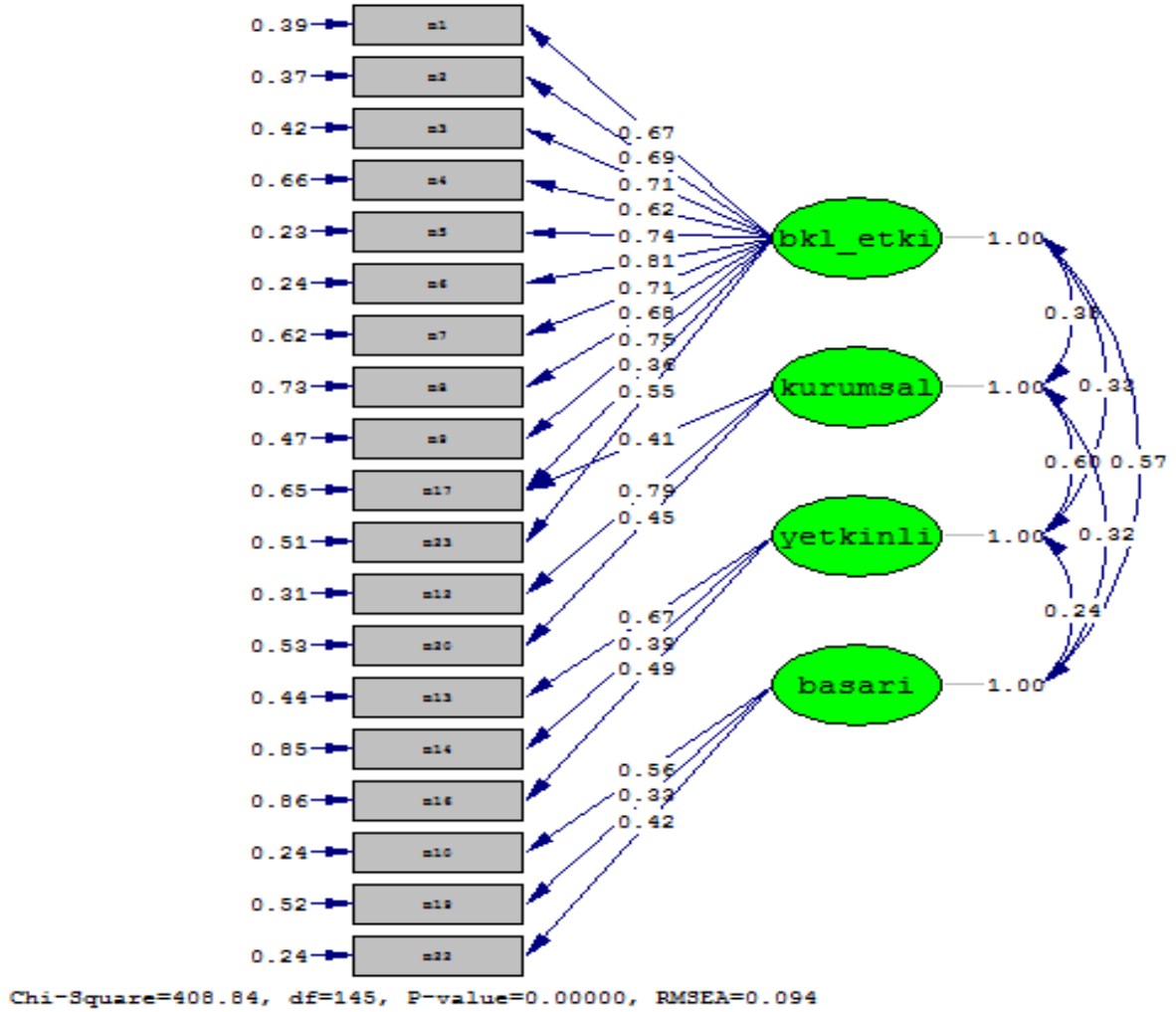
genel algı boyutu; 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim ilişkilerine ilişkin denetçilerin genel algısını açıklayan, son olarak işlerlik boyutu ise; 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim açısından işlerliğini açıklayan maddelerden oluşmaktadır.

### 3.9.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Keşfedici faktör analizleri neticesinde elde edilen faktörler ( ya da boyutlar) için yapı geçerliliği amaçlı olarak doğrulayıcı faktör analizi (DFA) kullanılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi için Lisrel 8.80 kullanılmıştır.

Öncelikle “B” grubunda yer alan faktörler ve bu faktörleri açıklayan değişkenler için doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır.

Şekil 3.2 “B” Grubu Faktörleri için Doğrulayıcı Faktör Analizi



Şekil 3.2.'de görüldüğü gibi oluşturulan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen bulgular:

Ki-Kare/SerbestlikDerecesi=2,82 (izin verilen değer 3,84'ten küçük değerler), P-Değeri=0,001 (0,1'den büyük değerler kabul edilir), RMSEA=0,094 (0,08'den küçük değerler kabul edilir). Diğer değerler ve kabul görülen değerler (parantez içlerinde yazılı olanlar):

Normed Fit Index (NFI) = 0.90 (>0,90)

Non-Normed Fit Index (NNFI) = 0.92 (>0,90)

Critical N (CN) = 94.53 (Örnek hacminin alt limiti)

Standardized RMR = 0.069 (<0,08)

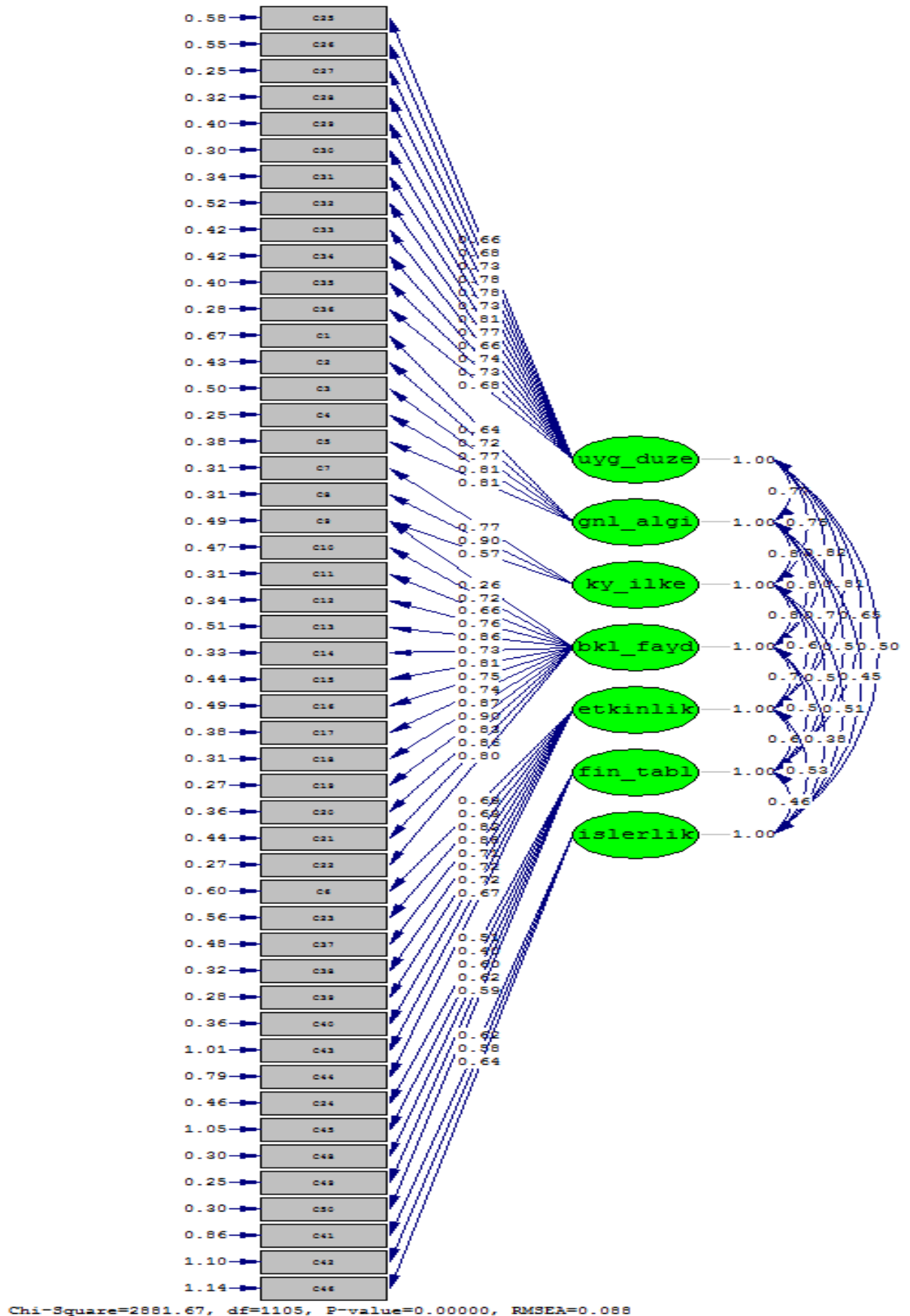
Goodness of Fit Index (GFI) = 0.83 (>0,90)

Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) = 0.77 (>0,90).

Yukarıdaki model uyum kriterleri incelendiğinde p-değeri dışında analiz sonuçlarında beklenen değerler ile büyük bir farklılık görünmemektedir. Dolayısı ile modelin doğrulandığı bu sonuçlara dayanılarak söylenebilir.

“B” grubundan sonra “C” grubu içinde yer alan faktörler ve bu faktörleri açıklayan değişkenler için aşağıdaki gibi doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır:

Şekil 3.3 “C” Grubu Faktörleri için Doğrulayıcı Faktör Analizi



Şekil 3.3’de görüldüğü gibi oluşturulan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen bulgular:

Ki-Kare/Serbestlik Derecesi=2,61 (izin verilen değer 3,84’ten küçük değerler), P-Değeri=0,001(0,1’den büyük değerler kabul edilir), RMSEA=0,088 (0,08’den küçük değerler kabul edilir). Diğer değerler ve kabul görülen değerler (parantez içlerinde yazılı olanlar): Normed Fit Index (NFI) = 0.94 (>0,90) - Non-Normed Fit Index (NNFI) = 0.96 (>0,90) - Critical N (CN) = 93.34 (Örnek hacminin alt limiti) - Standardized RMR = 0.064 (<0,08) - Goodness of Fit Index (GFI) = 0.64 (>0,90) - Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) = 0.60 (>0,90).

Yukarıdaki model uyum kriterleri incelendiğinde p-değeri, GFI ve AGFI dışında analiz sonuçlarında beklenen değerler ile büyük bir farklılık görünmemektedir. Bazı göstergeler “B” grubunda elde edilen uyum kriterlerinden daha iyi sonuçlar vermiştir. Dolayısı ile bu modelin de doğrulandığı bu sonuçlara dayanılarak söylenebilir.

### 3.9.5. Araştırma Hipotezlerin Test Edilmesi

Ankette yer verilen bölümler ve elde edilen faktörler ışığında uygulanan güvenilirlik ve geçerlilik çalışmalarının tatminkâr sonuçlar vermesi üzerine artık hipotezleri test ederek araştırma sorularının yanıtlanmasına geçilebilir.

#### 3.9.5.1. TDS’nin Denetime Etkisinin Test Edilmesi

**Hipotez 1:** Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.

Bu hipotezi test etmek için oluşturulan kavramsal  $H_0$  (sıfır hipotez) ve  $H_1$  (alternatif hipotez) aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

**$H_0$ :** Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi yoktur.

**$H_1$ :** Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.

Araştırma hipotezleri bölümünde de bahsedildiği gibi, bu kavramsal hipotezi test etmek için öncelikle B bölümünde yer alan tüm sorulara verilen cevapların likert ölçeğindeki orta değer olan 3 (“kararsızım” seçeneği) değerinden ne kadar pozitif ya da negatif anlamlı fark içerdiğine bakılmıştır. Farkın en az bir değişken (soru) için reddedilmesi, kavramsal hipotezin de reddine sebep olacaktır. Örnek bir alt hipotez (B bölümü 1. Sorusu için) aşağıdaki gibi teşkil edebilir:

**H<sub>0</sub>:** “KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimine etkisi yoktur”

**H<sub>1</sub>:** “KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.”

Bu hipotez ve devamındaki B bölümüne ait diğer 22 soru için benzer biçimde oluşturulabilecek alt hipotezleri test etmek için orta değere (3: Kararsızım) karşı tek grup t-testi analizi yapılmaktadır.

t-testi grupların normal dağıldığını varsaymaktadır. Ankette yer alan sorulara verilen cevapların normal dağılıp dağılmadığı ise Kolmogorow-Smirnow ve Shapiro-Wilk Normallik testleri ile gerçekleştirilmiş olup tüm sorulara verilen cevaplar bazında değişkenlerin normal dağıldığı ( $p < 0,001$ ) ekte (Bkz EK 3) görülmektedir.

Ayrıca B grubunda yer alan tüm sorulara ilişkin tanımlayıcı istatistikler de yine ekte (Bkz EK 4) yer almaktadır. Burada, B grubu sorularına verilen yanıtlar genellikle 4 ortalama değerinin üzerinde iken, en düşük ortalama değer B11 (3.70) “TDS’nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir” sorusuna verilmiştir. Görülmektedir ki ceza algısı olumsuz bir durumu ifade ettiği için denetçilerde diğer değişkenlere göre ortalama olarak düşük kalmıştır.

B Grubu sorularına verilen cevaplar için t-testi sonuçları aşağıda Tablo 3.27’de yer almakta olup, her bir satırdaki t-testi sonucu ilgili alt hipotezin reddedilip edilmeyeceğini göstermektedir. Her satırın sonundaki p-değerinin 0,05’ten küçük olması, ilgili alt H<sub>0</sub> hipotezinin reddedileceği (anlamli bir farkın olduğu) anlamına gelir.

**Tablo 3.27 B Grubu Sorularına Verilen Cevaplar için t-Testi Sonuçları**

|     | Test Değeri = 3 |        |     |                    |
|-----|-----------------|--------|-----|--------------------|
|     | Ortalama        | t      | sd  | p-değeri (2-yanlı) |
| B1  | 4,15            | 18,085 | 206 | ,000               |
| B2  | 4,13            | 17,685 | 206 | ,000               |
| B3  | 3,99            | 14,727 | 206 | ,000               |
| B4  | 3,73            | 10,277 | 206 | ,000               |
| B5  | 4,00            | 16,456 | 206 | ,000               |
| B6  | 4,00            | 15,223 | 206 | ,000               |
| B7  | 3,78            | 10,628 | 206 | ,000               |
| B8  | 4,01            | 13,348 | 206 | ,000               |
| B9  | 4,02            | 14,495 | 206 | ,000               |
| B17 | 3,94            | 13,136 | 206 | ,000               |
| B23 | 4,23            | 19,576 | 206 | ,000               |



**Tablo 3.27 B Grubu Sorularına Verilen Cevaplar için t-Testi Sonuçları (Devamı)**

|        |      |        |     |      |
|--------|------|--------|-----|------|
| B12    | 4,21 | 18,090 | 206 | ,000 |
| B20    | 4,34 | 22,595 | 206 | ,000 |
| B13    | 4,12 | 16,932 | 206 | ,000 |
| B14    | 3,85 | 12,222 | 206 | ,000 |
| B16    | 3,82 | 11,271 | 206 | ,000 |
| B10    | 4,28 | 24,787 | 206 | ,000 |
| B19    | 4,16 | 21,020 | 206 | ,000 |
| B22    | 4,49 | 33,290 | 206 | ,000 |
| B11    | 3,70 | 8,109  | 206 | ,000 |
| B15    | 4,29 | 21,335 | 206 | ,000 |
| B18    | 4,00 | 16,401 | 206 | ,000 |
| B21    | 4,07 | 15,034 | 206 | ,000 |
| N: 207 |      |        |     |      |

Yukarıdaki Tablo 3.27 görüleceği üzere B bölümü soruları bazında tüm H hipotezleri reddedilmektedir ( $p < 0,001$ ). Ekteki (Bkz EK 4) B bölümü sorularına ilişkin tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde ise tüm ortalamaların 3'ten daha yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla tüm hipotezlerin reddedilmiş olması ve tüm değerlerin ortalamalarının 3'ten büyük olması, bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler tarafından; TDS'nin bağımsız denetim üzerinde olumlu etkisinin olacağı yönünde bir beklentiyi ortaya çıkarmıştır.

B bölümünde yer alan tüm değişkenler için tek grup t-testinin yaptıktan sonra, bu test sonuçları üzerinde denetçinin kalitatif özelliklerinin bir etkisinin olup olmadığını araştırmak gereklidir. Bunun için denetçinin eğitim düzeyi, unvanı, mesleki deneyimi ve çalıştığı denetim kuruluşunun türü bazında B bölümündeki sorulara verilen cevaplar her bir kalitatif sorunun içerdiği kategoriler bazında tekrar irdelenmiştir. Bu amaçla oluşturulan kavramsal hipotez:

### **3.9.5.2. TDS'nin Denetime Etkisinde Denetçinin Kalitatif Özelliklerinin Test Edilmesi**

**Hipotez 2:** Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotez ise denetçilerin kalitatif özellikleri kadar (4 özellik) x B bölümündeki soru sayısı (23) = 92 adet alt hipotez barındırır. Bu hipotezleri kalitatif özellikler bazında tekrar ele alacak olursak:

**Hipotez 2.1:** Denetçinin eğitim düzeyi, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotezin de altında yer alabilecek alt hipotezlere de bir örnek verilecek olursa: Örneğin B1 sorusu: “KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.” için, kurulabilecek alt  $H_0$  hipotezi:

**H<sub>0</sub>:** “KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.” sorusuna verilen cevaplar, eğitim seviyesi bakımından bir farklılık göstermemektedir

**H<sub>1</sub>:** “KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.” sorusuna verilen cevaplar, eğitim seviyesi bakımından bir farklılık göstermektedir.

Bu hipotez için eğitim düzeyleri ayrı gruplar olarak ele alınmış ve B bölümünde yer alan 23 soru için her bir grubun tanımlayıcı istatistikleri çıkarılmış (Bkz EK 5) ortalaması varyans analizi (ANOVA) ile ayrı ayrı test edilmiştir (Tablo 3.28).

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü varyans (ANOVA) analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki tabloda (Tablo 3.28) görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (Bkz EK 6) verilmiştir.

**Tablo 3.28 Eğitim Seviyesi Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA**

|   | Ortalamalar |               |         | P-değeri |
|---|-------------|---------------|---------|----------|
|   | Lisans      | Yüksek Lisans | Doktora |          |
| (B4) TDS, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile tam olarak uyumludur.                 | 3,75        | 3,60          | 5,00    | ,026**   |
| (B7) TDS, mali tablolarda hata oluşumunu azaltmıştır .  | 3,80        | 3,85          | 2,25    | ,013**   |
| (B8) TDS, mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını, kolaylaştıracaktır.  | 4,04        | 4,08          | 1,75    | ,000**   |
| (B19) Bağımsız denetimin etkinliği KGK’nın tutumundan etkilenmektedir.                        | 4,13        | 4,18          | 5,00    | ,090*    |
| (B11) TDS’nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.                          | 3,55        | 4,03          | 3,75    | ,040**   |
| (B15) TDS, denetim kuruluşlarında ve işletmelerde kalifiye personel ihtiyacını arttıracaktır. | 4,20        | 4,50          | 4,50    | ,077*    |

\*\*  $p < 0,05$  için anlamlı \*  $p < 0,1$  için anlamlı

Hipotez 2.1’e yönelik olarak, tüm sorular değerlendirildiğinde, ANOVA sonuçlarına göre eğitim seviyesi bakımından B grubundaki 4, 7, 8, 11, 15 ve 19. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir

(Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bunların dışındakiler için ise bir farklılık, istatistiksel anlamda tespit edilememiştir. Tablo 3.28 incelendiğinde, TDS'nin mali tablolar üzerindeki ortaya çıkabilecek muhtemel olumlu etkileri açıklayan B7 ve B8 sorularında doktora mezunlarının çok olumlu düşünmedikleri görülmektedir. B19'da açıklanan bağımsız denetimin etkinliğinin KGK'nin tutumundan etkilendiğine ilişkin algı ise eğitim seviyesi arttıkça yükselme eğilimi göstermektedir. Genel olarak ekteki (EK 5) grup ortalamalarına göre, eğitim seviyesi arttıkça ortalamalar da yükselmekte, diğer bir deyişle algı daha olumlu yöne doğru kaymaktadır. Bununla birlikte B grubundaki değişkenler genelinde, istatistiksel anlamda bir farklılık olmasa dahi, eğitim seviyesinin artışına paralel olarak algının daha olumluya kaydığı ekteki (EK 5) tanımlayıcı istatistiklerden de görülebilir.

B4, B7, B8 soruları önceki bölümlerde yapılan faktör analizleri sonucunda birlikte beklenen etki boyutu altında yer almaktaydı. Buna göre bu soruların içeriği incelendiğinde özellikle TDS'nin UDS ile uyumlu olduğu, TDS'nin mali tablolarda hata oluşumunu azaltacağı ve mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasının TDS ile daha kolay olacağı konularındaki algıların, katılımcıların eğitim seviyesi arttıkça genel olarak daha olumluya doğru gittiği söylenebilir (B7 ve B8 için doktora mezunları hariç). B11 ise içeriği itibarıyla tek bir değişkendir. B11'deki "TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir." algısı da özellikle yüksek lisans mezunlarında lisans mezunlarına göre daha yüksektir.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 4, 7, 8, 11, 15 ve 19. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 2.1 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 2.2:** Denetçinin unvanı, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotez test edilirken eğitici (0 gözlem) ve denetçi müdürü (2 gözlem) kategorileri çok az veri olması sebebiyle analize dâhil edilmemiştir. Bu hipotezde, ankette B grubunda yer alan tüm sorular için unvanlar bakımından tek yönlü ANOVA uygulanarak sonuçlar incelenmiştir. Her değişken için unvanlar bakımından tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 7) verilmektedir.

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki Tablo 3.29’da görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (Bkz EK 8) verilmiştir.

**Tablo 3.29 Unvan Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA**

|  | Ortalama         |                |                    |         |                       | P-<br>değeri |
|--|------------------|----------------|--------------------|---------|-----------------------|--------------|
|  | S.Baş<br>Denetçi | Baş<br>Denetçi | Kıdemli<br>Denetçi | Denetçi | Denetçi<br>Yardımcısı |              |
| (B1) KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.  | 4,58             | 4,33           | 4,09               | 3,98    | 4,09                  | ,025**       |
| (B2) TDS, denetim mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.   | 4,61             | 4,40           | 4,14               | 3,95    | 3,98                  | ,005**       |
| (B3) TDS, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.   | 4,42             | 3,87           | 3,64               | 3,89    | 4,00                  | ,027**       |
| (B4) TDS, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile tam olarak uyumludur.  | 4,06             | 4,07           | 3,68               | 3,69    | 3,47                  | ,065*        |
| (B5) TDS, şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayacaktır.   | 4,33             | 4,33           | 3,86               | 3,95    | 3,87                  | ,065*        |
| (B6) TDS, denetimde etkinlik ve kaliteyi arttıracaktır.  | 4,52             | 4,40           | 3,82               | 3,89    | 3,82                  | ,002**       |
| (B7) TDS, mali tablolarda hata oluşumunu azaltmıştır.  | 4,15             | 4,27           | 3,14               | 3,76    | 3,80                  | ,003**       |
| (B17) TDS’nin kullanımı işletmelerin bağımsız denetimlerini kolaylaştıracaktır.  | 4,36             | 4,13           | 3,55               | 3,88    | 3,89                  | ,045**       |
| (B23) Gelecekte UDS ve KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları başarılı bir denetim sürecinin ve denetçilerin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.                         | 4,52             | 4,60           | 4,18               | 4,00    | 4,31                  | ,021**       |
| (B13) TDS, bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır.  | 4,36             | 4,00           | 3,73               | 4,24    | 3,96                  | ,063*        |
| (B14) Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları en çok 10 yıllık bir zamana yayılacaktır. | 4,09             | 3,27           | 3,55               | 3,84    | 4,02                  | ,031**       |
| (B16) Bağımsız Denetim Kuruluşlarındaki denetçilerin denetim standartları alanında önemli bilgi eksiklikleri bulunmaktadır.  | 4,33             | 3,53           | 4,09               | 3,81    | 3,47                  | ,002**       |
| (B10) TDS’nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmelidir.   | 4,48             | 4,60           | 4,36               | 4,18    | 4,16                  | ,073*        |

**Tablo 3.29 Unvan Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA (Devamı)**

|   | Ortalama         |                |                    |         |                       | P-<br>değeri |
|---|------------------|----------------|--------------------|---------|-----------------------|--------------|
|   | S.Baş<br>Denetçi | Baş<br>Denetçi | Kıdemli<br>Denetçi | Denetçi | Denetçi<br>Yardımcısı |              |
| (B19) Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın tutumundan etkilenmektedir.  | 4,30             | 4,40           | 3,86               | 4,03    | 4,29                  | ,052*        |
| (B11) TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.  | 3,24             | 3,07           | 3,45               | 3,74    | 4,13                  | ,003**       |
| (B21) Bağımsız denetimin, sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilmesi doğru bir uygulamadır. | 4,48             | 4,40           | 3,73               | 3,98    | 3,98                  | ,031*        |

\*\* p<0,05 için anlamlı \* p<0,1 için anlamlı

Ana (kavramsal) hipoteze yönelik olarak, tüm sorular değerlendirildiğinde, ANOVA sonuçlarına göre unvan bakımından B grubundaki 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 19, 21 ve 23. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bunların dışındakiler için ise bir farklılık istatistiksel anlamda tespit edilememiştir. Tablo 3.29 incelendiğinde, genel olarak unvan düzeyi arttıkça ortalamalar da yükselmekte, diğer bir deyişle algı daha olumlu yöne doğru kaymaktadır. Bununla birlikte B grubundaki değişkenler genelinde, istatistiksel anlamda bir farklılık olmasa dahi, unvan düzeyi artışına paralel algının daha olumluya kaydığı ekteki (Bkz EK 7) tanımlayıcı istatistiklerden de görülebilir. Kıdemli denetçilerim anlamlı farklılık çıkan sorulara verdikleri yanıt ortalamalarının çok düşük olmasa da genel olarak diğer denetçilere göre düşük çıktığı görülmektedir. Denetim uygulamalarında yaşanan aksaklıkların bu kesime en çok yansımaları ve meslek mensubu olarak kıdemli denetçilerin mesleğin en aktif dönemini yaşıyor olmaları da algı düzeylerinde etkili olmuş olabilir.

B grubundaki 1-7 arası sorular önceki bölümlerde yapılan faktör analizleri sonucunda, birlikte beklenen etki boyutu altında yer almaktaydı. Buna göre TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisine yönelik algı unvan düzeyi arttıkça olumlu yöne doğru kaymaktadır. Diğer bir ifadeyle TDS'nin bağımsız denetime etkisi ile ilgili denetçilerin beklentileri unvan yükseldikçe daha olumlu olmaktadır. Yine B grubundaki 13, 14 ve 16. sorular faktör analizi sonucu yetkinlik grubunda toplanmışlardı. Bu gruba verilen yanıtlarda sorumlu ortak baş denetçilerin daha yüksek puan verdikleri görülmektedir. B11

ve B19 sorularında ise Hipotez 2.1’de olduğu gibi Hipotez 2.2’de de anlamlı farklılık çıkmıştır. B11’deki “TDS’nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir” algısı alt düzey unvanlarda daha yüksek çıkmıştır. B19 “Bağımsız denetimin etkinliği KGK’nin tutumundan etkilenmektedir.” algısında ise özellikle kıdemli denetçilerin algısının düşük olduğu gözlemlenmektedir.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 19, 21 ve 23. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 2.2 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 2.3:** Denetçinin çalıştığı denetim kuruluşunun türü, TDS’nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotezde, ankette B grubunda yer alan tüm sorular için denetim kuruluşu türü bakımından tek yönlü ANOVA uygulanarak sonuçlar incelenmiştir. Her değişken için denetim kuruluşu türü bakımından tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 9) verilmektedir.

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki Tablo 3.30’de görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (Bkz EK 10) verilmiştir.

**Tablo 3.30 Denetim Kuruluşunun Türü Bakımından B Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA**

|  | Ortalamalar  |        |             | P-değeri |
|--|--------------|--------|-------------|----------|
|  | Uluslararası | Ulusal | Temsilcilik |          |
| (B2) TDS, denetim mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.   | 4,05         | 4,10   | 4,71        | ,041**   |
| (B4) TDS, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile tam olarak uyumludur.  | 3,50         | 3,87   | 3,79        | ,045**   |
| (B17) TDS’nin kullanımı işletmelerin bağımsız denetimlerini kolaylaştırarak.   | 3,68         | 4,09   | 4,07        | ,023**   |
| (B12) TDS’nin uygulamadaki başarısı işletme sahiplerinin ve/veya denetim kuruluşlarının desteklerine bağlıdır.   | 4,11         | 4,33   | 3,71        | ,037**   |
| (B16) Bağımsız Denetim Kuruluşlarındaki denetçilerin denetim standartları alanında önemli bilgi eksiklikleri bulunmaktadır.                              | 3,70         | 3,98   | 3,14        | ,007**   |
| (B10) TDS’nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmelidir.   | 4,14         | 4,31   | 4,79        | ,010**   |
| (B19) Bağımsız denetimin etkinliği KGK’nın tutumundan etkilenmektedir.   | 4,03         | 4,20   | 4,57        | ,045**   |
| (B22) Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları’ndaki değişiklikleri sürekli takip etmek gereklidir. | 4,47         | 4,46   | 4,86        | ,090*    |
| (B11) Gelecekte UDS ve KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları başarılı bir denetim sürecinin ve denetçilerin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.   | 3,59         | 3,83   | 3,14        | ,094*    |

\*\* p<0,05 için anlamlı \* p<0,1 için anlamlı

Ana (kavramsal) hipoteze yönelik olarak, tüm sorular değerlendirildiğinde, ANOVA sonuçlarına göre denetim kuruluşu türü bakımından B grubundaki 2, 4, 10, 11, 12, 16, 17, 19 ve 22. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bunların dışındakiler için ise bir farklılık istatistiksel anlamda tespit edilememiştir. Bu farklılıkların sebeplerine bakılacak olursa, EK 9'daki grup ortalamalarına göre, ulusal bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin yanıtları, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin vermiş oldukları yanıtlardan daha yüksektir. KGK'nin yayınladığı TDS standartlarının bağımsız denetime muhtemel olumlu etkisi konusunda; ulusal bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilere göre –red edilmiş olan hipotezler bakımından- daha iyimserdir. Bunun dışındakiler için bir farklılık bulunmamaktadır. B11 ve B19. soruları önceki hipotezlerde olduğu gibi hipotez 2.3'de de anlamlı farklılığın olduğu sorulardır. B11 ve B19. sorudaki algı ulusal bağımsız denetim kuruluşlarında, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarına göre daha yüksektir. B19 ve B22 soruları önceki bölümlerde yapılan faktör analizlerinde başarı faktörü altında yer alan sorulardır.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 2, 4, 10, 11, 12, 16, 17, 19 ve 22. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 2.3 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 2.4:** Denetçinin mesleki deneyimi ile TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisini algılaması arasında bir ilişki vardır.

Denetçinin mesleki deneyimi kategorik veri olmadığı için bu hipotezi araştırmak için ANOVA kullanılamaz. Ancak değişkenlerden her ikisi de sürekli olduğu ve değişkenler arasında bir ilişki arandığı durumlarda normal dağılım varsayımı altında Pearson Korelasyon katsayısından faydalanılmaktadır.

B Bölümündeki tüm sorular ile mesleki deneyim sorusuna verilen cevap arasındaki doğrusal ilişkileri gösteren tüm Korelasyon değerleri Tablo 3.31'de verilmektedir.

**Tablo 3.31 Mesleki Deneyim ile B Grubu Soruları Arasında Korelasyon Değerleri**

|     | Korelasyon | P-Değeri |
|-----|------------|----------|
| B1  | ,163       | ,019**   |
| B2  | ,284       | ,000**   |
| B3  | ,168       | ,016**   |
| B4  | ,130       | ,061*    |
| B5  | ,249       | ,000**   |
| B6  | ,243       | ,000**   |
| B7  | ,065       | ,352     |
| B8  | ,058       | ,407     |
| B9  | ,100       | ,150     |
| B17 | ,163       | ,019**   |
| B23 | ,190       | ,006**   |
| B12 | ,167       | ,016**   |
| B20 | ,101       | ,148     |
| B13 | ,043       | ,534     |
| B14 | -,013      | ,858     |
| B16 | ,094       | ,176     |
| B10 | ,225       | ,001**   |
| B19 | ,055       | ,428     |
| B22 | ,201       | ,004**   |
| B11 | -,246      | ,000**   |
| B15 | ,070       | ,318     |
| B18 | ,095       | ,172     |
| B21 | ,144       | ,039**   |

\*  $p < 0,1$  için anlamlı, \*\*  $p < 0,05$  için anlamlı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre B bölümündeki 7, 8, 9, 13, 14, 15, 16, 18, 19 ve 20 No.lu değişkenler haricindeki tüm değişkenler ile mesleki deneyim arasında anlamlı ancak zayıf pozitif yönlü (B11 negatif) bir korelasyon değeri tespit edilmiştir. Buna göre, mesleki deneyim arttıkça denetçilerin Türkiye denetim standardının bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkisini daha olumlu algıladıkları söylenebilir. B11 (TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.) sorusu ise içeriği gereği negatif bir anlam yüklü olması sebebiyle, mesleki deneyim arttıkça cezaya verilen önem azalmaktadır. Ceza konusunda benzer bir durum önceki hipotezlerde unvan konusunda da ortaya çıkmıştı.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 7, 8, 9, 13, 14, 15, 16, 18, 19 ve 20 No.lu sorular dışında kalan soruların içerdiği değişkenler için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 2.4 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

B Bölümündeki sorular için ayrı ayrı yapılmış olan bu analiz işlemlerinin ardından, benzer analizler faktör analizi sonucunda elde edilen boyutlar (faktörler) için de



gerçekleştirilmiştir. Bu analizler bir bakıma, anket sorularından ortaya çıkarılan faktörlerin doğrulaması gibi de kabul edilebilir.

### 3.9.5.3. TDS'nin Denetime Etkinin Boyutlar Bakımından Test Edilmesi

**Hipotez 3:** Bağımsız Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.

Bu aşamada öncelikle tüm faktörlerde yer alan değişkenlerin o faktör bazında her gözlem için ortalaması alınarak her faktör tek bir değişkene dönüştürülmüştür. Hipotez 3'ü test edebilmek için tüm faktör skorları yine orta değere (3: "kararsızım") karşı tek grup t-testiyle test edilmiştir. Elde edilen tanımlayıcı istatistikler ve t-testi sonuçları sırasıyla aşağıdaki Tablo 3.32 ve Tablo 3.33'de görülmektedir. Cezalar ile ilgili olan 5. Faktör sadece tek bir değişken ile ifade edildiğinden ve değişkenler tekil olarak bir önceki hipotez testi aşamalarında değerlendirildiğinden, bu aşamada sadece 4 faktör üzerinde hipotez testleri gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 3.32 B Bölümü Faktörleri Tek Örneklem Ortalamaları t-testi için Tanımlayıcı İstatistikler**

|               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata Ortalama |
|---------------|-----|----------|------------|--------------------|
| Beklenen Etki | 207 | 4,0043   | ,72603     | ,05046             |
| Başarı        | 207 | 4,1643   | ,73212     | ,05089             |
| Kurumsallık   | 207 | 4,3108   | ,54913     | ,03817             |
| Yetkinlik     | 207 | 3,9291   | ,72950     | ,05070             |

**Tablo 3.33 B Bölümü Faktörleri için Tek Örneklem Ortalamaları t-testi**

|               | Test değeri=3 |     |                     |
|---------------|---------------|-----|---------------------|
|               | t             | sd  | p-değeri. (2-yanlı) |
| Beklenen Etki | 19,903        | 206 | ,000                |
| Başarı        | 22,880        | 206 | ,000                |
| Kurumsallık   | 34,344        | 206 | ,000                |
| Yetkinlik     | 18,325        | 206 | ,000                |

Tek örneklem testleri anket ölçeğindeki orta değere (3) karşı yapılmıştır ve bu değerden büyük çıkacak anlamlı fark olumlu etkinin varlığını, küçük çıkacak anlamlı fark ise olumsuz etkinin varlığına işaret edecektir.

Bu sonuçlara göre tüm boyutlar bakımından alt  $H_0$  hipotezlerinin tamamı reddedilmiştir ( $p < 0,001$ ). Başka bir deyişle, Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisinin olumlu olarak algılandığı görülmektedir. Çünkü tüm anlamlı farklar için grup ortalamalarının 3'ün üzerinde olduğu yukarıdaki Tablo 3.32'de görülmektedir.

Burada, faktörler bazında elde edilen sonuçlar ile sorular bazında elde edilen sonuçlar arasında da bir tutarlılık olduğu açıkça görülebilir.

B Bölümü ile ilgili olarak bu aşamada, denetçinin kalitatif özelliklerinin burada belirtilen faktörler üzerinde anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığının hipotez edilerek araştırılması gerekmektedir. İlgili kavramsal hipotez aşağıdaki gibi oluşacaktır.

#### **3.9.5.4. TDS'nin Denetime Etkisini Belirleyen Faktör Ortalamalarının Denetçinin Kalitatif Özellikleri Bakımından Test Edilmesi**

**Hipotez 4:** TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.

Bu kavramsal hipotezin, kalitatif özellikler bazındaki alt hipotezleri aşağıda verilmektedir.

**Hipotez 4.1:** Farklı eğitim seviyeleri arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

Bu hipotezi, ortaya çıkan faktörler bazında test edebilmek için, her bir kalitatif özellik bazında faktör sayısı kadar (4) alt hipotez kurmak gerekecektir. Bu alt hipotezlerden Beklenen Etki faktörüne ilişkin olan aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

**H<sub>0</sub>:** Farklı eğitim seviyeleri arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu bakımından fark yoktur.

**H<sub>1</sub>:** Farklı eğitim seviyeleri arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu bakımından fark vardır.

Beklenen etki yerine diğer faktörler getirilerek diğer alt hipotezler de oluşturulabilir. Bu alt hipotezler eğitim seviyesinin farklı grupları için faktör ortalamalarını test edeceğinden, istatistiksel analiz yöntemi olarak ANOVA kullanılır. ANOVA Analizi öncesi tanımlayıcı istatistikler ve ANOVA analizi sonuçları sırasıyla aşağıdaki tablolarda (Tablo 3.34 ve Tablo 3.35 ) gösterilmiştir.

**Tablo 3.34 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|               |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|---------------|---------------|-----|----------|------------|-----------|
| Beklenen Etki | Lisans        | 143 | 3,9972   | ,73704     | ,06163    |
|               | Yüksek lisans | 60  | 4,0200   | ,72855     | ,09405    |
|               | Doktora       | 4   | 4,0250   | ,18930     | ,09465    |
|               | Toplam        | 207 | 4,0043   | ,72603     | ,05046    |
| Başarı        | Lisans        | 143 | 4,1702   | ,68618     | ,05738    |
|               | Yüksek lisans | 60  | 4,1389   | ,81947     | ,10579    |
|               | Doktora       | 4   | 4,3333   | 1,12217    | ,56108    |
|               | Toplam        | 207 | 4,1643   | ,73212     | ,05089    |
| Kurumsallık   | Lisans        | 143 | 4,2867   | ,54328     | ,04543    |
|               | Yüksek lisans | 60  | 4,3333   | ,56248     | ,07262    |
|               | Doktora       | 4   | 4,8333   | ,33333     | ,16667    |
|               | Toplam        | 207 | 4,3108   | ,54913     | ,03817    |
| Yetkinlik     | Lisans        | 143 | 3,8928   | ,73008     | ,06105    |
|               | Yüksek lisans | 60  | 3,9778   | ,73356     | ,09470    |
|               | Doktora       | 4   | 4,5000   | ,43033     | ,21517    |
|               | Toplam        | 207 | 3,9291   | ,72950     | ,05070    |

**Tablo 3.35 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında ANOVA Analizi**

|               |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|---------------|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| Beklenen Etki | Gruplar Arası | ,024            | 2   | ,012             | ,022  | ,978     |
|               | Grup İçi      | 108,562         | 204 | ,532             |       |          |
|               | Toplam        | 108,586         | 206 |                  |       |          |
| Başarı        | Gruplar Arası | ,158            | 2   | ,079             | ,146  | ,864     |
|               | Grup İçi      | 110,258         | 204 | ,540             |       |          |
|               | Toplam        | 110,415         | 206 |                  |       |          |
| Kurumsallık   | Gruplar Arası | 1,206           | 2   | ,603             | 2,019 | ,135     |
|               | Grup İçi      | 60,911          | 204 | ,299             |       |          |
|               | Toplam        | 62,117          | 206 |                  |       |          |
| Yetkinlik     | Gruplar Arası | 1,635           | 2   | ,817             | 1,544 | ,216     |
|               | Grup İçi      | 107,993         | 204 | ,529             |       |          |
|               | Toplam        | 109,627         | 206 |                  |       |          |

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre eğitim seviyesinin Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından önemli bir etken olmadığı anlaşılmaktadır. Tüm alt hipotezler için p-değeri 0,1 değerinden dahi büyüktür ve dolayısıyla  $H_0$  hipotezleri reddedilmemiş olur. Benzer biçimde denetçi unvanı da araştırılacak olursa:

**Hipotez 4.2:** Farklı unvanlar arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

Buradaki alt hipotezler için de eğitim seviyesine benzer biçimde unvanların farklı grupları için faktör ortalamalarını test edeceğinden, istatistiksel analiz yöntemi olarak ANOVA kullanılır. ANOVA Analizi öncesi tanımlayıcı istatistikler ve ANOVA analizi sonuçları sırasıyla aşağıdaki tablolarda (Tablo 3.36 ve Tablo 3.37) gösterilmiştir.

Buradaki alt hipotezlerden Beklenen Etki faktörüne ilişkin olan aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

**H<sub>0</sub>:** Farklı unvanlardaki denetçiler arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu bakımından fark yoktur.

**H<sub>1</sub>:** Farklı unvanlardaki denetçiler arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu bakımından fark vardır.

**Tablo 3.36: Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|               |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma |
|---------------|---------------------|-----|----------|------------|
| Beklenen Etki | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,3848   | ,41692     |
|               | Baş denetçi         | 15  | 4,2533   | ,59506     |
|               | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,8545   | ,91689     |
|               | Denetçi             | 80  | 3,8938   | ,81789     |
|               | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,9327   | ,60981     |
|               | Toplam              | 205 | 4,0054   | ,72950     |
| Başarı        | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,5253   | ,35385     |
|               | Baş denetçi         | 15  | 4,0889   | 1,10889    |
|               | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,0455   | ,89853     |
|               | Denetçi             | 80  | 4,0708   | ,76435     |
|               | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,1697   | ,58045     |
|               | Toplam              | 205 | 4,1691   | ,72732     |
| Kurumsallık   | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,4646   | ,47827     |
|               | Baş denetçi         | 15  | 4,5556   | ,46576     |
|               | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,2879   | ,60242     |
|               | Denetçi             | 80  | 4,1958   | ,54526     |
|               | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,3030   | ,56025     |
|               | Toplam              | 205 | 4,3041   | ,54753     |
| Yetkinlik     | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,2626   | ,54491     |
|               | Baş denetçi         | 15  | 3,6000   | ,84703     |
|               | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,7879   | ,75974     |
|               | Denetçi             | 80  | 3,9625   | ,71156     |
|               | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,8182   | ,76125     |
|               | Toplam              | 205 | 3,9268   | ,73250     |

**Tablo 3.37 Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında ANOVA**

|               |               | Kareler Toplamı | df  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|---------------|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| Beklenen Etki | Gruplar Arası | 7,462           | 4   | 1,865            | 3,690 | ,006     |
|               | Grup İçi      | 101,102         | 200 | ,506             |       |          |
|               | Toplam        | 108,564         | 204 |                  |       |          |
| Başarı        | Gruplar Arası | 5,391           | 4   | 1,348            | 2,629 | ,036     |
|               | Grup İçi      | 102,524         | 200 | ,513             |       |          |
|               | Toplam        | 107,915         | 204 |                  |       |          |
| Kurumsallık   | Gruplar Arası | 2,743           | 4   | ,686             | 2,348 | ,056     |
|               | Grup İçi      | 58,415          | 200 | ,292             |       |          |
|               | Toplam        | 61,158          | 204 |                  |       |          |
| Yetkinlik     | Gruplar Arası | 6,499           | 4   | 1,625            | 3,156 | ,015     |
|               | Grup İçi      | 102,959         | 200 | ,515             |       |          |
|               | Toplam        | 109,458         | 204 |                  |       |          |

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre unvanın Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisinde önemli bir etken olduğu anlaşılmaktadır. Kurumsallık dışındaki tüm alt hipotezler için p-değeri 0,05 değerinden daha küçüktür (kurumsallık boyutu için  $p < 0,1$ ) ve dolayısıyla  $H_0$  hipotezleri reddedilmiş ve kavramsal Hipotez 4.2 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 4.3:** Denetçilerin mesleki deneyimleri arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından bir ilişki vardır

Bu kavramsal hipoteze ilişkin bir örnek alt hipotez vermek gerekirse:

**H<sub>0</sub>:** Denetçi mesleki deneyimi ile bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu arasında ilişki yoktur.

**H<sub>1</sub>:** Denetçi mesleki deneyimi ile bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde beklenen etki boyutu arasında ilişki vardır.

Diğer alt hipotezler de benzer biçimde kurulabilir. Bu hipotezleri test etmek için, değişkenlerin normal dağılım varsayımı altında, iki sürekli değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi açıklayan Pearson Korelasyon analizi yöntemi kullanılacaktır.

**Tablo 3.38 Meslekteki Deneyim ile Boyutlar Arasındaki Korelasyonlar**

|               | Pearson Correlation | P-değeri (2-yanlı) |
|---------------|---------------------|--------------------|
| Beklenen Etki | ,215                | ,002**             |
| Başarı        | ,189                | ,006**             |
| Kurumsallık   | ,207                | ,003**             |
| Yetkinlik     | ,058                | ,404               |

\*\*  $p < 0,01$  için anlamlı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre yetkinlik dışındaki tüm boyutlar ile mesleki deneyim arasında anlamlı, pozitif ancak zayıf bir korelasyon olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle mesleki deneyim arttıkça ilgili boyutlardaki denetçi algısının da pozitif yöne doğru değiştiği görülmektedir. Yetkinlik boyutu soruları için (B13, B14, B16) önceki bölümlerde yapılan soru bazlı korelasyon analizi sonuçları da bu sorularla mesleki deneyim arasında bir ilişki olmadığını ortaya koymaktadır.

**Hipotez 4.4:** Denetçilerin çalıştıkları kuruluş türleri arasında bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

Önceki analizlere benzer biçimde burada da tek yönlü ANOVA kullanılarak kavramsal hipoteze bağlı alt hipotezler test edilecektir. Hipotezlerin testi için gerekli olan tanımlayıcı istatistikler ve ANOVA tabloları aşağıda ( Tablo 3.39 ve Tablo 3.40) verilmektedir.

**Tablo 3.39 Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|               |                          | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|---------------|--------------------------|-----|----------|------------|-----------|
| Beklenen Etki | Uluslararası             | 76  | 3,9197   | ,68877     | ,07901    |
|               | Ulusal                   | 117 | 4,0350   | ,76093     | ,07035    |
|               | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,2071   | ,59545     | ,15914    |
|               | Total                    | 207 | 4,0043   | ,72603     | ,05046    |
| Başarı        | Uluslararası             | 76  | 4,0000   | ,80737     | ,09261    |
|               | Ulusal                   | 117 | 4,2821   | ,59309     | ,05483    |
|               | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,0714   | 1,14114    | ,30498    |
|               | Total                    | 207 | 4,1643   | ,73212     | ,05089    |
| Kurumsallık   | Uluslararası             | 76  | 4,2149   | ,53529     | ,06140    |
|               | Ulusal                   | 117 | 4,3219   | ,54127     | ,05004    |
|               | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,7381   | ,50937     | ,13614    |
|               | Total                    | 207 | 4,3108   | ,54913     | ,03817    |
| Yetkinlik     | Uluslararası             | 76  | 3,8728   | ,76781     | ,08807    |
|               | Ulusal                   | 117 | 4,0085   | ,68012     | ,06288    |
|               | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,5714   | ,83132     | ,22218    |
|               | Total                    | 207 | 3,9291   | ,72950     | ,05070    |

Tablo 3.39 incelendiğinde, boyutlar bazında sorulara verilen denetçi yanıt ortalamalarının tüm faktörlerde, ulusal bağımsız denetim kuruluşlarında uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarına göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.40: Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında ANOVA**

|               |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | p-değeri |
|---------------|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| Beklenen Etki | Gruplar Arası | 1,230           | 2   | ,615             | 1,169 | ,313     |
|               | Gruplar İçi   | 107,356         | 204 | ,526             |       |          |
|               | Toplam        | 108,586         | 206 |                  |       |          |
| Başarı        | Gruplar Arası | 3,795           | 2   | 1,897            | 3,630 | ,028*    |
|               | Gruplar İçi   | 106,621         | 204 | ,523             |       |          |
|               | Toplam        | 110,415         | 206 |                  |       |          |
| Kurumsallık   | Gruplar Arası | 3,269           | 2   | 1,635            | 5,667 | ,004*    |
|               | Gruplar İçi   | 58,848          | 204 | ,288             |       |          |
|               | Toplam        | 62,117          | 206 |                  |       |          |
| Yetkinlik     | Gruplar Arası | 2,770           | 2   | 1,385            | 2,644 | ,073**   |
|               | Gruplar İçi   | 106,857         | 204 | ,524             |       |          |
|               | Toplam        | 109,627         | 206 |                  |       |          |

\*\*p<0,1 için anlamlı \*p<0,05 için anlamlı

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre denetim kuruluşu türünün Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime etkisinde önemli bir etken olduğu anlaşılmaktadır. Beklenen etki dışındaki tüm alt hipotezler için p-değeri anlamlıdır dolayısıyla  $H_0$  alt hipotezleri reddedilmiş ve kavramsal Hipotez 4.4 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

### 3.9.5.5. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Test edilmesi

**Hipotez 5:** 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.

Bu kavramsal hipotezi test etmek için öncelikle C bölümünde yer alan tüm sorulara verilen cevapların likert ölçeğindeki orta değer olan 3 (“kararsızım” seçeneği) değerinden ne kadar pozitif ya da negatif anlamlı fark içerdiğine bakılmıştır. Farkın en az bir değişken (soru) için reddedilmesi, kavramsal hipotezin de reddine sebep olacaktır.

C bölümüne ait 50 soru için oluşturulabilecek alt hipotezleri test etmek için orta değere (3: Kararsızım) karşı tek grup t-testi analizi yapılmaktadır.

Ayrıca C bölümünde yer alan tüm sorulara ilişkin tanımlayıcı istatistikler de yine ekte (Bkz EK 11) yer almaktadır. Buna göre katılımcılar tarafından C bölümündeki sorulara verilen ortalama puanlara bakıldığında en yüksek ortalama C24 “TTK’nin önemini arttırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir”

(4,25) sorusudur. En düşük ortalama sahip soru ise C3 ‐TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmıştır” (3,63) sorusudur.

C Bölümü sorularına verilen cevaplar için t-testi sonuçları da ekte (EK 12) yer almakta olup, her bir satırdaki t-testi sonucu ilgili alt hipotezin reddedilip edilmeyeceğini göstermektedir. Her satırın sonundaki p-değerinin 0,05’ten küçük olması, ilgili alt  $H_0$  hipotezinin reddedileceği (anlamlı bir farkın olduğu) anlamına gelir.

Ekte (Bkz EK 12) verilen tabloda görüleceği üzere C bölümü soruları bazında tüm  $H_0$  hipotezleri reddedilmektedir ( $p < 0,001$ ). Ekteki (EK 11) C bölümü sorularına ilişkin tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde ise tüm ortalamaların 3’ten daha yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla tüm hipotezlerin reddedilmiş olması ve tüm değerlerin ortalamalarının 3’ten büyük olması, bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçiler tarafından; 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerinde olumlu etkisinin olacağı yönünde bir beklentiyi ortaya çıkarmıştır. Bu sorulara ilişkin ayrıntılı değerlendirme anket bulgularının değerlendirilmesi kısmında yapılmıştır.

C bölümünde yer alan tüm değişkenler için tek grup t-testinin yaptıktan sonra, bu test sonuçları üzerinde denetçinin kalitatif özelliklerinin bir etkisinin olup olmadığını araştırmak gereklidir. Bunun için denetçinin eğitim düzeyi, unvanı, mesleki deneyimi ve çalıştığı denetim kuruluşunun türü bazında C bölümündeki sorulara verilen cevaplar her bir kalitatif sorunun içerdiği kategoriler bazında tekrar irdelenmiştir. Bu amaçla oluşturulan kavramsal hipotez:

#### **3.9.5.6. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Denetçinin Kalitatif Özellikleri Bakımından Test edilmesi**

**Hipotez 6:** Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotez ise denetçilerin kalitatif özellikleri kadar (4 özellik) x C bölümündeki soru sayısı (50) = 200 adet alt hipotez barındırır. Bu hipotezleri kalitatif özellikler bazında tekrar ele alacak olursak:

**Hipotez 6.1:** Denetçinin eğitim düzeyi, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.



Bu hipotez için eğitim düzeyleri ayrı gruplar olarak ele alınmış ve C bölümünde yer alan 50 soru için her bir grubun tanımlayıcı istatistikleri çıkarılmış (Bkz EK 13) ortalaması varyans analizi (ANOVA) ile ayrı ayrı test edilmiştir (Bkz EK 14).

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki tabloda (Tablo 3.41) görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (EK 14) verilmiştir.

**Tablo 3.41 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkisinin Farklı Eğitim Seviyesindeki Denetçiler Tarafından Algılanmasındaki Fark Analizi için ANOVA**

|  | Ortalama |               |         | P-değeri |
|--|----------|---------------|---------|----------|
|  | Lisans   | Yüksek Lisans | Doktora |          |
| (C26) TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta ve iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırarak şirketlerdeki kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmaktadır. | 3,77     | 4,10          | 4,50    | ,047**   |
| (C22) TTK'nın, etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte bağımsız denetimi ön plana çıkarması, finansal raporlamaya olan güveni artıracaktır.   | 4,02     | 4,35          | 4,75    | ,033**   |
| (C37) TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim standartlarını uygulamasını kolaylaştırarak, kurumsal yönetimin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.  | 3,73     | 4,07          | 4,25    | ,096*    |
| (C43) 6335 Sayılı Kanun ile TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.   | 3,46     | 3,53          | 2,00    | ,055*    |
| (C44) 6335 Sayılı Kanun ile TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması bağımsız denetimin daha sağlam temellere oturması açısından önemlidir.  | 3,69     | 4,10          | 2,25    | ,001**   |
| (C45) Bağımsız denetim 6335 sayılı kanunun aksine, tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmalıdır.  | 3,83     | 4,23          | 4,00    | ,059*    |
| (C46) 6335 / 6455 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, TTK'nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir.   | 3,31     | 3,65          | 4,25    | ,088*    |

\*  $p < 0,1$  için anlamlı \*\*  $p < 0,05$  için anlamlı

C grubunda yer alan tüm soruların alt hipotezler olarak eğitim seviyesi bakımından sınındığı düşünülürse, sadece yukarıdaki tablodaki sorular için  $H_0$  alt hipotezleri reddedilmektedir. Yani 22, 26, 37, 43, 44, 45 ve 46. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bu sorular için  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

C37 “TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim standartlarını uygulamasını kolaylaştırarak, kurumsal yönetimin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.” sorusuna lisans mezunları, yüksek lisans ve doktora mezunlarına göre daha düşük oranda katılmaktadırlar.

C22 “TTK’nin, etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte bağımsız denetimi ön plana çıkarması, finansal raporlamaya olan güveni artıracaktır.” sorusuna tüm eğitim seviyelerindeki denetçiler yüksek ortalama ile katılmakla birlikte en yüksek düzeyde katılım doktora mezunu (4,75) denetçilerdedir.

C26 “TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta ve iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırarak şirketlerdeki kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmaktadır.” sorusuna verilen yanıtlar lisans mezunlarında 4 ortalamanın altında kalmıştır.

C43, C44, C45, C46. sorular 6102 Sayılı TTK’de bazı hükümlerini değiştiren 6335 Sayılı Kanunla ilgili sorulardır. Bu sorulara verilen ortalama puanlar her bir soru için 4’ün altındadır. Eğitim seviyeleri bakımından yanıtlar farklılık göstermektedir. C43 “6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK’de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.” sorusu değerlendirildiğinde doktora mezunlarının bu düşünceye katılmadığı (2,00), en yüksek düzeyde yüksek lisans mezunlarının katıldığı (3,56) görülmektedir. C44 “6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK’de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması bağımsız denetimin daha sağlam temellere oturması açısından önemlidir.” soru da C43 ile benzerlik göstermektedir. C45 “Bağımsız denetim 6335 sayılı kanunun aksine, tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmalıdır.” Sorusuna ise yüksek lisans ve doktora mezunları 4’ün üzerinde ortalama ile katıldıklarını ifade etmişlerdir. C46 “6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, 6102 Sayılı TTK’nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir.” sorusuna ise C43 ve C44. soruları destekler nitelikte en yüksek ortalama ile katılımı doktora mezunları sağlamıştır. Yani genel değerlendirme yapılacak olursa; doktora mezunlarının 6335 Sayılı Kanunun getirdiği değişikliklerden memnun olmadığı söylenebilir.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 22, 26, 37, 43, 44, 45 ve 46. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 6.1 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 6.2:** Denetçinin unvanı, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotez test edilirken eğitici (0 gözlem) ve denetçi müdürü (2 gözlem) kategorileri çok az veri olması sebebiyle analize dâhil edilmemiştir. Bu hipotezde, ankette

C Bölümünde yer alan tüm sorular için unvanlar bakımından tek yönlü ANOVA uygulanarak sonuçlar incelenmiştir. Her değişken için unvanlar bakımından tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 15) verilmektedir.

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki Tablo 3.42’de görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (Bkz EK 16) verilmiştir.

**Tablo 3.42 Unvan Bakımından C Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA**

|  | Ortalama         |                |                    |         |                       | P-<br>değeri |
|--|------------------|----------------|--------------------|---------|-----------------------|--------------|
|  | S.Baş<br>Denetçi | Baş<br>Denetçi | Kıdemli<br>Denetçi | Denetçi | Denetçi<br>Yardımcısı |              |
| (C26) 6102 Sayılı TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta ve iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırarak şirketlerdeki kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmaktadır. | 4,09             | 4,00           | 3,18               | 3,96    | 3,87                  | ,024**       |
| (C33) 6102 Sayılı TTK’nın tam anlamıyla işlerlik kazanmasıyla etkinliği daha da artacak bir kurumsal yönetim ve bağımsız denetim sistemi, tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlayacaktır.               | 4,30             | 4,13           | 3,50               | 4,10    | 4,02                  | ,047**       |
| (C3) 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmıştır.   | 3,73             | 3,47           | 3,05               | 3,73    | 3,75                  | ,047**       |
| (C37) 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim standartlarını uygulamasını kolaylaştırarak, kurumsal yönetimin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.  | 4,18             | 3,87           | 3,27               | 3,85    | 3,84                  | ,085*        |
| (C38) 6102 Sayılı TTK ile; bağımsız denetim yetkisi verilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri, kurumsal yönetim uygulamalarına daha fazla katkı sağlayacaktır.            | 4,33             | 4,07           | 3,36               | 3,93    | 4,11                  | ,021**       |
| (C39) 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetimin artan önemi, bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin bağımsız denetim alanındaki uygulamalara ve gelişmelere bakış açılarını olumlu etkilemektedir.            | 4,24             | 3,87           | 3,50               | 3,91    | 4,09                  | ,050**       |
| (C43) 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK’de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.   | 3,73             | 3,53           | 2,77               | 3,55    | 3,45                  | ,039**       |
| (C 44) 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK’de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması bağımsız denetimin daha sağlam temellere oturması açısından önemlidir.   | 3,97             | 3,73           | 3,36               | 3,78    | 3,91                  | ,076*        |

\* p<0,1 için anlamlı \*\* p<0,05 için anlamlı

C grubunda yer alan tüm soruların alt hipotezler olarak sınındığı düşünülürse, yukarıdaki tablodaki sorular için  $H_0$  alt hipotezleri reddedilmiştir. Yani 3, 26, 33, 37, 38, 39, 43 ve 44. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bunların dışındakiler için ise bir farklılık istatistiksel anlamda tespit edilememiştir. Yani bu sorular için  $H_0$  hipotezleri reddedilmiştir.

C3 “6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmıştır.” ve C26 “6102 Sayılı TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta ve iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırarak şirketlerdeki kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmaktadır.” sorularına denetçi ve sorumlu baş denetçiler kıdemli denetçilere göre daha yüksek düzeyde katılmaktadırlar.

C37, C38, C39, C43, C44. sorular önceki bölümlerde yapılan faktör analizleri sonucunda etkinlik faktöründe birlikte yer alan sorulardır. Bu sorulara verilen yanıtlarda en yüksek ortalama sorumlu baş denetçiler ait iken en düşük ortalama ise kıdemli denetçilere aittir. Kıdemli denetçiler 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetimin etkinliğine sağlayacağı katkıya olan inançları sorumlu baş denetçilere göre oldukça düşüktür.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 3, 26, 33, 37, 38, 39, 43 ve 44. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 6.2 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 6.3:** Denetçinin çalıştığı denetim kuruluşunun türü, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Bu hipotezde, ankette C grubunda yer alan tüm sorular için denetim kuruluşu türü bakımından tek yönlü ANOVA uygulanarak sonuçlar incelenmiştir. Her değişken için denetim kuruluşu türü bakımından tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 17) verilmektedir.

Hipoteze ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA analizi sonucunda anlamlı farklılıklar aşağıdaki Tablo 3.43'd3 görülmekte olup, tüm sonuçlar ise ekte (Bkz EK 18) verilmiştir.

**Tablo 3.43 Denetim Kuruluşunun Türü Bakımından C Grubu Değişkenleri için Tek Yönlü ANOVA**

|  | Ortalamalar  |        |             | P-<br>değeri |
|--|--------------|--------|-------------|--------------|
|  | Uluslararası | Ulusal | Temsilcilik |              |
| (C29) 6102 Sayılı TTK bağımsız denetimin etkinliğini artırarak şirketlerin yalnız pay sahipleri için değil, tüm menfaat sahipleri için değer yaratmaya çalışması hususunda olumlu katkı sağlayacaktır.         | 3,79         | 4,11   | 4,14        | ,081*        |
| (C13) 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşması, bağımsız denetim sistemini güçlendirerek finansal krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlayacaktır.                                  | 3,46         | 3,84   | 4,07        | ,033**       |
| (C15) 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi paydaşların ihtiyaçlarının karşılanmasını kolaylaştıracaktır.  | 3,79         | 4,00   | 3,29        | ,036**       |
| (C37) 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim standartlarını uygulamasını kolaylaştırarak, kurumsal yönetimin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.  | 3,62         | 4,02   | 3,57        | ,025**       |
| (C40) 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimin işlerliğini artırması, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ilkelerine ve yayınlanmış denetim standartlarına uygun hareket etmeleri ile mümkündür.             | 3,91         | 4,24   | 3,71        | ,017**       |
| (C43) 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.   | 3,42         | 3,56   | 2,79        | ,085*        |
| (C24) 6102 Sayılı TTK'nin önemini artırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir. | 4,01         | 4,38   | 4,50        | ,007**       |
| (C42) 6102 Sayılı TTK'de halka açık şirketler ve/veya Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ilişkin denetim düzenlemeleri yetersiz kalmıştır.   | 3,28         | 3,59   | 2,57        | ,005**       |
| (C47) 6102 Sayılı TTK'nın, 6762 sayılı TTK'de öngörülen murakıplık müessesesini kaldırarak bağımsız denetim getirmesi doğru ve gereklidir.   | 3,86         | 4,30   | 4,21        | ,013**       |

\* p<0,1 için anlamlı \*\* p<0,05 için anlamlı

C grubunda yer alan tüm soruların alt hipotezler olarak sınındığı düşünülürse, yukarıdaki tablodaki sorular için hipotezler reddedilmiştir (EK 18). Yani 13, 15, 24, 29, 37, 40, 42, 43 ve 47. sorulardaki değişkenlere verilen cevaplar arasında istatistiksel anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (Kavramsal hipoteze ilişkin bu alt hipotezler reddedilmiştir, dolayısıyla hipotezde iddia edildiği gibi farklılıklar mevcuttur). Bunların dışındakiler için ise bir farklılık istatistiksel anlamda tespit edilememiştir. Yani bu sorular için  $H_0$  hipotezleri reddedilmiştir.

C13, C24, C29. sorularda uluslararası temsilcilik çalışan denetçilerin verdikleri yanıt ortalamaları daha yüksekken; C15, C37, C40, C42, C43, C47. sorularda ulusal bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler daha yüksek ortalamaya sahiptir.

Özellikle C43 sorusunda uluslararası temsilcilikte çalışan denetçiler 3 ortalama değerinin altında yanıt vermişlerdir. Bu denetçilerin 6335 Sayılı Kanunun kısa vadede bağımsız denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçtiği yönündeki düşünceye olan inançları daha zayıftır.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 13, 15, 24, 29, 37, 40, 42, 43 ve 47. sorular için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 6.3 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

**Hipotez 6.4:** Denetçinin mesleki deneyimiyle, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisini algılaması arasında bir ilişki vardır.

Denetçinin mesleki deneyimi kategorik veri olmadığı için bu hipotezi araştırmak için ANOVA kullanılamaz. Ancak değişkenlerden her ikisi de sürekli olduğu ve değişkenler arasında bir ilişki arandığı durumlarda normal dağılım varsayımı altında Pearson Korelasyon katsayısından faydalanılmaktadır.

C Bölümündeki tüm sorular ile mesleki deneyim sorusuna verilen cevap arasındaki doğrusal ilişkileri gösteren tüm korelasyon değerleri ekte (Bkz EK 19) gösterilmiş olup bunlar arasından istatistiksel anlam taşıyanlar aşağıda Tablo 3.44’de verilmektedir.

**Tablo 3.44 Mesleki Deneyim ile C grubu Soruları Arasında Korelasyon Değerleri**

| Mesleki Deneyim | Korelasyon | P(2- Yanlı) |
|-----------------|------------|-------------|
| C2              | ,141       | ,044**      |
| C5              | ,116       | ,097*       |
| C7              | ,118       | ,091*       |
| C10             | ,125       | ,075*       |
| C11             | ,155       | ,027**      |
| C20             | ,157       | ,025**      |
| C21             | ,135       | ,054*       |
| C25             | ,146       | ,036**      |
| C40             | ,200       | ,004**      |
| C42             | -,118      | ,093*       |

\* p<0,1 için anlamlı, \*\* p<0,05 için anlamlı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre C bölümündeki 2, 5, 7, 10, 11, 20, 21, 25, 40 ve 42 No.lu değişkenler ile mesleki deneyim arasında anlamlı ancak zayıf pozitif yönlü (C42

negatif) bir korelasyon değeri tespit edilmiştir. Buna göre, mesleki deneyim arttıkça denetçilerin 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkisini daha olumlu algıladıkları söylenebilir. C42 (6102 Sayılı TTK’de halka açık şirketler ve/veya Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlere ilişkin denetim düzenlemeleri yetersiz kalmıştır.) sorusu ise içeriği gereği negatif bir anlam yüklü olması sebebiyle, mesleki deneyim arttıkça soruya verilen puan azalmaktadır.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan 72, 5, 7, 10, 11, 20, 21, 25, 40 ve 42 No.lu sorular içerdiği değişkenler için alt hipotezlerin reddedilmesiyle, kavramsal Hipotez 6.4 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

C Bölümündeki sorular için ayrı ayrı yapılmış olan bu analiz işlemlerinin ardından, benzer analizler faktör analizi sonucunda elde edilen boyutlar (faktörler) için de gerçekleştirilmiştir. Bu analizler bir bakıma, anketteki C Bölümü sorularından ortaya çıkarılan faktörlerin doğrulaması gibi de kabul edilebilir.

### **3.9.5.7. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisinin Boyutlar Bakımından Test edilmesi**

**Hipotez 7:** 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.

Bu aşamada öncelikle tüm faktörlerde yer alan değişkenlerin o faktör bazında her gözlem için ortalaması alınarak her faktör tek bir değişkene dönüştürülmüştür. Hipotez 7’yi test edebilmek için tüm faktör skorları yine orta değere (3: “kararsızım”) karşı tek grup t-testiyle test edilmiştir. Elde edilen tanımlayıcı istatistikler ve t-testi sonuçları sırasıyla aşağıdaki tablolarda (Tablo 3.45 ve Tablo 3.46) görülmektedir. 8. Faktör sadece tek bir değişken (“6102 Sayılı TTK’nin, 6762 sayılı TTK’de öngörülen murakıplık müessesesini kaldırarak bağımsız denetim getirmesi doğru ve gereklidir.”) ile ifade edildiğinden ve değişkenler tekil olarak bir önceki hipotez testi aşamalarında değerlendirildiğinden, bu aşamada sadece 7 faktör üzerinde hipotez testleri gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 3.45 C Bölümü Faktörleri Tek Örneklem Ortalamaları t-testi için Tanımlayıcı İstatistikler**

|                       | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----------------------|-----|----------|------------|-----------|
| Beklenen Fayda        | 207 | 3,8979   | ,80417     | ,05589    |
| Etkinlik              | 207 | 3,8883   | ,78109     | ,05429    |
| Uygulama Düzenleme    | 207 | 4,0193   | ,75011     | ,05214    |
| Finansal Tablo        | 207 | 4,2000   | ,62349     | ,04334    |
| Kurumsal Yönetim İlke | 207 | 3,7585   | ,89265     | ,06204    |
| Genel Algı            | 207 | 3,8502   | ,81024     | ,05632    |
| İşlerlik              | 207 | 3,5233   | ,84848     | ,05897    |

**Tablo 3.46 C Bölümü Faktörleri için Tek Örneklem Ortalamaları t-testi**

|                       | Test değeri = 3 |     |                     |
|-----------------------|-----------------|-----|---------------------|
|                       | T               | sd  | p-değeri. (2-yanlı) |
| Beklenen Fayda        | 16,064          | 206 | ,000                |
| Etkinlik              | 16,362          | 206 | ,000                |
| Uygulama Düzenleme    | 19,551          | 206 | ,000                |
| Finansal Tablo        | 27,691          | 206 | ,000                |
| Kurumsal Yönetim İlke | 12,225          | 206 | ,000                |
| Genel Algı            | 15,098          | 206 | ,000                |
| İşlerlik              | 8,874           | 206 | ,000                |

Tek grup testleri anket ölçeğindeki orta değere (3) karşı yapılmıştır ve bu değerden büyük çıkacak anlamlı fark olumlu etkinin varlığını, küçük çıkacak anlamlı fark ise olumsuz etkinin varlığına işaret edecektir.

Bu sonuçlara göre tüm boyutlar bakımından alt  $H_0$  hipotezlerinin tamamı reddedilmiştir ( $p < 0,001$ ). Başka bir deyişle, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime olan etkisinin olumlu olarak algılandığı görülmektedir. Çünkü tüm anlamlı farklar için grup ortalamalarının 3'ün üzerinde olduğu yukarıdaki tabloda (Tablo 3.45) görülmektedir.

Burada, faktörler bazında elde edilen sonuçlar ile sorular bazında elde edilen sonuçlar arasında da bir tutarlılık olduğu açıkça görülebilir.

C Bölümü ile ilgili olarak bu aşamada, denetçinin kalitatif özelliklerinin burada belirtilen faktörler üzerinde anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığının hipotez edilerek araştırılması gerekmektedir. İlgili kavramsal hipotez aşağıdaki gibi oluşacaktır.



### 3.9.5.8. 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisini Belirleyen Faktör Ortalamalarının Denetçinin Kalitatif Özellikleri Açısından Test Edilmesi

**Hipotez 8:** 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.

Bu kavramsal hipotezin, kalitatif özellikler bazındaki alt hipotezleri aşağıda verilmektedir.

**Hipotez 8.1:** Farklı eğitim seviyeleri arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

Bu hipotezi, ortaya çıkan faktörler bazında test edebilmek için, her bir kalitatif özellik bazında faktör sayısı kadar (7) alt hipotez kurmak gerekecektir. Bu alt hipotezlerden Beklenen Etki faktörüne ilişkin olan aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

**H<sub>0</sub>:** Farklı eğitim seviyeleri arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde beklenen fayda boyutu bakımından fark yoktur

**H<sub>1</sub>:** Farklı eğitim seviyeleri arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde beklenen fayda boyutu bakımından fark vardır.

Beklenen fayda yerine diğer faktörler getirilerek diğer alt hipotezler de oluşturulabilir. Bu alt hipotezler eğitim seviyesinin farklı grupları için faktör ortalamalarını test edeceğinden, istatistiksel analiz yöntemi olarak ANOVA kullanılır. ANOVA Analizi öncesi tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 20) ve ANOVA analizi sonuçları aşağıdaki tabloda (Tablo 3.47) gösterilmiştir.

**Tablo 3.47 Farklı Eğitim Seviyeleri için Faktörler Bazında ANOVA**

|                              |               | Kareler<br>Toplamı | sd  | Ortalama<br>Kareler | F     | P-değeri |
|------------------------------|---------------|--------------------|-----|---------------------|-------|----------|
| Beklenen Fayda               | Gruplar Arası | 1,470              | 2   | ,735                | 1,138 | ,322     |
|                              | Grup İçi      | 131,748            | 204 | ,646                |       |          |
|                              | Toplam        | 133,218            | 206 |                     |       |          |
| Etkinlik                     | Gruplar Arası | 1,573              | 2   | ,786                | 1,293 | ,277     |
|                              | Grup İçi      | 124,109            | 204 | ,608                |       |          |
|                              | Toplam        | 125,682            | 206 |                     |       |          |
| Uygulama,<br>Düzenleme       | Gruplar Arası | 1,080              | 2   | ,540                | ,960  | ,385     |
|                              | Grup İçi      | 114,829            | 204 | ,563                |       |          |
|                              | Toplam        | 115,909            | 206 |                     |       |          |
| Finansal Tablo               | Gruplar Arası | 1,706              | 2   | ,853                | 2,220 | ,111     |
|                              | Grup İçi      | 78,374             | 204 | ,384                |       |          |
|                              | Toplam        | 80,080             | 206 |                     |       |          |
| Kurumsal<br>Yönetim İlkeleri | Gruplar Arası | 1,445              | 2   | ,723                | ,906  | ,406     |
|                              | Grup İçi      | 162,700            | 204 | ,798                |       |          |
|                              | Toplam        | 164,145            | 206 |                     |       |          |
| Genel Algı                   | Gruplar Arası | ,179               | 2   | ,089                | ,135  | ,874     |
|                              | Grup İçi      | 135,059            | 204 | ,662                |       |          |
|                              | Toplam        | 135,237            | 206 |                     |       |          |
| İşlerlik                     | Gruplar Arası | ,688               | 2   | ,344                | ,476  | ,622     |
|                              | Grup İçi      | 147,615            | 204 | ,724                |       |          |
|                              | Toplam        | 148,304            | 206 |                     |       |          |

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre eğitim seviyesinin 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde önemli bir etken olmadığı anlaşılmaktadır. Tüm alt hipotezler için p-değeri 0,1 değerinden dahi büyüktür ve dolayısıyla  $H_0$  hipotezleri reddedilmemiş olur. Benzer biçimde denetçi unvanı da araştırılacak olursa:

**Hipotez 8.2:** Farklı unvanlar arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

Buradaki alt hipotezler için de eğitim seviyesine benzer biçimde unvanların farklı grupları için faktör ortalamalarını test edeceğinden, istatistiksel analiz yöntemi olarak ANOVA kullanılır. ANOVA Analizi öncesi tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 21) ve ANOVA analizi sonuçları aşağıdaki tabloda (Tablo 3.48) gösterilmiştir.

Buradaki alt hipotezlerden beklenen fayda faktörüne ilişkin olan aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

**$H_0$ :** Farklı unvanlardaki denetçiler arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde beklenen fayda boyutu bakımından fark yoktur.

**H<sub>1</sub>:** Farklı unvanlardaki denetçiler arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde beklenen fayda boyutu bakımından fark vardır.

**Tablo 3.48: Farklı Unvanlar için Faktörler Bazında ANOVA**

|                              |               | Kareler<br>Toplamı | sd  | Ortalama<br>Kareler | F     | P-değeri |
|------------------------------|---------------|--------------------|-----|---------------------|-------|----------|
| Beklenen Fayda               | Gruplar Arası | 2,372              | 4   | ,593                | ,909  | ,460     |
|                              | Grup İçi      | 130,493            | 200 | ,652                |       |          |
|                              | Toplam        | 132,865            | 204 |                     |       |          |
| Etkinlik                     | Gruplar Arası | 7,057              | 4   | 1,764               | 2,983 | ,020**   |
|                              | Grup İçi      | 118,290            | 200 | ,591                |       |          |
|                              | Toplam        | 125,346            | 204 |                     |       |          |
| Uygulama,<br>Düzenleme       | Gruplar Arası | 4,446              | 4   | 1,111               | 2,000 | ,096*    |
|                              | Grup İçi      | 111,159            | 200 | ,556                |       |          |
|                              | Toplam        | 115,605            | 204 |                     |       |          |
| Finansal Tablo               | Gruplar Arası | ,518               | 4   | ,129                | ,329  | ,858     |
|                              | Grup İçi      | 78,755             | 200 | ,394                |       |          |
|                              | Toplam        | 79,273             | 204 |                     |       |          |
| Kurumsal Yönetim<br>İlkeleri | Gruplar Arası | 5,310              | 4   | 1,327               | 1,672 | ,158     |
|                              | Grup İçi      | 158,768            | 200 | ,794                |       |          |
|                              | Toplam        | 164,078            | 204 |                     |       |          |
| Genel Algı                   | Gruplar Arası | 3,335              | 4   | ,834                | 1,267 | ,284     |
|                              | Grup İçi      | 131,676            | 200 | ,658                |       |          |
|                              | Toplam        | 135,012            | 204 |                     |       |          |
| İşlerlik                     | Gruplar Arası | 4,759              | 4   | 1,190               | 1,666 | ,159     |
|                              | Grup İçi      | 142,851            | 200 | ,714                |       |          |
|                              | Toplam        | 147,610            | 204 |                     |       |          |

\*p<0,1 için anlamlı \*\*p<0,05 için anlamlı

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre unvanın 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde bir etken olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü “etkinlik” ve “uygulama ve düzenleme” alt hipotezleri için H<sub>0</sub> hipotezleri reddedilmiş ve kavramsal hipotez 8.2 için destekleyici bulgular elde edilmiş olur.

Farklı unvanlardaki denetçiler arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde uygulama-düzenleme ve etkinlik boyutları bakımından fark olduğu analiz sonuçlarında görülmektedir.

Uygulama-düzenleme faktörü ağırlıklı olarak 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinin ve bağımsız denetim uygulamalarının; denetlenen işletmeler, piyasalar ve ekonomi açısından değerlendirildiği ve ilişkilendirildiği sorulardan oluşmaktadır. Etkinlik faktörü ise ağırlıklı olarak bağımsız denetim kuruluşlarının, 6102 Sayılı TTK ve bağımsız

denetimle ilişkilendirildiği sorulardan oluşmaktadır. Her iki faktörde de denetçiler arasında en yüksek puan ortalaması sorumlu ortak baş denetçilerdedir. Kıdemli denetçilerin bu faktörlerle ilgili konularda da ortalama puanı düşürdüğü söylenebilir. Diğer bir ifadeyle 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde uygulama-düzenleme ve etkinlik boyutları bakımından sorumlu ortak baş denetçiler daha pozitifdir. Bu durum kıdemli denetçilerin bağımsız denetim uygulamaları ve düzenlemeleri ile daha iç içe olması ve bağımsız denetim kuruluşlarında pozisyonları gereği daha fazla sorumluluk almalarından kaynaklı olabilir.

**Hipotez 8.3:** Denetçilerin mesleki deneyimleri arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından bir ilişki vardır.

Bu kavramsal hipoteze ilişkin bir örnek alt hipotez vermek gerekirse:

**H<sub>0</sub>:** Denetçinin mesleki deneyimi ile 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime beklenen faydası arasında bir ilişki yoktur.

**H<sub>1</sub>:** Denetçi mesleki deneyimi ile 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime beklenen faydası arasında ilişki vardır.

Diğer alt hipotezler de benzer biçimde kurulabilir. Bu hipotezleri test etmek için, değişkenlerin normal dağılım varsayımı altında, iki sürekli değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi açıklayan Pearson Korelasyon analizi yöntemi kullanılacaktır. Buna ilişkin sonuçlar aşağıdaki tabloda (Tablo 3.49) görülmektedir.

**Tablo 3.49: Meslekteki Deneyim ile Boyutlar Arasındaki Korelasyonlar**

|                       | Pearson Korelasyon | p-değeri (2-yanlı) |
|-----------------------|--------------------|--------------------|
| Beklenen Fayda        | .061               | .382               |
| Etkinlik              | -.012              | .863               |
| Uygulama Düzenleme    | .055               | .438               |
| Finansal Tablo        | .023               | .743               |
| Kurumsal Yönetim İlke | .063               | .373               |
| Genel Algı            | .076               | .277               |
| İşlerlik              | -.122              | .081*              |

\* p<0, 1 için anlamlı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre sadece işlerlik boyutu ile mesleki deneyim arasında anlamlı, negatif ancak zayıf bir korelasyon olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle mesleki deneyim arttıkça işlerlik boyutunda denetçi algısının da ters (negatif) yöne

doğru değiştiği (azaldığı) görülmektedir. İşlerlik boyutu ile ilgili 46. soru 6102 Sayılı TTK'ye eleştirel bakılan ve 6335 Sayılı Kanunla ilişkilendirildiği kısmını açıklayan bir sorudur. Bu soruya "6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir." verilen puan mesleki deneyim arttıca azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle deneyim arttıca denetçilerin 6335 Sayılı Kanun'un getirdiklerine bakış açısı daha olumlu olmaktadır.

**Hipotez 8.4:** Denetçilerin çalıştıkları kuruluş türleri arasında 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde faktörler bakımından fark vardır.

nceki analizlere benzer biçimde burada da tek yönlü ANOVA kullanılarak kavramsal hipoteze bağlı alt hipotezler test edilecektir. Hipotezlerin testi için gerekli olan tanımlayıcı istatistikler ekte (Bkz EK 22) ve ANOVA tablosu aşağıda (Tablo 3.50) verilmektedir.

**Tablo 3.50: Farklı Kuruluş Türleri için Faktörler Bazında ANOVA**

|                           |               | Kareler Toplamı | df  | Ortalama Kareler | F     | p-değeri |
|---------------------------|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| Beklenen Fayda            | Gruplar Arası | 1,257           | 2   | ,629             | ,965  | ,383     |
|                           | Grup İçi      | 131,608         | 202 | ,652             |       |          |
|                           | Toplam        | 132,865         | 204 |                  |       |          |
| Etkinlik                  | Gruplar Arası | 3,462           | 2   | 1,731            | 2,869 | ,059*    |
|                           | Grup İçi      | 121,885         | 202 | ,603             |       |          |
|                           | Toplam        | 125,346         | 204 |                  |       |          |
| Uygulama, Düzenleme       | Gruplar Arası | ,923            | 2   | ,461             | ,813  | ,445     |
|                           | Grup İçi      | 114,682         | 202 | ,568             |       |          |
|                           | Toplam        | 115,605         | 204 |                  |       |          |
| Finansal Tablo            | Gruplar Arası | 1,290           | 2   | ,645             | 1,671 | ,191     |
|                           | Grup İçi      | 77,983          | 202 | ,386             |       |          |
|                           | Toplam        | 79,273          | 204 |                  |       |          |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri | Gruplar Arası | 1,401           | 2   | ,700             | ,870  | ,421     |
|                           | Grup İçi      | 162,677         | 202 | ,805             |       |          |
|                           | Toplam        | 164,078         | 204 |                  |       |          |
| Genel Alđı                | Gruplar Arası | 1,332           | 2   | ,666             | 1,006 | ,367     |
|                           | Grup İçi      | 133,680         | 202 | ,662             |       |          |
|                           | Toplam        | 135,012         | 204 |                  |       |          |
| İşlerlik                  | Gruplar Arası | 1,962           | 2   | ,981             | 1,360 | ,259     |
|                           | Grup İçi      | 145,648         | 202 | ,721             |       |          |
|                           | Toplam        | 147,610         | 204 |                  |       |          |

\*\*p<0,1 için anlamlı

Tek yönlü ANOVA sonuçlarına göre Denetim Kuruluşu'nun 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisinde bir etken olduğu söylenebilir.

Zira buradaki alt hipotezlerden etkinlik boyutuna ilişkin olan hipotez reddedilmektedir ( $p < 0,1$ ). Ancak 0,05 anlamlılık düzeyinde ise hiçbir hipotez reddedilmemektedir. Dolayısı ile buradan elde edilen bulgular denetim kuruluşu etkisini sorgulanabilir hale getirmektedir. Etkinlik boyutu ağırlıklı olarak 6102 Sayılı TTK bağımsız denetim ilişkilerinin, bağımsız denetim kuruluşlarını ilgilendiren kısmını açıklayan sorulardan olduğundan denetim kuruluşu türü bakımından böyle bir farklılık olumlu karşılanabilir. Bu boyutla ilgili 4 üzeri ortalama puan sadece ulusal bağımsız denetim şirketlerinde çıkmıştır. Bunu durum, ulusal bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin, 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanında getirdiği bağımsız denetim kuruluşlarını ilgilendiren düzenlemelere daha olumlu baktıkları yönünde düşünülebilir.

### 3.9.5.9. En Etkili Çalışan Örgüt ile Eğitim Seviyesi İlişkinin Test Edilmesi

**Hipotez 9:** En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkilidir.

Bu hipoteze ilişkin  $H_0$  ve alternatif hipotez aşağıda verilmektedir:

**$H_0$ :** En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkili değildir.

**$H_1$ :** En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkilidir.

Burada verilen hipoteze temel teşkil edecek olan çapraz tablo aşağıdaki tabloda (Tablo 3.51) gösterilmektedir. İlişkinin testi için ise Ki-Kare analizi sonuçları bir sonraki tabloda (Tablo 3.52) verilmektedir.

**Tablo 3.51 Eğitim Seviyesi ve Etkili Çalışan Örgüt Çapraz Tablosu**

|                  |               | Sizce göre Türkiye'de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir? |     | Toplam |
|------------------|---------------|---|-----|--------|
|                  |               | KGK   | SPK |        |
| Eğitim seviyeniz | Lisans        | 50  | 87  | 137    |
|                  | Yüksek lisans | 26  | 33  | 59     |
|                  | Doktora       | 2   | 2   | 4      |
| Toplam           |               | 78  | 122 | 200    |

Bağımsız denetim alanında su anki mevcut sistemde en etkili örgüt her ne kadar KGK gibi görünse de, araştırmada ortaya çıkan sonuçlar SPK'yı öne çıkarmaktadır. Çünkü SPK da bağımsız denetim alanında uzun yıllardır faaliyet gösteren deneyimli bir kurum olarak algılanmaktadır. Bu konuda denetçiler büyük ayrılıklar yaşamaktadır. Yaptığımız görüşme analizi sonuçları da bunu ortaya koymaktadır. Ayrıca B20 "Bağımsız denetim

hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB'nin uyum içinde çalışması son derece önemlidir.” sorununun ortalama 4,34 gibi yüksek bir puanda çıkması bağımsız denetim alanında kurumlar arasındaki uyumun son derece önemli olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3.52 Eğitim Seviyesi ve Etkili Çalışan Örgüt İlişkisi için Ki-Kare Testi**

|   | Değer              | sd | Asymp. P-değeri (2-yanlı) |
|---|--------------------|----|---------------------------|
| Pearson Chi-Square  | 1,201 <sup>a</sup> | 2  | ,548                      |
| Likelihood Ratio  | 1,191              | 2  | ,551                      |
| Linear-by-Linear Association  | 1,192              | 1  | ,275                      |
| Gözlem sayısı   | 200                |    |                           |
| a. 2 cells (33.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.56. |                    |    |                           |

Çapraz tablo verilerine göre uygulanan ki-kare test istatistiği sonucunda “En etkili çalışan örgüt algısı eğitim seviyesi bakımından farklılık göstermemektedir.” hipotezi reddedilmemektedir. Bunun anlamı, etkili çalışan örgüt algısı eğitim seviyesi ile ilişkili değildir.

#### **3.9.5.10. TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi İlişkisinin Testi**

**Hipotez 10:** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.

Bu hipoteze ilişkin  $H_0$  ve alternatif hipotez aşağıda verilmektedir:

**$H_0$ :** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre ve eğitim seviyesi arasında ilişki yoktur.

**$H_1$ :** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.

Bu ilişki iki kategorik değişken arasında olduğundan, ilişki analizi için öncelikle aşağıdaki tabloda (Tablo 3.53) görüldüğü gibi çapraz tablo ve sonrasında da ki-kare testi tablosuna (Tablo 3.54) ihtiyaç bulunmaktadır.

**Tablo 3.53: Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi Çapraz Tablo**

|                  |               | Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını özümseyip; sağlıklı bir şekilde uygulamaları sizce kaç yıl sürer? |         |         |                 |        |
|------------------|---------------|--|---------|---------|-----------------|--------|
|                  |               | 1-3 YIL  | 4-6 YIL | 7-9 YIL | 10 yıl ve üzeri | Toplam |
| Eğitim seviyeniz | Lisans        | 29   | 67      | 16      | 25              | 137    |
|                  | Yüksek lisans | 13   | 33      | 5       | 8               | 59     |
|                  | Doktora       | 0  | 3       | 0       | 1               | 4      |
| Toplam           |               | 42   | 103     | 21      | 34              | 200    |

**Tablo 3.54 Doğru Uygulanması için Gececek Süre ve Eğitim Seviyesi İlişkisi için Ki-Kare Testi**

|                              | Değer              | sd | Asymp. P-değeri (2-yanlı) |
|------------------------------|--------------------|----|---------------------------|
| Pearson Chi-Square           | 3,224 <sup>a</sup> | 6  | ,780                      |
| Likelihood Ratio             | 4,445              | 6  | ,617                      |
| Linear-by-Linear Association | ,283               | 1  | ,595                      |
| Gözlem sayısı                | 200                |    |                           |

a. 4 cells (33.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .42.

Çapraz tablo verilerine göre uygulanan ki-kare test istatistiği sonucunda “TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi arasında ilişki yoktur.” hipotezi reddedilmemektedir. Bunun anlamı TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre beklentisi ve eğitim seviyesi ilişkili değildir.

### 3.9.5.11. En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ile Denetçinin Unvanı İlişkisinin Testi

**Hipotez 11:** En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkilidir.

Bu hipoteze ilişkin  $H_0$  ve alternatif hipotez aşağıda verilmektedir:

**$H_0$ :** En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı arasında ilişki yoktur.

**$H_1$ :** En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı arasında ilişki vardır.

Bu ilişki iki kategorik değişken arasında olduğundan, ilişki analizi için öncelikle aşağıdaki tabloda (Tablo 3.55) görüldüğü gibi çapraz tablo ve sonrasında da ki-kare testi tablosuna (Tablo 3.56) ihtiyaç bulunmaktadır.



**Tablo 3.55: En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ve Unvan Çapraz Tablosu**

|                                 |                     | Sizce göre Türkiye'de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir? |     |        |
|---------------------------------|---------------------|---|-----|--------|
|                                 |                     | KGK   | SPK | Toplam |
| Denetim kuruluşundaki unvanınız | Sorumlu baş denetçi | 16  | 15  | 31     |
|                                 | Baş denetçi         | 8   | 7   | 15     |
|                                 | Kıdemli denetçi     | 7   | 15  | 22     |
|                                 | Denetçi             | 25  | 52  | 77     |
|                                 | Denetçi Yardımcısı  | 21  | 32  | 53     |
|                                 | Denetim müdürü      | 1   | 1   | 2      |
| Toplam                          |                     | 78  | 122 | 200    |

**Tablo 3.56: En Etkili Çalışan Örgüt Algısı ve Unvan İlişkisi için Ki-Kare Testi**

|                              | Değer              | sd | Asymp. P-değeri (2-yanlı) |
|------------------------------|--------------------|----|---------------------------|
| Pearson Chi-Square           | 5,337 <sup>a</sup> | 5  | ,376                      |
| Likelihood Ratio             | 5,288              | 5  | ,382                      |
| Linear-by-Linear Association | 2,042              | 1  | ,153                      |
| Gözlem Sayısı                | 200                |    |                           |

a. 2 cells (16.7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .78.

Çapraz tablo verilerine göre uygulanan ki-kare test istatistiği sonucunda “En etkili çalışan örgüt algısı ve unvan arasında ilişki yoktur.” hipotezi reddedilmemektedir. Bunun anlamı En etkili çalışan örgüt algısı ve eğitim seviyesi ilişkili değildir.

### 3.9.5.12. TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan Arasındaki İlişkinin Testi

**Hipotez 12:** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.

Bu hipoteze ilişkin  $H_0$  ve alternatif hipotez aşağıda verilmektedir:

**$H_0$ :** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre algısı ile unvan arasında ilişki yoktur.

**$H_1$ :** TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.

Bu ilişki iki kategorik değişken arasında olduğundan, ilişki analizi için öncelikle aşağıdaki tabloda (Tablo 3.57) görüldüğü gibi çapraz tablo ve sonrasında da ki-kare testi tablosuna (Tablo 3.58) ihtiyaç bulunmaktadır.

**Tablo 3.57 TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan Çapraz Tablosu**

|                                 |                     | Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını özümseyip; sağlıklı bir şekilde uygulamaları sizce kaç yıl sürer? |         |         |                 |        |
|---------------------------------|---------------------|--|---------|---------|-----------------|--------|
|                                 |                     | 1-3 yıl  | 4-6 yıl | 7-9 yıl | 10 yıl ve üzeri | Toplam |
| Denetim kuruluşundaki unvanınız | Sorumlu baş denetçi | 9  | 10      | 4       | 8               | 31     |
|                                 | Baş denetçi         | 4  | 8       | 1       | 2               | 15     |
|                                 | Kıdemli denetçi     | 4  | 12      | 1       | 5               | 22     |
|                                 | Denetçi             | 13   | 50      | 6       | 8               | 77     |
|                                 | Denetçi Yardımcısı  | 12   | 21      | 9       | 11              | 53     |
|                                 | Denetim müdürü      | 0  | 2       | 0       | 0               | 2      |
| Toplam                          |                     | 42   | 103     | 21      | 34              | 200    |

**Tablo 3.58 TDS'nin Doğru Uygulanması için Gececek Süre Algısı ile Unvan İlişkisi için Ki-Kare Testi**

|                              | Değer               | sd | Asymp. P-değeri (2-yanlı) |
|------------------------------|---------------------|----|---------------------------|
| Pearson Chi-Square           | 18,424 <sup>a</sup> | 15 | ,241                      |
| Likelihood Ratio             | 19,389              | 15 | ,197                      |
| Linear-by-Linear Association | ,015                | 1  | ,903                      |
| Gözlem Sayısı                | 200                 |    |                           |

a. 11 cells (45.8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .21.

Çapraz tablo verilerine göre uygulanan ki-kare test istatistiği sonucunda “ TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre algısı unvan bakımından farklılık göstermemektedir.” hipotezi reddedilmemektedir. Bunun anlamı TDS'nin doğru uygulanması için gelecek süre algısı ve unvan ilişkili değildir.

### 3.9.6. Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Durumu

Uygulanan faktör analizleri ve hipotezleri test etmeye yönelik diğer analizler (t test, ANOVA, Ki-Kare, Korelasyon gibi) sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda araştırma kapsamında belirlenen hipotezlerin kabul ya da red edilme durumu Tablo 3.59'da gösterilmiştir.

**Tablo 3.59 Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Olma Durumu**

| HİPOTEZLER   | KABUL / RED |
|--|-------------|
| <b>H1:</b> Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.   | KABUL       |
| <b>H2:</b> Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.   | KABUL       |
| <b>H3:</b> Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.   | KABUL       |
| <b>H4:</b> TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.  | KABUL       |
| <b>H5:</b> 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.   | KABUL       |
| <b>H6:</b> Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.                            | KABUL       |
| <b>H7:</b> 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.  | KABUL       |
| <b>H8:</b> 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir. | RED         |
| <b>H9:</b> En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkilidir.   | RED         |
| <b>H10:</b> TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.  | RED         |
| <b>H11:</b> En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkilidir.  | RED         |
| <b>H12:</b> TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.   | RED         |

### 3.10 Anket Bulgularının Değerlendirilmesi

Yapılan anketin sonuçları ve yukarıdaki istatistiksel analizler değerlendirildiğinde genel olarak Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin bağımsız denetimi etkiyeceği ve ülkemizdeki geleceğinin belirlenmesinde etken olacağı test edilen hipotezler sonucu ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlar bu kavramların, birbiriyle ilişkili olduğunu ve bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim algısını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Araştırmada hipotezlerin test edilmesi sonucu elde edilen bulgulara göre araştırma sorularının yanıtları alınmıştır. Buna göre aşağıdaki sonuçlar elde edilebilir ve değerlendirmeler yapılabilir:

- Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.
- Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

- Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.

- TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.

- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.

- Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.

- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermemektedir.

- En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkili değildir.

- TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkili değildir.

- En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkili değildir.

- TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki yoktur.

- Türkiye'de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt denetçiler tarafından halen SPK olarak (% 59) algılanmaktadır.

- Bağımsız denetim kuruluşlarının KGK'nin yayınladığı TDS'yi özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları hususunda denetçilerin süre beklentisi (% 50.2) ağırlıklı 4-6 yıldır.

- Firmaları denetlerken kullanılan standartların bağımsız denetime en çok olumlu etki eden standartlar, beklentiler doğrultusunda en yüksek Uluslararası Denetim Standartları (UDS), ikinci sırada KGK'nin Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve üçüncü olarak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çıkmıştır.

- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin B bölümünde denetçilerde tarafından en yüksek puan verilen soru B22 "Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları'ndaki

değişiklikleri sürekli takip etmek gereklidir.” (4,49) olmuştur. Buda standartlarla ilgili denetçilerin güncel bilgileri takip etmelerinin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesi olarak düşünülebilir. İkinci sırada en yüksek puanlanan soru B20 “Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB’nin uyum içinde çalışması son derece önemlidir.” (4,34) olmuştur. Bu durum ise bağımsız denetimde kurumlar arası uyumun ne derece önemli olduğunun bir göstergesi olabilir.

- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin B bölümünde denetçilerde tarafından en düşük puan verilen soru B11 “TDS’nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.” (3,70) olmuştur. Ceza konusundaki algı çok olumlu çıkmamıştır.

- TDS’nin, denetim kuruluşlarında ve işletmelerde kalifiye personel ihtiyacını arttıracığı katılımcılar tarafından yüksek düzeyde düşünülmektedir.

- TDS’nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmesi katılımcılar tarafından üzerinde önemle durulan diğer bir konudur.

- Katılımcılar gelecekte, UDS ve KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının, başarılı bir denetim sürecini ortaya çıkaracağına inanmaktadırlar.

- TDS’nin uygulamadaki başarısı için işletme sahiplerinin ve denetim kuruluşlarının sürece desteklerinin önemi vurgulanmaktadır.

- Bağımsız denetimin etkinliğinin KGK’nin tutumundan etkilendiği, denetçiler üzerinde hâkim bir algıdır.

- Katılımcılar, KGK’nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının, bağımsız denetim uygulamalarının ve denetim mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedirler.

- TDS’nin bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını arttıracığı yoğun bir şekilde düşünülmektedir.

- TDS’nin, mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını ve bağımsız denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlenebilmesini kolaylaştıracağı algısı hakimdir.

- TDS’nin şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayacağı ve denetimde etkinlik ve kaliteyi arttıracığı yönünde denetçi algıları güçlüdür.

- Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuyu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesinin, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu TDS ile mümkün olabileceği düşünülmektedir.

- TDS'nin diğer uygulama standartlarına göre, bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğuracağına inanılmaktadır.

- Anketin C bölümünün, en yüksek puanlanan 49. sorusuna göre (4,34); 6102 Sayılı TTK'ye göre şirketlerin finansal tablolarının denetçi tarafından UDS ile uyumlu TDS'ye göre denetlenmesi doğru ve gerekli bir uygulama olarak görülmektedir.

- “6102 Sayılı TTK'nin önemini arttırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir” düşüncesi denetçiler tarafından oldukça önemsenmiştir.

- 6102 Sayılı TTK'nin finansal tablolarla ilgili hükümlerine ilişkin denetçi algısı sonuçları da oldukça pozitif çıkmıştır. Buna göre denetçiler; 6102 Sayılı TTK'ye göre bağımsız denetimin kapsamına muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtmadığının denetiminin girmesini doğru ve gerekli görmekteyler. 6102 Sayılı TTK'nin, finansal tablo denetimi yanında faaliyet raporu denetimini de getirmesini olumlu bir gelişme olarak karşılamaktadırlar.

- 6102 Sayılı TTK'nin, etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte bağımsız denetimi ön plana çıkarmasının, finansal raporlamaya olan güveni artıracığı yönünde oldukça güçlü bir algı vardır

- 6102 Sayılı TTK'nin şirketlerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile yönetilmesini sağlamasının, etkin bağımsız denetim uygulamaları ile mümkün olabileceği düşünülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK'nin, 6762 sayılı TTK'de öngörülen murakıplık müessesesini kaldırarak bağımsız denetim getirmesi doğru ve gerekli bir uygulama olarak görülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması ile şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesine ve sermaye piyasalarının gelişmesine çok önemli katkılarda bulunacağı düşüncesi katılımcılar tarafından yüksek düzeyde pozitif bakılan bir husustur.

- Anketten çıkan bir diğer sonuca göre, 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ile işletmeler açısından kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimin işlerliğini artırmasının, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ilkelerine ve yayınlanmış denetim standartlarına uygun hareket etmeleri ile mümkün olacağı düşünülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetimin etkinliğini artırarak; şirketlerde yönetsel ve finansal sistemlerin oluşturulmasına katkı sağlayacağı algısı yüksektir.

- 6102 Sayılı TTK'nin önem kazandırdığı kurumsal yönetim uygulamaları ile bütünleşen bağımsız denetim sistemi işletmelerin global normları yakalamaları açısından son derece önemli görülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK'de, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin, şirketlerin kurumsal gelişimine önemli ölçüde katkı sağlayacağına ilişkin denetçi algısı oldukça yüksektir.

- 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla işlerlik kazanmasıyla etkinliği daha da artacak bir kurumsal yönetim ve bağımsız denetim sisteminin, tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK ile; kurumsal yönetim ve bağımsız denetimin önemi ve etkinliği artmıştır.

- 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimi öne çıkarması ile şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması kolaylaşmıştır.

- 6102 Sayılı TTK'nin denetimi zorunlu kıldığı işletmelerde, işletme içi koordinasyon ve verimlilik artacaktır.

- 6102 Sayılı TTK bağımsız denetimin etkinliğini artırarak şirketlerin yalnız pay sahipleri için değil, tüm menfaat sahipleri için değer yaratmaya çalışması hususunda olumlu katkı sağlayacaktır.

- 6102 Sayılı TTK ile; bağımsız denetim yetkisi verilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri, kurumsal yönetim uygulamalarına daha fazla katkı sağlayacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'nin süreç içerisinde, kurumsal yönetim ilkelerine işlerlik kazandırarak, ülkemizde bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini kolaylaştıracağı yönündeki güçlü algı çıkmıştır.

- 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla işlerlik kazanmasıyla şirket çalışanlarının tamamı için hesap verilebilirlik odaklı kültürün geliştirilmesi sağlanacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi uluslararası sermayenin şirketlere çekilebilmesinde önemli rol oynayacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'nin yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını arttırması şirketlere faydalı olacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi sermaye piyasalarının gelişmesi ve ekonominin rekabet gücünün artmasına olumlu katkı sağlayacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim odaklı olması, bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkileyecektir.

- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, bağımsız denetim uygulamalarını genişletecek ve ülkemizin dış piyasalardaki imajını yükseltecektir.

- 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi şirketlerin kaynaklarını daha verimli kullanmasına ve dolayısıyla ekonomik büyümeye katkı sağlayacaktır.

- 6102 Sayılı TTK'de denetim ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler, yatırım ortamının güvenli ve şeffaf olmasına imkân tanıyacaktır.

- “Bağımsız denetim 6335 sayılı kanunun aksine, tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmalıdır.” algısı çok yüksek çıkmasa da 4 ortalama değere yakın (3,95) çıkmıştır. Bu durum, denetçilerin bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi yönünde düşündüklerini göstermektedir.

- “6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.” düşüncesine ortalama katılım puanı biraz düşük kalsa da 3 ortalama değerinin üzerinde (3,45) çıkmıştır.



• “6335 / 6455 Sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler, 6102 Sayılı TTK’nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir.” düşüncesine ankette verilen puan ortalaması biraz düşük (3,43) çıkmıştır. Bu durum 6335 sayılı kanununun getirdiği düzenlemeler konusunda denetçilerin görüş ayrılıklarının olduğu yönünde düşünülebilir. 6335 Sayılı Kanunla ilgili görüşme yöntemi uygulaması sırasında sorulan sorulara verilen cevaplarda bu bulguyu destekler niteliktedir.

### **3.11. Nitel Bir Araştırma Olarak Görüşme Uygulaması**

Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim uygulamalarının 6102 Sayılı TTK ile kazandığı yeni boyutu açıklamak ve bu ilişkileri açıklarken, yine ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı ve tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim ilişkilerinden hareketle ortaya çıkarmak amacıyla; KGK tarafından yetkilendirilen, Kasım 2014 itibariyle İzmir ilinde 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 Adet bağımsız denetim kuruluşundaki, büyük çoğunluğu Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip olan, seçilmiş sorumlu ortak baş denetçilerle görüşmeler yapılmıştır (her kuruluştan en az 1, toplamda 13 sorumlu ortak baş denetçi). Seçimde kriter olarak deneyim esas alınmıştır.

#### **3.11.1. Görüşmeler**

Görüşmeler, denetim kuruluşundaki ilgili kişilerden önceden randevu alınarak, 24 Ekim - 03 Kasım 2014 tarihleri arasında yüz yüze görüşülerek gerçekleştirilmiş ve görüşme esnasında genel olarak aşağıdaki sorular (5 adet) sorulmuştur:

1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye’de Kurumsal Yönetim İlkeleri (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamaları sizce bundan nasıl ve ne yönde etkilenecektir?

2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye’deki Bağımsız Denetim uygulamaları sizce bundan nasıl ve ne yönde etkilenecektir?

3. 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler (Tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi olacağı bir ortamdan denetime tabi tutulacak şirketleri Bakanlar Kurulu’nun belirlediği bir ortama geçilmesi, A.Ş. ve Limited şirketlerin kuruluş aşaması ile ilgili değişiklikler yapılması ve diğer değişiklikler, İşlem denetçiliği müessesinin kaldırılması, Denetçi olabileceklerin kapsamının yeniden belirlenmesi vb.) ve 6455 Sayılı kanunla yapılan

değişiklikler; 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından işlerliğini sizce nasıl ve ne yönde etkilemiştir?

4. Türkiye'de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK'nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentileriniz ve pratik hayata dönük çözüm önerileriniz nelerdir?

5. Bu konularda (varsa) belirtmek istediğiniz diğer görüşleriniz nelerdir?

Sorumlu ortak baş denetçilerle yukarıdaki 5 soru kapsamında yapılan görüşmeler esnasında zaman zaman meslekte birlik, bağımsız denetim kuruluşları veya işletmeler açısından bağımsız denetimle ilgili yaşanan sorunlar, bireysel-kurumsal denetçilik, 6102 Sayılı TTK sonrası bağımsız denetim konusunda yetkili olan kamu kurumları ve meslek örgütleri arasında yaşanan gelişmeler vb. konulara da yer verilmiştir. Çünkü bu konular ve yaşanan gelişmeler de, bundan sonraki süreçte kurumsal yönetim ve bağımsız denetimin, ülkemizde sağlıklı bir şekilde işlemesi ve ilgili uygulamaların yaygınlaşması hususunda önemli rol oynayacak niteliktedir. Bu bağlamda, yapılan görüşmelerde sorulan sorulara verilen yanıtlar özetle aşağıdaki gibidir:

**Katılımcı 1 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** Türkiye'de kurumsal yönetim ilkeleri genellikle, BIST kapsamındaki halka açık şirketlerde uygulanmaktadır. Ülkemizdeki kurumsal yönetim uygulamaları dünya ile karşılaştırıldığında farklı durumlar söz konusu olabilmektedir. Türkiye'de, halka açık şirketler dışındaki şirketler genellikle aile şirketi olduğu için kurumsal yönetim uygulamaları bu şirketlerde pek etkili olamamaktadır. Etkili olması da zayıf gözükmektedir.

Ülkemizde kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarının gelişmesi açısından 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması çok önemli husustur. Ancak Türkiye'deki alt yapı yetersizleri nedeniyle bunun tam istenilen noktaya ulaşması ortalama 20 yıllık bir süreyi gerektirmektedir. Çünkü Türkiye'de Bağımsız denetim alanında eğitim kurumlarında verilen henüz yeterli ders bile yokken bağımsız denetim yapılmaya çalışılmaktadır. Bağımsız denetim standartları yeni yayınlandı. Standartlar okunmaya başlandığında çok anlaşılır olmadığını görüyoruz. Çünkü çevirenler de bu konularda yeni ve yeterli bilgiye sahip değiller. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim uygulamaları ve bağımsız denetim açısından kesinlikle yararlı olacaktır. Ama şirketlerin bu konularda bakış açılarını değiştirmeleri ortalama 20 yılı bulacaktır.

Bağımsız denetim, 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanırsa bundan olumlu yönde etkilenecektir. Ama Kasım 2014 itibariyle KGK'nin yetkilendirdiği 135 bağımsız denetim kuruluşu var. Denetleyecekleri şirket sayıda çok ve demin ki nedenlerle bunun için kadroları yeterli değil. Bağımsız denetçiler bağımsız denetimi firmaya alındıkları zaman öğrenebilecektir. Senede 1 sınırlı ve 1 dönem sonu 2 denetim yapılmaktadır. 2 denetimle bağımsız denetim öğrenilmesi zordur. Türkiye'de dört büyük dediğimiz bağımsız denetim kuruluşları ise bağımsız denetçileri kendi bünyelerinde yetiştirmektedir. Ama dört büyükte ne kadar yetebilir oda tartışılması gerekmektedir. Dört büyükten ikisine bir şey olsa Türkiye de bağımsız denetim nasıl yapılır? Bu konu da tartışılır. Konulara bu açılardan bakıldığında, bağımsız denetim gelecek için iyi ama süreç olarak çok ağır işleyecek diye düşünüyorum.

Önemli bir diğer husus ise, bağımsız denetimin işletme patronları tarafından anlaşılması gerekmektedir. Bu konu da ayrı bir süreç gerektiriyor. Patron muhasebecisine, müşavirine para veriyor, bağımsız denetimde mi para vericem diyebiliyor. Patron bağımsız denetimin uluslararası bir niteliğinin olduğu, bankada bir işe yaracağı gibi konuları yeterince bilmiyor ve duruma bu açıdan bakmıyor. Bağımsız denetim uygulamaları da henüz tam haline kavuşmadığı için, teminatını verip bankadan kredisini çekiyor. Hâlbuki banka işletmeye, bağımsız denetim raporunu getirsen daha düşük puanla kredi verebilirim diyebilse; o zaman patron bu raporun bir öneminin olduğunu anlayacaktır. Bunların anlaşılabilir olması uzun bir süreci gerektiriyor.

Diğer bir husus, bağımsız denetim kuruluşlarını KGK denetliyor. Denetim kuruluşları ile ilgili "Kalite kontrol ve şeffaflık raporu ve eksiklikleri" okunduğunda birçok eksikliğin olduğu görülecektir. Bağımsız denetim kuruluşları lisansları almış ama kadroları yeni olduğu için konuyu yeterince bilmiyorlar. Belki denetim kuruluşunun içinde 10 eleman çalışıyor, ama konuyu 3 tanesi biliyor. Türkiye de faaliyet gösteren ortalama 135 şirketin 10 tanesinin kabuk şirket olduğu düşünülebilir. Diğer şirketlerin bazıları iddialı olsa da konu ile ilgili bilgi eksiklikleri henüz çok fazla var.

6102 Sayılı TTK'nin ilk halinde olduğu gibi, tüm şirketleri bağımsız denetime tabi tutma imkânı yoktu. Çünkü bunun alt yapısı yoktu. Bu açıdan 6335 sayılı kanunla sürecin yumuşatılması olumlu olmuştur. Bu konulara genelde bağımsız denetim kuruluşu açısından bakılıyor. Bağımsız olarak denetlenecek işletme açısından, bağımsız denetime bakıldığında muhasebe standartlarının uygulanması isteniyor. Ancak gerçekler biraz farklı. Bazı

işletmelerde, muhasebe standartlarını bırakın muhasebe müdürü zor bulunuyor. Halen daha çok büyük şirketler ofislerde muhasebelerini tutturuyor. Bu aksaklıkların giderilmesi bağımsız denetim açısından çok önemli bir husustur. Önce bu işletmeler doğru biçimde, muhasebe standartlarını uygulasin ki bağımsız denetçi de onları denetleyebilsin. Bu noktada bağımsız denetçinin bir misyonu daha ortaya çıkıyor. İşletmeler muhasebe standartlarını yeterince bilmediği için, bağımsız denetçi, hem onu uygulamak zorunda kalabiliyor hem de denetlemek zorunda olabiliyor. O yüzden 6335 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin bu açılardan faydası oldu. Bu değişiklikler yapılmıyaydı sistemin eski düzenden çok farklı olmayacaktı. İnsanlar bu işi tam anlamıyla hakkını vererek yapamayacaktı.

Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK’nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentiler ve pratik hayata dönük çözüm önerileri bağlamında öncelikle, KGK, bağımsız denetim alanında ilk önce eğitim ayağını ele almalıdır. Bu konuda yapılan organizasyonları arttırmalıdır. Bağımsız denetim standartlarının örneklerle açıklanması yerinde olacaktır. Bir form oluşturmak gerekiyorsa, bunun örneğinin KGK tarafından anlatılması gerekir. Eğer, eğitim ön plana çıkmazsa insanlar etraftan bir takım yanlış bilgiler edinebilir ve bu durum yanlış sonuçlar yaratabilir ve piyasada hiç kimse bu işi yapamaz duruma gelebilir. Standartlar, vergi mevzuatı gibi değil. Okunduğunda çok fazla sistematığı var ve Türk sistematığı buna alışık olmadığı için standartların anlaşılması güçleşiyor. Bağımsız denetim uygulamalarının hızla genişlemesi isteniyorsa, KGK tarafından daha çok sahada eğitime önem verilmesi ve bağımsız denetimin insanlara bu şekilde öğretilmesi olumlu olacaktır. Aksi halde standartların sadece okunarak öğrenilmeye ve uygulanmaya çalışılması zordur.

**Katılımcı 2 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** 6102 Sayılı TTK değişmeseydi kurumsal yönetim ve bağımsız denetim olumlu etkilenecekti. Ancak bu durumda da kısa vadede bir takım aksaklıklar olacaktı. Kanunun Türkiye koşullarında mevcut haliyle de uygulanması zordu. Kanunun üzerinde yapılan bazı değişikliklerin başlangıçta bağımsız denetime etkileri biraz olumsuz olmuş gibi düşünülebilir.

Tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması teorik olarak doğrudur. Ama pratikte Türkiye’nin gerçeklerine uymuyordu. Kanunun ilk hali gibi düzenlenmemesi gerekiyordu. Kanun teorik olarak ideal bir kanun oldu. Türk Ticaret kanunu böyle yazılır

da dedirtti. Ancak uygulama kısmında Türkiye'ye özgün bir düzenleme yapılmalıydı. Genellikle, "bütün dünyada böyle Türkiye de de böyle olması gerekiyor" tezi savunuldu. Kanun bu şekilde de çıktı. Lakin yürürlük tarihleri geldikçe kanunun uygulanamaz olduğunu insanlar anladı. Şirket sahibi şirketten para çekemez, hapis cezası, web sayfasında bilançoların yayınlanması gibi konularda şirket sahipleri tepki gösterdi. Yeminli mali müşavirimiz var. Birde denetçi mi tutacağız algısı oluştu. Bu maddeler olmasa idi yine belki o haliyle kalırdı. Büyük şirketler haricindekilerde denetçi yoktu. Denetçilerin sorumluluğu maddeleri vardı, ama şirketlerde denetçi yoktu. Sonra değişiklikler yapıldı. Yapılan değişiklikler acelece yapılan değişiklikler oldu. İşlem denetçiliğinin kaldırılması olumlu bir durum değildi. İşlem denetçiliğinin olması gerekiyordu. Şirketlerle ilgili birleşme, devir gibi TTK'de yer alan işlemlerin bir şekilde denetimden geçmesi gerekiyordu. İşlem denetçiliği bu müesseseleri biraz disipline ederdi. İşlem denetçisi de taşın altına eline koyardı. Genel olarak düşünüldüğünde 6335 sayılı kanun ile kademeli olarak şirketlerin bağımsız denetime tabi tutuluyor olması ve bakanlar kuruluna bu yetkinin verilmiş olması ve limitlerin kademeli olarak azalması bu konularla ilgili atılmış olumlu adımlar olarak düşünülebilir.

Bağımsız denetim bağlamında, kısa vadede umutlu değilim. 6102 Sayılı TTK'nin kurgusu ilk başta, Türkiye'nin gerçeklerine uygun, her kesimi rahatsız etmeyecek ama insanları disipline edecek, kurumsal yönetim ilkelerini gözeten, firmaları fazla belli etmeden, birazda alıştıran kademeli ve zamana yayarak istenilen noktaya getiren bir sistemle yapılsaydı; 5-10 yıllık bir sürede firmalar istenilen noktaya çekilebilirdi. Türkiye hiçbir şeyi bir anda yapmanız mümkün değil. Bir anda bazı konular uygulanmaya çalışılınca, firmalarda ciddi dirençler oldu. Şirket kültürünün oturmaması, eğitim düzeyimizin düşük olması, şirket sahiplerinin yöneticilerinin yönetim ilkelerinde bihaber olması gibi konular var. Geçiş sürecinde alıştırma alıştırma, hafif hafif de zorlaya zorlaya, bu kanun 5 yıllık, 10 yıllık süreçlerde uygulanabilirdi. Örneğin, önce birinci olarak her şirketin web adresi olması istenebilirdi. Hemen sitesinin olması istenmesin. Sonra 3 yılda buraya şirketin bilgilerini, adreslerini konması istensin. Şirketin faaliyetleri ile ilgili bilgileri koymalısın denebilirdi. Ama bunlar yavaş yavaş yapılması uygundur. Türkiye koşullarında bir kerede şirketin bilançosunu web sitesinde yayınlaması istenirse bu noktada sıkıntılar çıkar.

6102 Sayılı TTK'de, UFRS ve denetim en önemli konulardır. Bu ikisi de kurumsal yönetim ilkelerini işlerliğini sağlayan konulardır. UFRS olmadan denetim olmaz. Denetim olmadan da yapılan UFRS'nin anlamı olmaz. İkisinin yapışık ikiz gibi olması gereklidir. UFRS ve denetim konuları maalesef tam etkin hale getirilemedi. Böyle bir ortamda mesleki anlamda beklenen sonuçlar çok olumlu olamaz. Bazı şeyler eskiye göre iyi gidebilir. İnsanların bir kısmı UFRS'nin, bağımsız denetimin ne demek olduğunu öğreniyor. Bir kısım firmalar bağımsız denetim yaptırıyor. Fakat insanların büyük bir kısmının bağımsız denetimi istemeye istemeye yaptırması durumu söz konusudur. İnsanlar bağımsız denetimi zorunlu oldukları için yaptırıyorlar inandıkları için değil! Kimse kendi şirketlerinin yararına olduğunu düşünerek yaptırmıyor. Bağımsız denetim kapsamına giren firmalarda bile direnmeler söz konusu oldu. Belki kanun değişir dendi. Belki ertelenir dendi. Şirketlere dayatılan her şey maliyet olarak algılanıyor. Zaten YMM çalıştırıyoruz bir tane muhasebecimiz var. Bir de bağımsız denetçimiz mi olacak deniyor. Şirket zaten benim şirketim ben kime hesap vereceğim algısı var. Niye denetleteyim bakış açısı var. Bağımsız denetime inanmıyor sadece maliyet olarak bakıyor. Bağımsız denetim kapsamına giren firmaların yüzde 90'ını da buna inanmıyor. Sadece zorunlu olduğumuz için yapıyor. Ceza ile muhatap olmayalım deniyor. İlk başlangıçta 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetim ilkelerinin, şirketlere sağladıkları hakkında YMM'ler ve şirketler birçok seminerler verdi. İşletmelerin genel tepkisi yürümez bizde şeklinde oldu. Değişir bu kanun şeklinde oldu. Biz kanunun böyle olduğunu anlatırken firma sahiplerinin öngörüsü bizden daha fazlaydı. Ve de haklı çıktılar.

Özetle kısa vadede büyük beklentim yok. SPK bugüne kadar bağımsız denetimi organize etti. UFRS uygulamalarını sağladı. Bağımsız denetim firmalarını, denetçileri yetkilendirdi. Bu konularda SPK'nın ciddi bir alt yapısı var. Daha sonrasında KGK geldi. İşin birde TÜRMOB tarafı var. Bu işi kim yapacak? SMMM mi YMM'ler mi yapacak? Bunları kimler eğitecek? Denetimle ilgili olarak denetim kuruluşları, meslek örgütleri, denetçilik konularında tartışmalar yaşandı. Şuan ki düzenleme ile KGK yetkilendirme, denetimde ve düzenlemede en etkin kuruluştur. SPK artık denetçi yetkilendirmesi yapmıyor; kuruluş yetkilendirmesi yapıyor ve geri adım atıyor mecburen. Ayrıca, SPK'ya tabi şirketi denetlemek için SPK'dan yetki almak gerekiyor. KGK'nin verdiği yetki yeterli görülüyor. KGK'nin denetimi üzerine SPK da denetim yapabilir. Yapacak mı yapmayacak mı? Nasıl yapacak? Bu hususlar tam olarak belli değil. SPK denetimi durdurdu. Ama BIST'e tabi şirketlerde denetimle ilgili kanundan doğan haklarını

kullanacaktır. Kullanması da gerekir. Diğer tarafta, BDDK var. KGK ve SPK yetkileri olarak bir bankayı denetleyemiyorsunuz. Yine enerji piyasasından yetki alınması kısaca her yerden yetki almak gerekiyor. KGK'nin bunu tek elden yapması gerekir. Verdiği yetkinin sınırlarının belli olması gerekiyor. SPK standartlarına göre de belki bir değerlendirme yapıp, sana yetki veriyorum, ama senin kadron, çalışma planların sadece şu firmaları denetlemeye yetkilidir. Ya da sana yetki veriyorum sadece SPK şirketlerini denetle, banka denetleyemezsin demesi gereklidir. Çok iyisen de her şeyi denetle denebilir. Şuan böyle bir yapı yok. Şuan her kurum kendi yetkisini kendi veriyor. Öyle olunca kendi denetimini kendi yapmak diye olgu ortaya çıkıyor. Bu hususlar savunulabilir de savunulmaya da bilir. Ama bu şekilde denetimde çok başlılık oluyor. Biri gelecek çalışma kâğıtlarına öyle olmaz böyle olur diyecek diğeri başka bir şey söyleyecek. Bu durumda ben denetim kuruluşu olarak hangisini yapacağım? Bu sıkıntılı bir durumdur. Yine TÜRMOB yeterince dinlenmiyor. Ben SMMM ve YMM şirketi değilsem bağımsız denetim şirketi isem niçin TÜRMOB a kayıt olacağım? Bunu yapmamı gerektiren bir işlem yok. Buraya kayıt olmamız bekleniyor. Kayıt olayım dersen de kayıt etmiyor YMM veya SMMM şirketi ol deniyor. Bu tarz sıkıntılar mevcut. SMMM'lere de denetim yetkisi hak ediyorsa verilsin. Bir kişi ya muhasebecidir ya da denetçidir. Bu iki meslekten birini seçmek zorundadır. Bağımsız denetimin ayrı bir odası olabilir. Bağımsız denetçiler odası gibi. YMM' ler şuan bağımsız denetim de yapıyor. İki de denetim gibi görünüyor, ama farklı şeyler. Firmaya gidiyoruz vergiye uygunluk denetimi yapıyoruz. Matrah doğrumu değil mi buna bakılıyor. Ancak, bağımsız denetim çok farklı, bağımsız denetimde UFRS denetimi yapılıyor; gerçeğe uygunluğa bakılıyor. Vergiciye UFRS anlatmak zordur. Vergi mantığı kemikleşmiş kişilere UFRS yaptırmak zordur. Yani bağımsız denetçilik mesleği ayrı bir meslek olmalıdır. Ticaret kanununun da buna uygun olması gereklidir. SMMM' lik, YMM' lik, bağımsız denetçilik ayrı odalarda olmalıdır. Pastadan dilim kapalım kavgası bitmelidir. Hem SMMM' lik hem YMM' lik, hem de bağımsız denetçilik yapılmaya kalkılırsa bu noktada, nitelikli bağımsız denetçilerin yetişmesi mümkün olmayacağı gibi bağımsız denetimin kalitesinden söz edemeyiz.

**Katılımcı 3 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM, Eski Vergi Denetmeni):** 6102 Sayılı TTK'den, ilk başlangıçta umutluyduk. Ancak yaptırımları çok fazlaydı. Bunların zamanla azaltılması olumlu oldu. Şirketlerin denetçisiz kalması doğru değildi. Diğer önemli husus, denetimi uluslararası standartlara göre mi yapacağız? VUK bilançolarına göre mi yapacağız? Bu konularda sıkıntılar var. VUK göre yapılırsa, VUK bilançosunu yurt

dışındakiler, bankalar kredi verirken tanımayacaktır. KGK Uluslararası standartlara uygunluğu mu denetleyecek? VUK göre mi denetleyecek? VUK göre bilançoların yapılacak olması doğru değildir. Vergi usul kanunundaki değerlemeler göre yapılan bilanço, sizin gerçek varlık ve borç gibi konularınızı tam doğru göstermiyor. Uluslararası standartlarla VUK uyumlu değildir. Örneğin, aldığım 1000 liralık arsa şuan 10000 lira ise VUK’ da bu 1000 lira olarak gözükecektir. 10.000 lira gösteremezsiniz. VUK bilançosu UFRS ile tamamen farklı durumdadır. Örneğin, VUK’ye göre kar elde etmiş dediğimiz kurumsal bir firma bilançosunu, bağımsız denetim ekibi zararlı çıkarabiliyor. VUK bilançosu üzerinde denetim yapılırsa şeffaflık sınırlı olacaktır. Yurt dışından gelip ülkemizde bir işletme alan kişi, VUK bilançosuna bakmaz. Genellikle, bağımsız denetim firmasıyla anlaşılın ve uluslararası standartlara göre denetim yapılın denir. Sonra da bakıldığında bilançonun tamamen farklı olduğu görülür.

Mevzuat ve yaptırımlarla meslekte farkındalık yaratılmalı diye düşünüyorum. Şuan yapılan bağımsız denetimin inandırıcılığı düşüktür. Orta vadede bunların düzelmesi ile bağımsız denetim daha etkin hale gelecektir. KGK kurumun ortaya çıkması ve KGK’nin gelip bağımsız denetim kuruluşlarını denetlemesi olumlu bir gelişmedir. Çünkü denetçinin de denetçisinin olması önemlidir ve gereklidir. Denetimin olması işleri zorlaştırır, ama böylelikle bağımsız denetimin kalite artar. Fiyatınızı da ona göre belirleme şansınız olur. Denetim standartları doğru uygulanır ve bunları uygulayanlarda denetlenirse bağımsız denetim iyi yerlere gelecektir. Farkındalık olması önemli bir husustur. Mükellef bağımsız denetime niye para verdiğini bilmelidir. Bilançolarım anlamlı hale geldi diyebilmelidir. Firma sahipleri olaya genellikle maliyet açısından bakmaktadırlar. Farklı bağımsız denetim kuruluşları ile de kıyaslama yapmaktadırlar. Yaptırmazsak yaptırı mı nedir? gibi sorular soruluyor. Ceza denetim firmasına vereceği rakamdan düşükse kişi bunu ödemeye razı durumdadır. İlk başlangıçta cezalar aslında ağırdı. Tabi hapis vb. cezaların olmaması gerekiyordu. Ama çok düşük rakamlarda da kalmamalıdır. Caydırıcılığının olması gereklidir. Bu konular tam olarak düzelirse, uzun vadede 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim açısından yararlı olacaktır.

6335 sayılı kanun ile 6102 Sayılı TTK değişti. “Şeffaflık getirdi” denildi. Gelineen noktada denetçi atanamıyor. İşletme denetçiliği kaldırılmasa daha iyidi gibiydi. Firmalar için bağımsız denetim maliyet olarak algılanıyor. Halen fiş, fatura kesmeyen firmalar olabiliyor. Küçük işletmeler için bağımsız denetim zaten doğru değildi. Bakanlar



kurulunun belirlediği firmaların ise çoğunun denetçisi, denetimi zaten vardı. Ama Kobilerin de şeffaf olması önemli bir husustur. Bağımsız denetimin kapsamı genişlerse, kredi veren, ortak olan, mal satanlar, çalışanlar açısından daha güvenilir bir ortam yaratılacaktır. Şuan bilançolar güvenilir değil patronların isteklerine göre şekillenebiliyor. Kredi almak için bilançoya aykırı davranışlar sergilenebiliyor.

İlerde görünen limitler düşe düşe bağımsız denetimin kapsam genişleyecektir. Kademeli geçişin olması önemlidir. Gelecek açısından denetim firmalarının denetlenmesi çok önemli bir adım olacaktır, yoksa rekabet etme şansınız zordur. Genel olarak kanun iyi bir kanundu; ama bazı konularda fazla zorlandı. Yaptırımları çok fazladı ve hep bu konular eleştirildi. Bunun sonucunda, bazı zorluklar ve cezalar sonrasında kaldırıldı. Dünya geliyor. Yabancı ortaklı firmaların bilançosunun Türkiye de UDS' ye göre yapılması daha sağlıklı sonuçlar doğuracaktır. Tek bir bilanço olacaktır. Defter tastiklerinin VUK da olması doğru değildir. Gelecekte bu uluslararası standartlar uygulanırsa, geri adım atılmazsa ki (VUK bilançosuna doğru atıldı) daha iyi olacaktır. İlerde Kobilerin tamamının bağımsız denetimden geçmesi birçok konuda (Ekonomi, verginin doğru alınması vb.) yararlı olacaktır. Kayıt dışılık azalacaktır. Bağımsız denetim kuruluşları açısından da maliyetler düşebilecektir. KGK'nin bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili geliştirmeye çalıştığı standartlar, ilerde meslek açısından ve bağımsız denetim açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bunun sonucunda raporlar daha doğru olacaktır ve ücretler daha anlamlı hale gelecektir. Günümüzde bazı denetim kuruluşları yazdıkları raporların aldıkları sorumlulukların farkında bile değiller. Konulara ve yapılan işe hâkim olmak önemli bir husustur. İlerde bu bağlamda, bağımsız denetim kalitesinin artacağını düşünmekteyim.

**Katılımcı 4 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM, Eski Vergi Denetmeni):** 6102 Sayılı TTK'de, Web sayfası ile ilgili sıkıntılardan dolayı geri adım atıldı, ticari sırların başkalarının eline geçmesi riski vardı, bunların tam anlamıyla uygulanması mümkün değildi. Bu vb. konularda geri adımlar atılması doğru olmuştur. Kanunun kurumsal yönetim anlamında, özellikle azınlık haklarının korunması konusunda olumlu etkileri olacağını düşünüyorum.

6335 Sayılı kanunun getirdiklerini değerlendirecek olursak; sermaye şirketlerin tamamının bağımsız denetime tabi olması Türkiye'deki sistemin kaldırabileceği bir şey değildi. Kademeli geçiş olarak adlandırabileceğimiz mevcut uygulama doğru olmuştur. İşlem denetçiliğinin kaldırılması yanlıştır. Denetimin rapora tabi olması gereklidir. Çok

fazla kişiye yetki vermek, bilmeden rapor yazılmalarına neden olabilir. Yetki olayı da şuan aşama aşama gidiyor. 15 yıllık SMMM'lere yetki verilmesinden ziyade, yetkin olanlara bu yetkinin verilmesi uygun olacaktır. Asgari şartlar mutlaka aranmalıdır. Mevcut düzende, gerçekleri yansıtmayan denetim raporlarının ortaya çıkabileceği ile ilgili kaygılarım var. Tek kişilik bağımsız denetim raporları çok gerçekçi olmayabilir.

VUK kanununa göre bilanço çıkarma ile ilgili bir uygulama getirilmeye çalışılıyor. Bunun yanlış olduğunu düşünüyorum. KGK kapsamında yapılan denetimlerle, VUK'ye göre bilanço çıkarmanın çelişeceği düşünülüyor. En azından kar zararlar finansal raporlamaya göre çıkarılmalı diye düşünüyorum. Ya da mümkünse uyumlu hale getirilmelidir. Uyumlu hale getirmenin de mümkün olmayacağı düşünülüyor.

Mevcut denetim raporlarının, KGK tarafından gözden geçirilip; elde edilen sonuçlara göre bir yön çizilmesi gerektiğinin doğru olacağını düşünüyorum. Denetleyenleri denetleyenlerin, hazırlayacakları raporlar çerçevesinde bağımsız denetim alanında bir değerlendirme yapılmasının doğru olacağını ve yararlı sonuçlar yaratacağını düşünüyorum.

**Katılımcı 5 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM, Eski Vergi Denetmeni):** Son olarak, KGK'nin, kararıyla beraber VUK dönülmüştür. Finansal tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanması ile birlikte daha şeffaf, daha ölçülebilir, şirketler açısından analizi daha kolay olacak bir yapı sağlanacaktı. Şirketlerin finansal tablolarını, 3. Kişiler daha rahat kavrayabileceklerdi. Son uygulamalar, 6102 Sayılı TTK'nin, bağımsız denetimle ilgili getirdiklerini yavaşlattı veya uygulanamaz hale getirdi. Özellikle eşitlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri biraz daha erteledi.

Denetime tabi olacak şirketlerin sayıca çok olması, buna karşın; Türkiye' de bağımsız denetimi yapacak eğitimli personel bulmanın zor olması durumu söz konusudur. Hala bu durum devam etmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinde bu konuda uzmanlaşmış eleman az sayıdadır. Meslek mensuplarının eğitilmesi ve sürecin ondan sonra başlaması daha doğru olurdu. Kanun yürürlüğe girdi. Gerçekte uygulanabilir olmadığı görüldükten sonra bakanlar kuruluna yetki verildi. O firmalar bunu zaten yapıyordu. Kanunun oluşturuluş aşaması çok doğru değildi. Şuan limitler aşağıya çekiliyor ve tabana yayılıyor. Fakat KGK tarafından son değişikliklerle, bağımsız denetim konusunda gerekli birikime sahip olmayan kişilerle de bağımsız denetim yaptırmaya dönük bir eğilim oluşmuştur.

Kısa vadede sağlıklı bir bağımsız denetim sistemi beklemiyorum. Alınan bağımsız denetim belgelerinin, ikişer, üçer yıllık periyodlar halinde yenilenmesine ilişkin revizyon

çalışmaları olmalıdır veya yeni bir sınav sistemi kurulmalıdır. Sadece belge almak bağımsız denetçilik yapılması için yeterli olmamalıdır. Mesleği icra edenler açısından konunun sıcak tutulması önemlidir.

**Katılımcı 6 (Sorumlu Ortak Denetçi, SMMM):** 6102 Sayılı TTK güzel oldu. Ama uygulamasında ciddi sıkıntılar var. Denetim zorunluluğu tam anlamıyla gelmedi. Devlete bu konuda ciddi görevler düşmektedir. Gerçek anlamıyla uygulanırsa olumlu yönde etkileyecektir. Tek başına TTK bunun için yeterli değil. Burada devletin kurumlarına, denetim kuruluşlarına, şirket yöneticilerine ve patronlarına görevler düşüyor. Ayrıca, KGK yapılanmasında hatalar var. Çalışanların, bağımsız denetim kuruluşlarını denetleyenlerin ilgili konularda bilgi eksiklikleri var. SPK da bu yüzden yetkiyi bırakmak istemiyor. SPK belli bir sistem oturtmuştu. Kadrosu daha deneyimliydi. Yine Maliye bazı uygulamaları kabul etmiyor. Bu sebeplerden ötürü, sürecin sağlıklı bir şekilde çalışması 10 yıldan fazla sürer.

6335 sayılı kanunun denetimi durdurması mantıklıydı. Çünkü kanun o şekliyle çıktığında, ortada denetçi yoktu. Denetçinin kim olacağı, nasıl denetleyeceği belli değildi. Öyle kalsaydı, eski TTK'deki denetçilik müessesinden bir farkı olmayacaktı. Kapsam genişlerse aynı durum olabilir. İnsanlar olaya rant kavgası olarak bakıyor. Kim olumsuz görüş verecek? Denetçilerin disipline edilip denetlenmesi gerekiyor. Bunlar olmadan tüm firmalara denetim yetkisi vermenin hiçbir anlamı yok. Ama şuan ki kapsamda çok dar ve yeterli değil. Limitlerin düşürülerek genişletilmesi gerekiyor. Öyle de oluyor. Devlet bu yetkiyi elinde tutuyor. Yetkinin bakanlar kuruluna bırakılması doğrudur. Bu yetki hatta ilgili bakanlıkta veya KGK da olabilir.

Türkiye'de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK'nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentiler ve pratik hayata dönük çözüm önerileri kapsamında şunları söyleyebilirim. Eğitim şart. Denetçilik geniş bir alana yayıldı. Durum SPK denetçilerini de aşan bir hale geldi. Sistemin çok iyi bir şekilde kontrol edilmesi gerekiyor. Denetim lisanslarının kolay verilmemelidir. Denetçilerin eğitilmesi ile sistem daha da düzelir. Sistemin oturması 10 - 15 yılı bulur. Şuan üniversitelerde okuyan gençler mesleğe denetçi olarak başladıkları zaman bu sistem gerçek anlamda düzelecektir. Mali müşavirlikten geçen denetçilerle bu sistemin düzelmesi fazla mümkün değildir. Biz daha muhasebe sistemini bile tam oturtmuş değiliz. Bu yüzden mevcut mali müşavirlerle denetim sisteminin yürümesi zor. Bir mali

müşavir hem kendi defterini tutuyor. Hem de bir denetim şirketine ortak olabiliyor. Benim defterimi sen denetle, senin defterini ben denetleyim diyecekler. Mevcut şirketlerdeki denetçiler de tüm firmaların denetime tabi olduğu durumda yeterli değil. O yüzden herkesin yolunu çizmesi lazım ya denetçi olacaklar ya da muhasebeci. İkisi bir arada olmaz. Kayıt dışının olduğu bir ülkede denetim yapmak zor. Dünyada da bu işi çözmek kolay değildir. Bir sürü şirket skandalları yaşanıyor. Maliye sisteme adapte olmadan bu sistemin uygulanabilirliği gerçek anlamda mümkün değil. Şirketler maliye için, SPK için KGK için, özellikle halka açık şirketseniz üç, dört farklı rapor hazırlıyor. Bir şirketin dört tane bilançosu ortaya çıkıyor. Vergi muhasebesi ile UFRS'yi entegre etmemiz gerekiyor. Bu işin oturması için bu husus çok önemlidir. Bu sistem oturursa insanlar UFRS ye girerler. Yoksa kimse girmez. Çünkü maliye amaçlı mali tablolar yapılıyor. Maliye burada bir düzenleme yapabilir.

Sonuç olarak muhasebesi olmayan şirketin denetimi olmaz. Muhasebe sisteminin oturtulması gerekiyor. Denetimin etkin olması için öncelikle muhasebe sistemindeki aksaklıkların çözülmesi gereklidir. Kayıt dışılığın çözülmesi gereklidir. Bu noktada da devlete büyük görevler düşüyor. Bunlar düzelmeden eski TTK'den çok farklı bir sistem olmaz. Tek düzenin tam olarak çözülmediği sistemde UFRS nasıl uygulanacak? Şuan ki durum zayıftır. Ama bir yerden de başlamak gerekiyor. Başlamak bitirmenin yarısı olarak düşünülebilir. En azından bu anlamda bir gelişme var. Buda umut vericidir.

**Katılımcı 7 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** 6102 Sayılı TTK'nin uygulanması ile mali tablolarımızın şeffaf olacağını, hepimiz biliyoruz. Bu bir süreçtir. Bir yerden başlandı. Süreç biraz yavaş da olsa sonuçta gidiyor. En kısa 5 yıl, ortalama 10 yıllık süreçte daha da hızlanacak. Eski meslek mensupları bu süreçte azalacaktır. Yeni jenerasyon bağımsız denetim konusunda önemli bir rol üstlenecektir. Limitler ortalama 10 yıllık bir süreçte, aşamalı olarak bakanlar kurulu kararı ile aşağıya düşecektir. Bağımsız denetim ortalama 10 yılda iyi bir noktaya gelecek diye düşünüyorum. İyi bir noktaya da gelmesi gerektiğini de düşünüyorum. Meslekte, UMS, TFRS'ler ve bağımsız denetim konuları önemli bir yere gidiyor. Bu sisteme ayak uydurabilenler ayakta kalacaktır. Şuan halen eskilerin bir direnişi var. Yeminli mali müşavirler çok yaşlı. Yeniliklerin daha kolay uygulanabilmesi için dinamizme ihtiyaç var. Şuan, eski yeni çatışması yaşanıyor. Uzun vadede beklentilerim olumlu ama kısa vadede kesinlikle bir şey olacağını düşünmüyorum.

6335 sayılı kanundaki değişiklikler doğrudur. İşlem denetçiliği müessesesi gibi ayrıca bir denetçi tanımlaması yapmak doğru değil. 6102 Sayılı TTK ile Murakıplığın kaldırılması da doğru bir şeydir. Murakıp denince Türkiye’de çaycılar akla geliyordu. Murakıplık müessesesinde sorumluluk ve yaptırımlar çok ağırdı. Kimse olmayınca eğitim düzeyi düşük insanlar yapılıyordu. O yüzden bunun kalkması çok olumlu oldu. A.Ş.’lerdeki sanal ortaklık anlayışının kalkması da çok iyi oldu. Hiçbir şeyden haberi olmayan insanlar şirkete ortak oluyordu. Ortaklardan biri öldü mü diğerleri zor durumda kalıyordu. Bunlar geçmişte hep yaşandı.

Bu anlamda aslında 6102 Sayılı TTK olması gerektiği gibi ve doğrudu. Yapılan lobiler kanunu işlerliğini etkiledi. Türkiye aslında hazırlıklı yakalandı. Ama lobilerin gücü çok fazla idi. Biz fazla şeffaf olmaya açık değiliz.

**Katılımcı 8 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM, Eski Vergi Denetmeni ):** Kurumsal yönetim anlayışının SPK’ya tabi şirketlerin dışına yayılması külfetli ama sınırın genişlemesi de olumlu düşünülebilir. 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanmadığı için, şuan kurumsal yönetimi çok etkiledi diyemeyiz. Yaptırımlar anlamında 6102 Sayılı TTK eski TTK ya göre biraz daha iyi ama halen boşluklar var. Yaptırımların dar olduğu ve sürekli müdahalelerle daraltılan bir kanunun gelecekte çok yararlı olacağını sanmıyorum.

Sağlıklı bir finansal tabloya ulaşabilmenin yolu uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya bağlıdır. 6355 sayılı kanunla gelen bir takım müdahaleler bu anlamda olumsuz bazı etkiler yarattı. Muhasebe sistemini tamamen UFRS üzerine kurarsanız doğru sonuçlar elde edersiniz. Biz genelde kayıtları vergi mevzuatı çerçevesinde tutuyoruz. Halen genel kurul yapmayan şirketler var. Mart ayı diye sınırlandırarak olursanız çok kapsamlı bir denetim ekibinizin olması gerekiyor. Bu durumda hep 4 büyükleri işaret ediyor. Ya da mart ayının kanunda bir değişiklik yapılarak belli bir noktaya çekilmesi gerekiyor.

Muhasebe sisteminde vergiden uzaklaşmadığı sürece, şirket tüzel kişiliği ile patronların cebini ayırmayı insanlarımıza öğretmediğimiz sürece, bunlar hep bugünü kurtarmaya yönelik ve raporlamaya yönelikten, şurası şunu istiyor mantığından öteye gitmiyor. Kanun iyiydi. Müdahalelerle daraltıldı. Ama şuan da işletmeler hala hazır değil. Böyle de bir durum var. Böyle bir daraltılmaya ihtiyaç vardı. Birden bire bağımsız denetimin altından kalkılamazdı. Ama muhasebe sistemi daha hızlı bir şekilde çevrilebilirdi. Programcıların geliştirdikleri yazılımlarla bir hesap planı oluşturulup insanlar yönlendirilmeye başlanacaktı Doğru adrese doğru kayıt yapmak için standart da

göz atmak gerekecekti. Olay vergi tabanlı muhasebeye dönünce insanlar standartları raflara kaldırdılar.

Bağımsız denetim ezbere gidiyor. İşi insanlar yeterince bilerek yapmıyorlar. Muhasebe sistemine de eski usul devam ederseniz yenilikleri kavramakta zorluk çekilir. Kobi standartları bile insanları ürküttü. Tercümelerden kaynaklı sıkıntılar vardı. Eski meslek mensupları bunları anlamakta zorluklar çekti.

6102 Sayılı TTK'nin ilk hali ile uygulanması oldukça zordu ve sıkıntılar yaratacağı. Değişiklikler sonrası kanun mevcut haliyle tam olarak uygulanırsa, kanunun işlerliği ve bağımsız denetim orta vadede bundan olumlu yönde etkilenir.

Özetle, muhasebe kayıt sisteminin vergi temelinden alınıp, tamamen uluslararası muhasebe standartları temeline taşınması gereklidir. Vergi temelli muhasebe sonucunda bir takım finansal tablolar elde ediliyor, şu mali kar diyemiyorsunuz beyannamelere aktarım yapıyorsunuz ilave ve indirimlerle mali kara ulaşıyor. Orda standartlara göre bir düzenleme olabilirdi. Standartlarla uyuşmayan vergi mevzuatı beyannameler de ilave indirimlerle yürütülebilirdi. Beklenti bu yönde idi. Kobi standartları döneminde UFRS, vergi hükümleri konularında kitaplar bile yazıldı. Hazırlıklar vardı. Kanuna yapılan radikal müdahaleler işi tersine çevirdi. İnsanların hevesleri kırıldı.

Ülkemizde, çıkarılan kanunların ülkeye ve topluma yararından öte, kanunun uygulayacak grupların kendi aralarındaki güçlerine göre kime ne yarar sağlayacağını hesabı yapıyor. Denetçilik olayı da biraz buna döndü. Bağımsız denetçilik çok kolay verilir oldu. Buda değerini düşürdü. İşin başındayken değeri kalmadı. Bireysel bağımsız denetçiliğin bir noktada faydası var. Kanun ilk haliyle kalsaydı tüm firmalar bağımsız denetime tabi tutulacaktı. Öyle olmadı. Bağımsız denetimin kapsamı yavaş yavaş genişleyecek. Denetim standartlarının kapsamı daraltılsaydı, kurumsal yönetim ilkeleri daha dar kapsamda değerlendirilseydi, bireysel denetçilik daha kolay yapılabilir hale gelebilirdi. Ciroya göre denetçilikte bir sınırlama yapılabilirdi. Önümüzdeki zamanlarda da bağımsız denetimin kademeli olarak genişlemesi ile böyle bir beklenti var. Muhasebecilikle denetçilik ayrılmalıdır. Bireysel yapıdaki denetçinin çabuk deforme olacağını düşünüyorum. Bireysel bağımsız denetçilerin kısa vadede nitelikli olması zor görünüyor.

**Katılımcı 9 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'de Kurumsal Yönetim İlkeleri (eşitlik,

şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamaları ile Türkiye'deki Bağımsız Denetim uygulamaları bundan olumlu yönde etkilenir ve yararlı olur diye düşünüyorum.

6335 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin çoğu yerinde bir değişiklik olarak yapılmıştır. Değişiklikler öncesi kanunun uygulanması oldukça zor ve sıkıntılar yaratacaktı. Değişiklikler sonrası kanun mevcut haliyle tam olarak uygulanırsa bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından kanunun işlerliği olumlu yönde olacaktır.

Bağımsız denetim kapsamının tam olarak, aşamalı olarak genişletilmesi, bunun yanında bağımsız denetim kuruluşlarının da sıkı bir şekilde denetime tabi tutulması, kanunda olmasına rağmen, bakanlar kurulu kapsamında denetime tabi olmayan şirketler denetim dışı kalmıştır. Bunların da denetime tabi tutulması yararlı olacaktır. Gelecekle ilgili beklentilerim, süreç içinde bağımsız denetimin oturacağı ve yararlı olacağı yönündedir.

**Katılımcı 10 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** İşletmeler ekonominin önemli (canlı gibi) birimleridir. Bu işletmelerin yönetimi ve denetimi önem arz etmektedir. Bunun için kurumsallaşma ve bağımsız denetim bu birimlerin daha verimli çalışarak artı değer üretmesine ve sosyal açıdan da (istihdam, vergi, gelir paylaşımı vb.) topluma faydalı olmasına yardımcı olurlar. Çünkü işletmeler kişi ve kurumlara ait olmakla birlikte aynı zamanda toplumun değerleridir. Bunların uzun ömürlü olması ve verimli biçimde artı değer yaratması milli gelirin artmasına ve topluma refah sağlamasına yardımcı olurlar.

Türkiye'deki şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasında kademeli geçiş doğru uygulamadır. Firmaların çoğunda tek düzen muhasebe planı bile henüz oturmamıştır. Dolayısıyla UFRS kuralları uygulanmadan, seçimlik hakkı tanınması da esasen doğru değildir. Ancak Kobi dışındaki bütün firmalarda UFRS uygulanmalıdır.

Bağımsız denetim UFRS belirlemelerinde olduğu gibi tam ve Kobi seti olarak uygulanmalıdır. Küresel pazarda olan ülkemiz için UFRS son derece faydalıdır. Bu uygulamadan yine işletmelerimiz kazançlı çıkacaktır.

**Katılımcı 11 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** Tüm firmaların bağımsız denetimi tabi olması zaten ilk başlangıçta çok gerçekçi değildi. Belki Kobi niteliğindeki belli büyüklükteki şirketler bağımsız denetime tabi olabilirdi. Firmalar şuan, VUK düzenlemelerine göre dahi vergisel ve muhasebe açısından sıkıntılar yaşıyorlar. Küçük Kobiler bu açıdan sıkıntılıdır. Bağımsız denetim için zaten UMS'lerin uygulanması söz

konusuydu. TTK'de UMS'lerin çok küçük işletmelerin dahi uygulayabileceği bir hale getirilmesi gündeme geldi. Bu gerekli ve uygulanabilir bir durum değildi. Bu durumlar denetim dışına çıkan senaryoların oluşmasına neden oldu. Odalar birbirleriyle sıkıntı yaşadı.

Bağımsız denetimle birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin işler hale gelmesi özellikle şeffaflığın sağlanması anlamında olumlu bir durumdur. Ama şuan Türkiye'de bu durum belli büyüklükteki işletmeleri için uygulanabilir. Bunun şuan geçişini de KGK yapıyor. Daha önceden SPK bu konuda çok etkindi. Türkiye halka açık şirket sayısı oldukça az. KGK şimdi bunu yaygınlaştırma yoluna gidiyor. Bu nedenle bir adım attı. Çabukta teşkilatlandı. TÜRMOB da bu konuda çalışmalar yaptı. Ama şuan çok etkin değil.

Muhasebe uygulayıcısı ile bunu denetleyen farklı olması gerekir. Muhasebe ve denetim birbirinde ayrı değerlendirilmesi gereken, farklı alanlardır. Başlangıçta TTK'de, küçük Kobilerin veya daha küçük işletmelerin denetime tabi olması gibi bir algı oluşması, bu alanların birbirine karışmasına neden oldu.

TÜRMOB mali müşavirleri temsil ediyor. KGK şuan da denetçileri temsil ediyor. KGK çok yeni olduğu için denetçilerde KGK'ye karşı çok olumlu bir bakış yok. SPK aynı görevi uzmanları ile birlikte yıllarca çok ciddi olarak yaptı. KGK'nin, uzmanları anlamında alt yapısında bir boşluk var. Özellikle uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşmasın da SPK etkili oldu. Şuan tabi KGK, SPK'nın üzerinde bir kurum ama belli noktalarda bu kurumlar birleşebilirlerse, KGK SPK'nın uzmanlarından yararlanırsa bu bağımsız denetim açısından yararlı sonuçlar ortaya çıkarabilir; böylelikle boşlukla daha hızlı kapanabilir ve tek bir kurum haline gelmiş olur. Aynı yapı BDDK EPDK da da var. Ama onlar tabi daha farklı sektörlerle ilgileniyorlar. Bu kuruluşlarda da yıllardır bir birleşme olmadı. TÜRMOB ayrı ve bağımsız olmalıdır. Muhasebe uygulayıcılarını temsil ediyor. Ama denetim kurumu da tabi ki ayrı olmalıdır. Türkiye'de kamu kendi yetkisini bırakmak istemiyor. Muhasebe Standartları düzenleme kurulu yerine çok hızlı bir şekilde kararname ile KGK geldi. Avrupa ülkelerinde daha çok denetim konularında etkin olanlar meslek örgütleridir. Kamu bu kadar işin içinde değildir. Doğrusu bu işin meslek örgütleri veya bu işe daha çok gönül vermiş kişilerin oluşturduğu Türkiye Muhasebe standartları kurulu gibi kuruluşlarla götürülmesi belki daha uygun olabilirdi. KGK'ye verilen yetkiler bir yetki karmaşasının yaşanmasına neden oldu. SPK ve BDDK gibi kuruluşlarla bir takım sıkıntılar yaşandı. Böyle olunca da KGK'nin etkinliği de tartışılır hale geldi. Böyle bir



kuruma bence çok ihtiyaç yoktu. UFRS denetiminin biraz kamunun dışında kalması iyi olabilir.

Diğer bir konu, murakıplık pek bir işe yaramıyordu. Şekilseldi. Adı düzgün konmamıştı zaten. Ne yapacağı belli değildi. Ücreti belli değildi. Murakıbın zaten işletme dışından birisi olması gerekiyordu. Kaldırılması yerinde bir uygulama oldu. İşlem denetçiliği de olmayınca firmalar denetçisiz kaldı. Bu durum pek olumlu değil gibi. İç kontrol sisteminin iyi çalışması önemli bir konu. Bu da ancak büyük firmalarda olabiliyor.

6102 Sayılı TTK ilk haliyle uygulanabilir değildi. Zaten bir geçiş dönemi bekliyoruz şuan. Aralık çok azdı ve firmalar geçiş için buna çok hazır değildi. UMS'yi kullandığımız zaman bambaşka bir mali tablo ortaya çıkıyor yeni bir kar zarar oluşuyor. Bu anlamda sıkıntılar vardı. O yüzden şuan olan kademeli geçiş doğru uygulamadır. KGK ile gelen kademeli geçiş doğrudur. Belli büyükteki firmaların kademeli olarak denetime tabi tutulması doğrudur. Ama bu geçiş biraz yavaş olacaktır. Yeterli denetçi sayısı yok şuan. Belli bir limitin altında kalan şirketler içinde KGK tarafından ayrı bir standart yayınlaması söz konusu. Belli limitin üstünde kalanlar ise tam sete tabi olacaklar, yani tüm muhasebe standartlarını uygulamak zorunda olacaklardır. Belli limitin altında kalacak firmaların denetimleri de bağımsız denetçiler (Bireysel) tarafından yapılabilecek dendi. Bu durumda tam sete geçişe hazırlıktır. Önce belli kriterlere uyma, sonra tamamına uyma şeklinde bir hazırlık söz konusu. Muhasebeciler denetçilik yapacaksa hiçbir muhasebeci kendi tuttuğu şirketin denetimini yapmamalıdır. Buda senin müşterilerini ben benim müşterilerimi sen denetliceksin durumunu ortaya çıkaracaktır. Hepsini bağımsız denetim şirketleri yapsın denilirse bu daha zor bir durum. Parasal ve fiziki olarak zordur. Bu durumda maliyet söz konusu olacaktır. Geçiş döneminde en azından belli limitin altında kalan işletmeler için bireysel denetçilik olabilir.

Zamanında enflasyon düzeltmesini doğru yapmak için çok çaba harcadık hiç bakılmadı (2003'de). Geçiş süreçlerinde bir takım eksiklikler olabilir tabi denetimde de. Bu normal bir durumdur. Gelecekte Türkiye koşullarında tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olması ütöpiktir. İzmir'deki A.Ş. ile Hakkâri'deki A.Ş.'yi aynı kategoride değerlendirmek çok mantıklı değil. Çok uzun bir zamanda belki olabilir.

Bireysel denetçilik anlamında KGK denetçiliği bu hızla verirse denetim kalitesi bundan nasıl etkilenir? Tabi bununda sorgulanması gerekir. Eğitimlerin artırılması önemli bir husustur. Bağımsız denetimin kalite açısından, belli bir süre denetim kurumlarında staj

yapma, çalışma gibi uygulamalar gelebilir. Çünkü bunun KGK da farkındadır. KGK eğitimleri şuan yetersiz kalmaktadır. Uygulamacı olarak bu işi yapabilecek denetçi sayısı azdır. TÜRMOB kısmen konunun dışında olmasına rağmen eğitim konusunda önemli çalışmalar yaptı. KGK ve TURMOB işbirliği şuan var. Denetim konusunda ekip çalışması ve en önemlisi tecrübe önemli bir konudur. O yüzden yetkiyi alan herkesin bu işi yapması zor görünüyor. Bu geçiş sürecinde yeni denetçilerin nitelikli olmasını temenni ediyorum.

**Katılımcı 12 (Sorumlu Ortak Denetçi, YMM):** 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanamadı. Uygulanması durumunda uzun vadede yararlı olacağını düşünüyorum. Yapılan toplantılarda eğitimlerde eksiklikler var. Hiçbir toplantıda firma patronları yok. Sadece mali müşavirleri var. Kısa vadede yeterince denetim konuları önemsenmiyor. Etkin bir şekilde uygulanması şuan zor görünüyor. Ama kanunla birlikte, uygulamaların kademeli olarak artmasıyla, işletmelerin kurumsallaşması ve etkin bağımsız denetimi açısından yararlı sonuçlar ortaya çıkacağını düşünüyorum.

İşlem denetçiliği olması gereken bir konuydu. Firmaların lehine idi. Bu anlamda 6335 sayılı kanun 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarını olumsuz etkiledi diye düşünüyorum. Denetim tecrübe isteyen bir konudur. Denetçi olabileceklerin kapsamının değişmesi de olumsuz bir durumdu. Şuan bağımsız denetçilik unvanı almasına rağmen ben bu işi yapamam diyenlerin sayısı çok fazla sayıdadır.

Limitleri düşüyor. KGK'nin limitleri 10 milyon liraya indirme gibi bir amaçları var. Bu noktada işletmelerin %90'nını bağımsız denetime tabi yapma niyetleri var. 2016'ya kadarki hedef bu düzeylere ulaşma olarak belirtiliyor. Bunun tabi bir anda olması mümkün değildi. Bu noktada kademeli geçiş getirmesi anlamında 6335 sayılı kanundaki düzenleme yerinde oldu. Ortalama 10 yıllık bir süreçte kapsamın istenilen düzeylere ulaşacağını düşünüyorum. Bankaların özellikle bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve ilgili raporları istemesi ile süreç hızlanacak ve kolaylaşacak diye düşünüyorum. Özetle 6335 Sayılı Kanun kısa vadede yaşanacak bir takım aksaklıklarında önüne geçilmesini sağladı.

İşletmeler değişiklikleri maliyet olarak algılıyor. Hem denetim kuruluşları hem de denetlenen firmalar açısından radikal değişiklikleri kabul etmemiz zaman alıyor. Avrupa'dan talep edilen uygulamalar da var. Örneğin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar veren işletmelere, bankaların kredi faiz oranı düşürmesi gibi

uygulamaların yaygınlaşması, sistemde zorunluluk algısının azaltılması yararlı olur. Zorunluluk genelde tepki yaratıyor ve insanların konunun önemini anlamasının önüne geçiyor. Avrupa’da genellikle bu tarz uygulamalar yapılıyor. Devlet de yine vergi oranlarında bir takım indirimlere giderek teşviklerde bulunabilir. Yoksa işletmelerin bir bölümün bağımsız denetime ihtiyacı yok.

Denetçiliğin tek başına yapılması zordur. Kurumsal firmaları kurumsal denetim şirketlerinin denetlemesi uygundur. Ama bağımsız denetim kapsamı genişler Tüm sermaye şirketlerini kapsarsa bu noktada belli limitin altında kalan firmalar bireysel denetçilere verilebilir. Ama burada da önemli husus, denetçilerin gerçekten nitelikli olması konusudur. Muhasebecilerin denetçilik yapması da sıkıntılı bir durumdur. Ayrı meslekler olarak değerlendirilmelidir. Sadece kendi firmasını denetleyemeyecek gibi bir sınırlama getirdiler.

KGK firmaları geçiş döneminde çok zorlamıyor. Ama KGK bağımsız denetim kuruluşlarında denetçilik yapacak mali müşavirlerde tam zamanlı çalışma şartı arıyor. Zamanı geldiğinde diyecek ki; denetim şirketinde ortaksan ya da denetçiysen başka işletmeni kapatmalısın. Şuan bu konularda da belirsizlikler yaşanıyor. Yeteri kadar denetçi olmadığı için KGK bazı uygulamaları esnek tutuyor.

Bağımsız denetim uygulamaları konusunda gelecek için ümitliyim. 4 büyüklerle rekabet konusu önemli bir husustur. KGK kanunen SPK’nın üzerinde bir kurum olsa da tam anlamıyla SPK’dan bağımsız hale gelemedi. Bu noktada SPK’ında yılların tecrübesi ile etkinliğini devam ettirmesi de önemli husustur.

**Katılımcı 13 (Sorumlu Ortak Denetçi, SMMM):** 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye’de Kurumsal Yönetim İlkeleri (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamaları ile Türkiye’deki Bağımsız Denetim uygulamaları bundan olumlu etkilenecektir. 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanırsa, işletmeler; daha şeffaf, anlaşılır bir dili olan ve güvenli bilgileri içeren finansal tablolara kavuşacaktır.

6335 sayılı kanunun getirdiği bazı değişiklikler (Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasının değiştirilmesi gibi) kısa vade de yaşanabilecek aksaklıkların önüne geçilmesinde olumlu olmuştur. Kademeli geçiş en uygun olandır.

6102 Sayılı TTK orta ve uzun vadede etkinliğini daha çok hissettirecektir. İlerde firmaların özellikle finansal tablolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Firma içinde kurumsal yönetim ilkelerinin daha uygulanabilir olması sağlanacaktır ve etkin bir bağımsız denetim sistemi ile orta vadede firmaların güvenilirliği artacaktır. Devletin denetimi kolaylaşacaktır. Kredi kuruluşlarının ve dış ülkelerin yerli firmalara olan güveni artacak (özellikle finansal tablolar daha şeffaf ve güvenilir olacak) ve bu anlamda ülkemize olan yatırımlar artacak ve ekonomik kalkınma bağlamında önemli gelişmeler yaşanacaktır diye düşünüyorum.

### **3.11.2. Görüşme Bulgularının Değerlendirilmesi**

Yapılan görüşmelerde, sorulan sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucu, elde edilen önemli tespitler ve değerlendirmeler maddeler halinde şöyle sıralanabilir:

- Genel olarak katılımcılar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'de kurumsal yönetim ilkelerinin (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamalarının bundan olumlu yönde etkileneceği yönünde görüş bildirmiştir.

- Şirketlerin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında, bakış açılarını değiştirmeleri zaman alacaktır. Özellikle halka açık şirketler dışındaki şirketlerde şuan için kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları yeterli değildir.

- 6102 Sayılı TTK'nin özellikle kurumsal yönetim anlamında, azınlık haklarının korunması konusunda olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanırsa, işletmeler; daha şeffaf, anlaşılır bir dili olan ve güvenli bilgileri içeren finansal tablolara kavuşacaktır.

- Ülkemizde kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarının gelişmesi açısından 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması önemli bir husus olarak görülmektedir. 6102 Sayılı TTK kapsamında yaşanan gelişmeler bir süreç olarak kabul edilmelidir. Bu sürecin kademeli olarak ilerlemesi doğru bir uygulamadır. Dolayısıyla, sürecin işletmelerin kurumsallaşması ve etkin bağımsız denetimi açısından ilerde yararlı sonuçlar ortaya çıkaracağı düşünülmektedir. Ortalama 10 yıllık süreçte bağımsız denetim ve kurumsal yönetim sisteminin daha sağlıklı bir şekilde işler hale geleceği tahmin edilmektedir. Bu bağlamda, 6102 Sayılı TTK'nin mevcut halinden yola çıkarak bağımsız

denetim ve kurumsal yönetim konularındaki net etkileri orta ve uzun vadede ortaya çıkacaktır. Ancak, bir yerden başlamış olmak da önemli bir adımdır. Katılımcıların beklentileri orta ve uzun vade için genel olarak olumludur.

- Yeni jenerasyon bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının geleceği konusunda önemli bir rol üstlenecektir.

- 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim, kurumsal yönetim konuları ile ilgili olarak yapılan toplantılarda, eğitimlerde katılımcılar tarafından eksiklikler görülmektedir. Özellikle eğitimlere, toplantılara firma patronlarının katılmıyor olması önemli bir eksiklik olarak görülmektedir. Kısa vadede denetim konuları yeterince önemsenmemektedir. İşletme sahiplerinin ve yöneticilerinin bağımsız denetim konularında yeterli bilgiye sahip olmadığı düşünülüyor. Bağımsız denetime tabi işletmelerin büyük bir çoğunluğu dahi bağımsız denetimin gerçek önemini farkında olmayabiliyor ya da inanmayabiliyor. İşletmeler de “mali müşavir, YMM yanında birde denetçi mi çalıştıracağız?” algısıyla konuya yaklaşmaktadır. Konulara, çoğu işletme sahibi sadece maliyet olarak bakmaktadır. Bağımsız denetim konusunun işletme sahipleri tarafından doğru bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. İşletmeler bağımsız denetime niye para verdiğini bilmeli ve bilançolarının bağımsız denetim sonucunda anlamlı hale geldiğini görebilmelidir. Bu durum da zaman alacak gibi görünmektedir. Bu algının değişmesi ile 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim açısından ilerideki etkilerinin olumlu olacağı düşünülebilir.

- Katılımcılar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarının bundan olumlu yönde etkileneceğini düşünmektedir. Ama katılımcılar, bağımsız denetimle ilgili olarak mevcut durumda; bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçiler, işletme sahipleri, denetim yapan kamu kurumları ve meslek örgütlerinden kaynaklı birçok aksaklık ve tartışılması gereken konudan da bahsetmektedirler. Bu konulara da ilgili maddelerde değinilmiştir.

- Katılımcılar tarafından üzerinde en çok durulan konulardan biri eğitimidir. Meslek mensuplarının eğitilmesi ve bağımsız denetim sürecinin eğitimlerle ilerlemesi daha sağlıklı sonuçlar yaratacaktır.

- 1 Aralık 2014 itibarıyla KGK'nin yetkilendirdiği denetim kuruluşu sayısı 135 adettir. Denetlenecek şirket sayısı kademeli olarak artmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız

denetim kuruluşlarında, bu denetimi gerçekleştirebilecek nitelikli personel sayısının yetersiz kalacağı düşünülmektedir.

- Mevcut bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetim konusunda uzman kişi sayısı yetersiz görülmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim kuruluşlarının bazıları iddialı gibi gözükse de bağımsız denetim konusunda bilgi eksiklikleri fazladır.

- Çok fazla kişiye denetim yetkisi vermek, bilmeden rapor yazılmalarına neden olabilir. Yetki olayı da şuan aşama aşama gitmektedir. Bazı katılımcılara göre, 15 yıllık SMMM'lere yetki verilmesinden ziyade, yetkin olanlara bu yetkinin verilmesi uygun olacaktır. Asgari şartlar mutlaka aranmalıdır. Mevcut düzende, gerçekleri yansıtmayan denetim raporlarının ortaya çıkabileceği ile ilgili bazı katılımcıların kaygıları bulunmaktadır. Tek kişilik bağımsız denetim raporları çok gerçekçi olmayabilir. Gelecekte bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının istenen noktaya gelmesi için bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin ve bireysel bağımsız denetçilerin nitelikleri artırılmalıdır. Bu konuların tartışılması önemlidir.

- Bağımsız denetim kapsamı, 4 büyüklerle ve mevcut bağımsız denetim kuruluşları ile nereye kadar ilerleyebilir? Yine bağımsız denetimin kalitesi mevcut firmalarla ne derece istenilen düzeye ulaşılır? Bu konuların tartışılması bağımsız denetim geleceği ile ilgili beklentilerin oluşmasında önemlidir. Türkiye'de bağımsız denetimin geleceği genel olarak olumlu görülmektedir. Ancak sürecin ağır işleyeceği katılımcıların baskın düşüncesidir.

- Katılımcılar, bağımsız denetim standartlarının çok anlaşılır olmadığını, standartları çevirenlerin bu konularda yeni olduğunu ve yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmektedirler.

- Bağımsız denetim sistemini ezberden çıkarmak önemli bir husustur. Eski meslek mensupları standartlarla ilgili tercümelemleri anlamakta güçlük yaşamaktadır.

- 6102 Sayılı TTK' da UFRS ve denetim konuları genel olarak kurumsal yönetim ilkelerinin işlerliğini sağlayan önemli konular olarak görülmektedir. Bu konularla kademeli olarak daha ciddi adımlar atılarak, UFRS ve denetim konuları birbiriyle bağlı hale getirilmelidir.

- Bağımsız denetimle ilgili zorunluluk algısının ortadan kaldırılıp, insanların bağımsız denetimi niçin yaptıklarını gerektiğine inanmalarının sağlanması önemlidir ve

gereklidir. Hem denetim kuruluşları hem de denetlenen firmalar açısından radikal değişiklikleri kabul etmek zaman alıyor. Örneğin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar veren işletmelere, bankaların kredi faiz oranını düşürmesi gibi uygulamaların yaygınlaşması, sistemde zorunluluk algısının azaltılması açısından yararlı olabilir. Zorunluluk genelde tepki yaratıyor ve insanların konunun önemini anlamasının önüne geçiyor. Avrupa’da genellikle bu tarz uygulamalar yapılıyor. Devlet de yine vergi oranlarında bir takım indirimlere giderek teşviklerde bulunabilir.

- Bağımsız denetim uygulamalarında, KGK ve SPK gibi kurumların uyum içerisinde olması son derece önemlidir. Denetim konusunda bir yetki karmaşasının yaşanmaması gereklidir. KGK çalışanlarının denetim konularındaki bilgi eksikliklerinin hızla giderilerek uzmanlaşmaları gerektiği bazı katılımcıların üzerinde durduğu bir husustur. Bu bağlamda SPK’nın daha kıdemli olan kadrolarıyla da işbirliği yapılabilir. Yine bağımsız denetim konularında bağımsız denetim kuruluşları ve meslek örgütlerine de önemli görevler düşmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ile meslek örgütleri ve denetim yetkisi bulunan kamu kurumları arasındaki uyum da sağlıklı bir bağımsız denetim süreci ve uygulamaları için son derece önemlidir.

- Denetimin Uluslararası standartlara göre mi yoksa VUK’ye göre mi yapılması gerektiği özellikle vergi denetmeni kökenli sorumlu ortak denetçi olan katılımcılar tarafından yoğun bir şekilde gündeme getirilmiştir. Şuan VUK’ye göre bilanço oluşturulması ile ilgili bir uygulama getirilmeye çalışılıyor. Bu katılımcılar bu uygulamanın yanlış olduğunu düşünüyor. Bu konudaki genel kanaat, VUK bilançolarını yurt dışındaki ilgili kesimlerin tanımayacağı yönündedir. VUK’ye göre yapılan bilançoların gerçek varlık, borç gibi konuları tam doğru göstermeyeceği düşünülüyor. VUK’ye göre kar elde etmiş görünen bir kurumsal firma bilançosunun, bağımsız denetim ekibi tarafından zararlı çıkma ihtimalinin var olduğu söyleniyor. KGK kapsamında yapılan denetimlerle, VUK’ye göre bilanço oluşturulmasının çelişeceği düşünülüyor. Katılımcılar tarafından, en azından kar zararların finansal raporlamaya göre çıkarılması gerektiği düşünülüyor. Bu konuların üzerine etkin bağımsız denetim sistemi için hassasiyetle gidilmesi gerekmektedir. Uluslararası standartlarla VUK mümkünse uyumlu hale getirilmelidir. Ancak uyumlu hale getirmenin de şuan mümkün olmayacağı düşünülüyor. Finansal tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanması ile birlikte daha şeffaf, daha ölçülebilir, şirketler açısından analizi daha kolay olacak bir yapı sağlanabilir. Şirketlerin

finansal tablolarını, 3. kişiler daha rahat kavrayabilirler. Son uygulamaların, 6102 Sayılı TTK'nin, bağımsız denetimle ilgili getirdiklerini yavaşlattığı düşünülebilir. Özellikle eşitlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri biraz daha ertelenme yoluna girdiği söylenebilir.

- Katılımcılar, bağımsız denetimin kalitesi ve etkinliği için, mevzuat ve yaptırımlarla, bağımsız denetim mesleğinde farkındalık yaratılması gerektiğini belirtmektedir.

- Bağımsız denetim kuruluşlarının, KGK tarafından denetlenmesini, tüm katılımcılar; etkin, kaliteli ve şeffaf bir bağımsız denetim sisteminin sağlanması açısından yararlı görmektedir. Böylelikle bağımsız denetimin orta vadede iyi yerlere gelebileceği düşünülmektedir.

- Katılımcılara göre 6102 Sayılı TTK'nin ilk hali ile uygulanması oldukça zordu ve kısa vade de sıkıntılar yaratacaktı. Bu noktada, 6335 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin çoğu yerinde olmuştur. Bu bağlamda, değişiklikler sonrası kanun mevcut haliyle tam olarak uygulanırsa, süreç içinde bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından kanunun işlerliği olumlu yönde olacaktır.

- 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin, 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından işlerliğini nasıl ve ne yönde etkilediği hususunda, katılımcıların ortak düşündükleri veya görüş ayrılığı yaşadıkları durumlar söz konusudur. Genel olarak tüm katılımcıların birleştiği ortak husus, 6102 Sayılı TTK'nin ilk halinde olduğu gibi, tüm şirketleri bağımsız denetime tabi tutma imkânının, Türkiye koşullarında mümkün olmadığı yönündeydi. Çünkü Türkiye'de bunun alt yapısının olmadığı düşünülmektedir. Uygulama kısmında başlangıçta, Türkiye'ye özgü bir düzenleme yapılabilirdi. Bu açıdan 6335 sayılı kanunla, bağımsız denetim sürecinin kademeli hale gelmesi, tüm katılımcılar tarafından olumlu karşılanmaktadır.

- Özellikle katılımcılar, 6335 sayılı kanun ile kademeli olarak şirketlerin bağımsız denetime tabi tutuluyor olması ve bakanlar kuruluna bu yetkinin verilmiş olmasını ve limitlerin kademeli olarak azalmasını olumlu görmektedir.

- Kademeli geçiş getirmesi anlamında 6335 sayılı kanundaki düzenleme yerinde olmuştur. Ortalama 10 yıllık bir süreçte kapsamın istenilen düzeylere ulaşacağını düşünülebilir. Bankaların özellikle bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve ilgili raporları istemesi ile sürecin hızlanacağı ve kolaylaşacağı düşülebilir.



- 6335 Sayılı Kanunla kısa vadede yaşanacak bir takım aksaklıkların önüne geçilmesinin sağlandığı düşünülebilir. 6335 sayılı Kanunla, özellikle hapis cezası uygulamaları, web sayfasında bilançonun kısa sürede yayınlanması gibi konularda geri adım atılması katılımcıların olumlu karşıladıkları diğer hususlardan bazılarıdır.

- Bazı katılımcılara göre, 6335 sayılı kanun çıkmasaydı 6102 Sayılı TTK'nin, eski TTK'deki denetçilik müessesinden çok bir farkı olmayacaktı.

- İşlem denetçiliğinin kaldırılması hususu, denetçilerin farklı düşündükleri değişiklikler arasında yer almaktadır. İşlem denetçiliğinin kaldırılması hususunu olumsuz bulan katılımcılara göre, şirketlerle ilgili birleşme, devir gibi TTK'de yer alan işlemlerin bir şekilde denetimden geçmesi gerekiyordu. İşlem denetçiliği bu müesseseleri biraz disipline ederdi. İşlem denetçisi de taşın altına eline koyardı. İşlem denetçiliğinin kaldırılması bir kısım denetçi tarafından ise olumlu karşılanmaktadır. Bu katılımcılara göre, işlem denetçiliği müessesesi gibi ayrıca bir denetçi tanımlaması yapmak doğru değildir.

- Denetim tecrübe isteyen bir konudur. Denetçi olabileceklerin kapsamının değişmesi hususunda da bazı katılımcılar eleştirilerde bulunmuşlardır. Ayrıca, katılımcılara göre, şuan bağımsız denetçilik unvanı almasına rağmen, “ben bu işi yapamam” diyenlerin sayısı çok fazladır.

- 6102 Sayılı TTK ile murakıplık müessesinin kaldırılması katılımcıların tamamı tarafından olumlu karşılanan diğer bir husustur. Murakıplık müessesinde sorumluluk ve yaptırımlar çok ağırdı. Kimse olmayınca eğitim düzeyi düşük insanlar murakıp yapıyordu. Murakıplıkların ne yapacağı ve ücretleri tam olarak belli değildi. Murakıbın zaten işletme dışından birisi olması gerekiyordu. O yüzden bunun kalkması çok olumlu olmuştur. Yine A.Ş.'lerdeki sanal ortaklık anlayışının kalkması da olumlu bir gelişme olmuştur.

- Bireysel Denetçilik Kurumsal denetçilik konuları tartışılan bir diğer konudur. Denetim standartlarının kapsamı daraltılsaydı, kurumsal yönetim ilkeleri daha dar kapsamda değerlendirilseydi, bireysel denetçilik daha kolay yapılabilir hale gelebilirdi. Ciroya göre denetçilikte bir sınırlama yapılabilirdi. Önümüzdeki zamanlarda da bağımsız denetimin kademeli olarak genişlemesi ile böyle bir beklenti var. Bireysel bağımsız denetçilerin kısa vadede nitelikli bir hale gelmeleri zor görünmektedir. Denetçiliğin tek başına yapılması zordur. Kurumsal firmaları kurumsal denetim şirketlerinin denetlemesi

uygundur. Ama bağımsız denetim kapsamı genişler ve tüm sermaye şirketlerini kapsarsa, bu noktada belli limitin altında kalan firmalar bireysel denetçilere verilebilir. Ama burada da önemli husus, denetçilerin gerçekten nitelikli olması konusudur.

**Tablo 3.60 Katılımcılarının Görüşme Sorularına Genel Bakışı**

| Katılımcılar       | Görüşme Soruları (Özet Hali)  |   |                                    |   |  |  |
|--------------------|---|---|------------------------------------|---|--|--|
|                    | 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması ile bağımsız denetime bakış | 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması ile kurumsal yönetime bakış | 6335 / 6455 Sayılı Kanunlara bakış | Türkiye'de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili gelecek beklentisi | Diğer önemli konular                     | Bağımsız denetimin tam ve doğru olarak uygulanması için uygun görülen sistem ve süre |
| <b>1</b>           | +   | +   | +                                  | +   | Denetim Eğitimleri                       | Kademeli Geçiş<br><br>Orta ve/veya Uzun vade (Ortalama 5-10 Yıl)                     |
| <b>2</b>           | +   | +   | + ve -                             | +   | Kurumlararası Uyum                       |  |
| <b>3</b>           | +   | +   | + ve -                             | +   | UFRS – VUK Uyum                          |  |
| <b>4</b>           | +   | +   | +                                  | +   | UFRS – VUK Uyum                          |  |
| <b>5</b>           | +   | +   | + ve -                             | +   | Nitelikli Personel                       |  |
| <b>6</b>           | +   | +   | +                                  | +   | KGK – SPK Uyum                           |  |
| <b>7</b>           | +   | +   | +                                  | +   | Sisteme Uyum                             |  |
| <b>8</b>           | +   | +   | + ve -                             | +   | UFRS – VUK Uyum                          |  |
| <b>9</b>           | +   | +   | +                                  | +   | Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetimi |  |
| <b>10</b>          | +   | +   | +                                  | +   | Tam ve Kobi Seti Olarak Uygulama         |  |
| <b>11</b>          | +   | +   | +                                  | +   | Muhasebe ve Denetim Ayrımı               |  |
| <b>12</b>          | +   | +   | -                                  | +   | Bireysel Denetçilik, Kalite, Eğitim      |  |
| <b>13</b>          | +   | +   | + ve -                             | +   | Finansal Tablolarda Şeffaflık            |  |
| <b>Genel Bakış</b> | +   | +   | +                                  | +   |  |  |

Olumlu bakış (+), Olumsuz bakış (-), bazı hükümler olumlu bazıları olumsuz (+) ve (-) ile gösterilmiştir.

Görüşme değerlendirmeleri sonunda, katılımcıların görüşme sorularının içerdiği konulara bakış açıları (Olumlu / Olumsuz) ve verdikleri yanıtlar genel olarak değerlendirilerek özetle Tablo 3.60'da gösterilmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumsal yönetim uygulamaları ve bu uygulamaların bağımsız denetimle bütünleşmesi; işletmelerin hayatiyetlerinin devamlılığı, global normları yakalamaları, yine işletme ile ilgili kesimlerin doğru, tarafsız, güvenilir bilgilere ulaşmaları açısından son derece önemlidir.

Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim mekanizmalarının sağlıklı işlemesi için bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında eğitimler verecek olan üniversitelere, meslek odalarına ve bağımsız denetime tabi olsun olmasın tüm işletmelere önemli görevler düşmektedir. Mevcut uygulamaların birbiriyle eşgüdümlü hale getirilmesi ve çok başlılığın ortadan kaldırılması açısından 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ve bu şekilde işletmeler açısından bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanması da son derece önemlidir.

Kurumsal yönetim uygulamalarının Türkiye’de 6102 Sayılı TTK ile önemi, bilinirliği ve başarı şansının arttığı ve işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarına olan geçişinin hızla ve önemle gerçekleşmesi yönünde beklentilerin yoğunlaştığı, araştırmadan elde edilen bulgulardan da görülmektedir. Yine 6102 Sayılı TTK’nın işlerlik kazandıracığını düşündüğümüz ülkemizdeki kurumsal yönetim uygulamalarının, bağımsız denetim açısından değerlendirilmesinin de son derece önemli olduğu unutulmamalıdır. Kurumsal yönetim ve bağımsız denetim birbirinin etkileyen, iç içe geçmiş ve birlikte değerlendirildiğinde işletmeler ve ilgililer açısından önem arz eden kavramlardır. Ancak bu ikilinin başarısı da tabiki öncelikle doğru yasal düzenlemelerden geçmektedir.

Araştırmada; kanun, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim ilişkilerini açıklamak ve bu konularla ilgili Türkiye’nin mevcut durumu ve geleceği hakkında değerlendirmeler yapabilmek amacıyla araştırma soruları oluşturularak hipotezler geliştirilmiştir. Bu doğrultuda da anket ve görüşme yöntemlerinden faydalanılarak çeşitli analizler ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu analizler sonucunda Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin, bağımsız denetim üzerinde olumlu yönde etkili olacağı ve bu kavramlar arasında anlamlı ilişkilerin olduğu, çalışmaya katılan kalitatif denetçi özellikleri de dikkate alınarak ortaya konulmuştur.

Araştırmada son olarak özellikle anket sonuçları ve görüşme yöntemi uygulaması sonucu elde edilen bulguların ve şüana kadar yapılan değerlendirmelerin önemli noktaları aşağıda özetlenmiş; uygulayıcılar ve araştırmacılar açısından önerilerde bulunulmuştur.

Yapılan anketin sonuçları ve yukarıdaki istatistiksel analizler değerlendirildiğinde genel olarak Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin bağımsız denetimi etkileyeceği ve ülkemizdeki geleceğinin belirlenmesinde etken olacağı test edilen hipotezler sonucu ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlar bu kavramların, birbiriyle ilişkili olduğunu ve bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim algısını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir. Anket uygulaması sonucu ortaya çıkan önemli sonuçlar özet olarak şöyle sıralanabilir:

- Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.
- Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.
- Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.
- TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.
- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.
- Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.
- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.
- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermemektedir.
- En etkili çalışan örgüt algısı ile eğitim seviyesi ilişkili değildir.
- TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkili değildir.
- En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkili değildir.

- TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki yoktur.

- Türkiye'de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt denetçiler tarafından halen SPK olarak (% 59) algılanmaktadır.

- Bağımsız denetim kuruluşlarının KGK'nin yayınladığı TDS'yi özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları hususunda denetçilerin süre beklentisi (% 50.2) ağırlıklı 4-6 yıldır. Görüşme yöntemi sonucu elde edilen bulgularda da bu konu ile ilgili denetçilerin beklentisi ortalama 5-10 yıl çıkmıştır.

- Firmaları denetlerken kullanılan standartlardan bağımsız denetime en çok olumlu etki eden standartlar, beklentiler doğrultusunda en yüksek Uluslararası Denetim Standartları (UDS), ikinci sırada KGK'nin Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve üçüncü olarak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır.

- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin B bölümünde denetçilerde tarafından en yüksek puan verilen soru B22 “Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları'ndaki değişiklikleri sürekli takip etmek gereklidir.” (4,49) olmuştur. Buda standartlarla ilgili denetçilerin güncel bilgileri takip etmelerinin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesi olarak düşünülebilir. İkinci sırada en yüksek puanlanan soru B20 “Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB'nin uyum içinde çalışması son derece önemlidir.” (4,34) olmuştur. Bu durum ise bağımsız denetimde kurumlar arası uyumun ne derece önemli olduğunun bir göstergesi olabilir.

- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin B bölümünde denetçilerde tarafından en düşük puan verilen soru B11 “TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.” (3,70) olmuştur. Ceza konusundaki algı çok olumlu değildir.

- TDS'nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmesi katılımcılar tarafından üzerinde önemle durulan husustur. Etik değerler son zamanlarda bağımsız denetim alanında üzerinde durulan önemli bir konudur. KGK “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” başlığını kamuoyu görüşüne açmıştır. Bu konu ile ilgili düzenlemeler yakın zamanda uygulamaya konulacaktır.

- TDS'nin, mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını ve bağımsız denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlenebilmesini kolaylaştıracağı düşünülmektedir.

- Anketin C bölümünün, en yüksek puanlanan 49. sorusuna göre (4,34); 6102 Sayılı TTK'ye göre şirketlerin finansal tablolarının denetçi tarafından UDS ile uyumlu TDS'ye göre denetlenmesi doğru ve gerekli bir uygulama olarak görülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK'nin önemini arttırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir.

- 6102 Sayılı TTK'nin, etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte bağımsız denetimi ön plana çıkarması, finansal raporlamaya olan güveni artıracaktır.

- 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması ile şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesine ve sermaye piyasalarının gelişmesine çok önemli katkıları olacaktır.

- “6335 / 6455 Sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler, 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir.” düşüncesine ankette verilen puan ortalaması biraz düşük (3,43) çıkmıştır. Bu durum 6335 sayılı kanununun getirdiği düzenlemeler konusunda denetçilerin görüş ayrılıklarının olduğu yönünde düşünülebilir. 6335 Sayılı Kanunla ilgili görüşme yöntemi uygulaması sırasında sorulan sorulara verilen cevaplarda bu bulguyu destekler niteliktedir. Özellikle işlem denetçiliğinin kaldırılması konusunda denetçilerin bir bölümü olumlu düşünmemektedir. Genel olarak 6335 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin olumlu olduğu tarafımızdan düşünülmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK'nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentiler ve pratik hayata dönük çözüm önerileri hususunda, İzmir ve Çanakkale illerinde sorumlu baş denetçilerle yapılan görüşmeler kapsamında ise şu değerlendirmelerde ve önerilerde bulunulabilir:

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye’de Kurumsal Yönetim İlkeleri (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamaları ile bağımsız denetim uygulamalarının, kanundan genel olarak olumlu etkileneceği düşünülmektedir.

- 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ve 6455 Sayılı kanunla yapılan değişiklikler; bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları açısından (kademeli geçiş olarak düşünöldüğünde) genel olarak olumlu olmuştur. İşlem denetçiliğinin kaldırılması konusu ise tartışmaya açıktır.

- Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile kredi verenler, ortak olanlar, mal satanlar, çalışanlar açısından daha güvenilir bir ortamın olacağı düşünölmektedir.

- KGK, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim alanında öncelikle eğitime önem vermeli ve bu konulardaki eğitimlerini artırmalıdır. Bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularının, ilgililere sahada eğitimle anlatılması yararlı olacaktır. Standartların sadece okunarak öğrenilmesi ve uygulanması zordur.

- KGK'nin bağımsız denetim standartlarını örneklerle açıklaması yerinde olacaktır.

- Gelecek açısından rekabet ve denetimin kalitesi bağlamında düşünöldüğünde, denetim firmalarının denetlenmesi de önemli bir adımdır ve gereklidir.

- Başta yabancı ortaklı firmaların bilançolarının Türkiye'de UDS'ye göre yapılması, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları anlamında daha sağlıklı sonuçlar doğuracaktır.

- İlerde Kobi işletmelerinin tamamının bağımsız denetimden geçmesi birçok konuda (Ekonomi, verginin doğru alınması vb.) yararlı olacaktır. Kayıt dışılık azalacaktır. Bağımsız denetim kuruluşları açısından da maliyetler düşebilecektir.

- KGK ve SPK, meslek örgütleri, bağımsız denetim kuruluşları ve denetlenen işletmeler arasında uyumun ve işbirliğinin olması, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarına önemli katkılar sağlayabilecek ve sürecin işleyişini hızlandırabilecektir.

- KGK'nin bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili geliştirmeye çalıştığı standartlar, ilerde meslek açısından ve bağımsız denetim açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.

- Önümüzdeki süreçte, mevcut denetim raporlarının, KGK tarafından gözden geçirilip; elde edilen sonuçlara göre bir yön çizilmesi yerinde olacaktır. Denetleyenleri denetleyenlerin, hazırlayacakları raporlar çerçevesinde bağımsız denetim alanında bir değerlendirme yapılması doğru olacaktır ve yararlı sonuçlar yaratabilecektir.

- Bazı katılımcılara göre, alınan bağımsız denetim belgelerinin, ikişer, üçer yıllık periyodlar halinde yenilenmesine ilişkin revizyon çalışmaları olmalıdır veya yeni bir sınav



sistemi kurulmalıdır. Sadece belge almak bağımsız denetçilik yapılması için yeterli olmamalıdır. Mesleği icra edenler açısından konunun sıcak tutulması önemlidir.

- Denetim lisansları kolay verilmemelidir.

- Yine bazı katılımcılara göre, şuan üniversitelerde okuyan gençler, mesleğe denetçi olarak başladıkları zaman bu sistem gerçek anlamda düzelecektir. Mali müşavirlikten geçen denetçilerle bu sistemin düzelmesi fazla mümkün değildir. Bu bağlamda yeni jenerasyona büyük görev düşmektedir.

- Meslekte, UMS, TFRS'ler ve bağımsız denetim konuları önemli bir yere gitmektedir. Bu sisteme ayak uydurabilenler ayakta kalacaktır. Yeniliklerin daha kolay uygulanabilmesi için dinamizme ihtiyaç vardır. Şuan, eski yeni çatışması yaşanmaktadır. Ama uzun vadede beklentiler olumludur.

- Mevcut şirketlerdeki denetçilerin, tüm firmaların denetime tabi olduğu ortamda yeterli olması güç görünmektedir. Bu yüzden herkesin yolunu çizmesi önemli bir husustur. Muhasebe uygulayıcısı ile bunu denetleyen farklı olması gerekmektedir. Muhasebe ve denetim birbirinde ayrı değerlendirilmesi gereken, farklı alanlardır. Başlangıçta TTK'de, küçük Kobilerin veya daha küçük işletmelerin denetime tabi olması gibi bir algının oluşmasının, bu alanların birbirine karışmasında etkili olduğu düşünülebilir. Bu konularla ilgili gerekli düzenlemelerin hızla yapılması denetim sürecine katkı sağlayacaktır.

- Kayıt dışının olduğu bir ülkede denetim yapmak zordur. Dünyada da bu işi çözmek kolay değildir. Bir sürü şirket skandalları yaşanmaktadır. Maliye, sisteme adapte olmadan bu sistemin uygulanabilirliği gerçek anlamda zor görünmektedir.

- Muhasebe kayıt sisteminin vergi temelinden alınıp, tamamen uluslararası muhasebe standartları temeline taşınması gereklidir. Maliyenin bu konularda düzenleme yapması yararlı olabilir.

- Muhasebesi olmayan bir şirketin denetiminden söz edilemez. Denetimin etkin olması için öncelikle muhasebe sistemindeki aksaklıkların çözülmesi gereklidir. Özellikle kayıt dışılığın çözülmesi hususunda devlete büyük görevler düşmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetime bir yerden başlanmış olması ve kapsamının genişliyor olması umut vericidir.

- Çıkarılan kanunlarda ülkeye ve topluma yarar esas alınmalıdır.
- Geçiş döneminde en azından belli limitin altında kalan işletmeler için bireysel denetçilik sistemi uygulaması uygun olabilir.
- Türkiye’deki şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasında kademeli geçiş doğru uygulamadır.
- Bağımsız denetimin, UFRS belirlemelerinde olduğu gibi tam ve Kobi seti olarak uygulanması yararlı olabilir.
- Bağımsız denetimde bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi meslek örgütlerinin daha aktif hale getirilmesi yararlı sonuçlar doğurabilir.
- Bazı katılımcılara göre, gelecekte Türkiye koşullarında tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olması ütopyiktir. İzmir’deki A.Ş. ile Hakkâri’deki A.Ş.’yi aynı kategoride değerlendirmek çok mantıklı değildir. Çok uzun bir zamanda belki olabilir.
- Bireysel denetçilik anlamında KGK’nin verdiği denetim yetkileri, denetim kalitesini nasıl etkiler? Bu konuların tartışılmasında yarar vardır. Bağımsız denetimin kalitesi açısından, belli bir süre denetim kurumlarında staj yapma, çalışma gibi uygulamalar getirilebilir. Geçiş döneminde denetçilerin niteliğinin sorgulanması uygun olacaktır.
- 6102 Sayılı TTK orta ve uzun vadede etkinliğini daha çok hissettireceği tahmin edilmektedir. Böylelikle, ilerde firmaların özellikle finansal tablolarının daha şeffaf olmaları sağlanacaktır. Firma içinde, kurumsal yönetim ilkelerinin daha uygulanabilir olması sağlanacaktır ve etkin bir bağımsız denetim sistemi ile orta vadede firmaların güvenilirliği artacaktır. Devletin denetimi kolaylaşacaktır. Kredi kuruluşlarının ve dış ülkelerin yerli firmalara olan güveni artacak (özellikle finansal tablolar daha şeffaf ve güvenilir olacak) ve bu bağlamda ülkemize olan yatırımlar artacak ve ekonomik kalkınma anlamında önemli gelişmeler yaşanabilecektir.
- Gerçek anlamda bağımsız denetimin uygulanmasında tek başına TTK yeterli değildir. Burada devletin kurumlarına, denetim kuruluşlarına, bağımsız denetçilere, şirket yöneticilerine ve patronlarına da önemli görevler düşmektedir.

- Bağımsız denetimle birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin işler hale gelmesi özellikle şeffaflığın sağlanması anlamında olumlu bir durum olacaktır. Kapsamın hızla genişlemesi konusunda konu ile ilgili tüm kesimlere görevler düşmektedir.

- Kurumsallaşma ve bağımsız denetim, işletmelerin daha verimli çalışarak artı değer üretmesine ve sosyal açıdan da (istihdam, vergi, gelir paylaşımı vb.) topluma faydalı olmasına yardımcı olur. Çünkü işletmeler kişi ve kurumlara ait olmakla birlikte aynı zamanda toplumun değerleridir. Bunların uzun ömürlü olması ve verimli biçimde artı değer yaratması milli gelirin artmasına ve topluma refah sağlamasına yardımcı olacaktır. Bu bağlamda 6102 Sayılı TTK'nin kademeli olarak, orta vadede, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanlarına önemli katkılar sağlayacağı, denetçilerle yapılan görüşmeler sonucunda tespit edilmiş ortak bir görüş olarak ifade edilebilir.

Araştırmacılara yönelik yukarıda ifade edilen hususlar bağlamında özetle şu önerilerde bulunulabilir.

- Gelecekte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim ilişkilerini ortaya koyan, uygulamaya dönük daha net sonuçlar ortaya çıkacağı için bu konular daha ayrıntılı incelenebilir ve bu ilişkilere ilişkin daha kesin sonuçlar elde edilebilir.

- 6102 Sayılı TTK'nin ülkemizde henüz çok yeni olması ve bu bağlamda kurumsal yönetimi ve bağımsız denetimi tam anlamıyla işler hale getirememesi, bu ilişkilerin daha uzun yıllar tartışılacağını göstermektedir. Araştırmacılar için bu konular şuan olduğu gibi uzun yıllar tartışmaya ve geliştirilmeye açık olacaktır.

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve kurumsal yönetim uygulamalarının bağımsız denetime etkisi, bağımsız denetim uygulamaları ülkemizde yaygınlaştıkça daha net ortaya çıkacaktır. Bağımsız denetim kuruluşlarının sayısı hızla artmaktadır. İlerleyen zamanlarda benzer analizlerin, daha somut etkiler üzerinden, daha geniş bir ana kütleye uygulanma şansı olacaktır.

- Özellikle KGK çok yeni bir kurumdur. Yine KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları yeni yeni uygulamaya konulmaktadır. Bu standartların ülkemiz ve uygulayıcılar açısından kurumsal yönetimin ve bağımsız denetimin gelişimine sağlayacağı katkılar önümüzdeki zamanda daha detaylı ortaya konabilir ve bu konularda ayrıntılı çalışmalar yapılabilir.

- Gelecekte benzer çalışmalar, ortaya çıkan etkiler ve ilişkiler doğrultusunda, KGK'den yetki almış tüm bağımsız denetçiler, bağımsız denetime tabi işletmelerin yöneticilerini ve çalışanlarını ve diğer meslek mensuplarını kapsayacak şekilde ve bu kesimler arasında kıyaslamalar yapılarak genişletilebilir.

Uygulayıcılara yönelik yukarıda ifade edilen hususlar bağlamında özetle şu önerilerde bulunulabilir.

- Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin, bağımsız denetime sağlayacağı düşünülen faydalar ve beklentiler olumlu yöndedir. Bu bağlamda bağımsız denetimle ilgili bu geçiş sürecine tüm uygulayıcı kesimlerin sahiplenerek olumlu yönde katkı sağlaması, sürecin hızlanması açısından son derece önemlidir.

- 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetime ve bağımsız denetime sağlayacağı katkıda, başta KGK, SPK gibi kurumlar olmak üzere tüm meslek örgütleri arasındaki uyum belirleyici olacaktır. Bu kurumlara bu anlamda büyük rol düşmektedir.

- 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim, bağımsız denetim ilişkilerinin doğru bir şekilde anlaşılmasında ve etkin bir şekilde uygulanmasında en önemli konu eğitimidir. Yine uygulayıcıların eğitimleri yaygınlaştırması ve bu eğitimleri sadece meslek mensupları ile sınırlı tutmayıp; en başta şirket patronlarını da kapsayacak şekilde genişletmesi, bağımsız denetimin bir zorunluluk algısından çıkarak fırsat algısına dönüşmesine ve hızla uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak; çalışmanın elde edilen bulgular doğrultusunda, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin, Türkiye Denetim Standartlarının; bağımsız denetimin Türkiye'de gelişimi için yararlı olacağı, bu kavramlar arasındaki ilişkileri açıklayacağı ve bundan sonraki çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş; Aktürk, Ahmet; Coşkun, Ahmet. “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 34, Aralık 2012.
- Acar, Durmuş; Senal, Serpil. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim 2011, 33-50.
- Akdoğan, Nalan; Akdoğan, M.Uğur. “Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim 2011, 1-31.
- Akpınar, Yakup. “610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, Aralık 2010, 174-200.
- Aksoy, Tamer. “The Role Of Modern Internal Auditing And Corporate Governance In Turkey”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV 2010/4, 15-45.
- Aktan, C. C. “Kurumsal Yönetim”, *Kurumsal Şirket Yönetimi*, SPK Yayınları, Ankara 2006.
- Alpar, Reha. *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler*, Detay Yayıncılık, Ankara 2011.
- Altaş, Soner. *Temmuz 2012 İtibariyle Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Neler Değişti?*, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara Ekim 2012.
- Altıntaş, A. Taylan. *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.
- Anand, Sanjay. *Essentials of Corporate Governance*, John Wiley&Sons, USA 2008.
- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; Beasley, Mark S. *Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA 2008.

- Arens, Alvin A.; Randall J.Elder; Mark S. Beasley. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006.
- Arı, Mustafa. “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim, Cilt: 3, Sayı: 2, 2008, 43-68.
- Arslantaş, Cem Cüneyt. *Kurumsal Yönetimin Yönetim Kurullarına Yansımaları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2012.
- Arsoy, Poroy, Aylin. “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 2008, 17-35.
- Atmaca, Metin. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, 2012, 191-205.
- Becht, Marco; Patrick, Bolton; Alisa Röell, “*Corporate Governance and Control*” *NBER Working Paper Series*, Working Paper 9371, Cambridge, Ma, USA December 2002.
- Calder, Alan. *Corporate Governance: A Practical Guide to the Legal Frameworks and International Codes of Practice*, Kogan Page, London 2008.
- Carmichael, Douglas R; Willingham John J.; Carol A.Schaller. *Auditing Concepts and Methods*, McGraw- Hill Co., New York 1996.
- Charkham, Jonathan. *Keeping Better Company Corporate Governance Ten Years On*, İngiltere, Oxford University Press, 2005.
- Colley, John L. “*What is Corporate Governance?*”, Blacklick, Mcgraw-Hill Companies, USA, 2004.
- Cosserat, G.W.; Rodda, N. *Modern Auditing*, Third Edition, Wiley, United Kingdom 2009.
- Çalışkan, Ali. “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliği’nde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, 51-63.
- Çelik, AYTEKİN. *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

- Dağlı, Hüseyin; Ayaydın, Hasan; Eyüboğlu, Kemal. “Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:48, Ekim 2010, 18-31.
- Dal, Seniha; Çalış, Yıldırım Ercan. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun “Muhasebe ve Finans Denetim” Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2012, 71-83.
- Deeg, R. “Institutional Change and the Uses and Limits on Path Dependency: The Case of German Finance”, *Max Planck Institute for Social Science*, 2001.
- Defliese, Philip L.; Henry R. Jaenicke; Jerry D. Sullivan; Richard A. Gnospelius. *Montgomery’s Auditing*, John Wiley&Sons, 1984.
- Demir, Alper. “Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Genel Bir Bakış”, *Vergi Dünyası*, Sayı:348, Şubat 2013, 149-156.
- Demirbaş, M.; Uyar, S. *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, Güncel Yayıncılık, İstanbul 2006.
- Demirci, Abdulkadir. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Yürürlük Öncesi Yapılan Değişiklikler” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 373, Eylül 2012, 64-81.
- Denis, D. K.; McConnell, J. J. “International Corporate Governance”, European Corporate Governance Institute (ECGI), *Working Paper series in Finance*, No:05/2003, 2003
- Diliçikık, Ata. “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Belirlendi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:378, Şubat 2013, 38-43.
- Doğan, Mustafa. *Kurumsal Yönetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007
- Doğu, M. “Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri”, *SPK Meslek Personeli Derneği Dergisi* (8), 2003.
- Dönmez, Adnan; Berberoğlu P. Başak; Ersoy, Ayten. “Ülkemiz Bağımsız Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, 9, 2005, 52-78.

- Durak, Gündoğan. “Uluslararası Alanda Bağımsız Denetim ve Türkiye”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 378, Şubat 2013, 84-100.
- Eichenwald, Kurt; Glater, Jonathan D. Andersen Sends New Proposal for Settlement to Government, *N.Y. TIMES*, Apr. 25, 2002.
- Erdoğan. Nurten; Çubukcu, Sezen. “Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim 2010, 53-66.
- Ergun, Ülkü; Gönen, Seçkin. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Bağımsız Denetime Etkisi ve Yeni Denetçi Türleri (İşlem Denetçisi-Özel Denetçi)”, *I. Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu*, Sinop, 25-26 Ekim 2011.
- Erhan, Deniz Umut. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV 2012/3, 157-176.
- Erol, Mikail. “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 13, Sayı, 2008, 229-237.
- Esen, Muhittin. “6102 Sayılı TTK İle Gelen Önemli Yenilikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:366, Şubat 2012, 44-49.
- Esendemir, Ebru. “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”, *Journal of Yasar University*, 23(6), 2011, 3890-3903.
- Gillan, Start L. “Recent Developments in Corporate Governance: An Overview”, *Journal of Corporate Finance*, 12 (3), 2006, 381-402.
- Glezen, G.William.; Taylor Donald H. *Auditing: An Assertions Approach*, Seventh Edition, John Wiley & Sons, 1997.
- Gonzalez, Eduardo T. Best Practices in Asian Corporate Governance: A sequel to Impact of Corporate Governance on Productivity – Asian Experience, *Asian Productivity Organization*, Japonya 2007.
- Göçen, Ceren Ayça. “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMÖ, Sayı:97, 2010, 107-129.



- Gökgöz, Ahmet. “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:26, Sayı: 3-4, 2012.
- Gökmen, Selahattin. “Bağımsız Denetçi Olabilecekler Belirlendi, Bağımsız Denetim Başlıyor”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:293, Şubat 2013, 81-87.
- Güçlü, Faruk. *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, Ankara 2013
- Güçlü, Hakan. *Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi*, İMKB Yayınları, Ufuk Matbaacılık Ltd.Şti., İstanbul 2010.
- Güler, Ender. “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma” *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:21, 2011, 95-118.
- Gürdal, Kadir. “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri Ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMMO, 2013/1, 1-26.
- Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010.
- Haftacı, Vasfi. *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli, 2011.
- Haftacı, Vasfi. *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli, 2014.
- Hansmann, H.; Kraakman, R. *The End of History for Corporate Law, Law and Economic*, Working Paper No:235 New York University, 2000.
- İslamoğlu, A. Hamdi. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2011.
- Kandemir, Canol; Kandemir, Şenol. “Enron Olayı’nı Doğru Okumak-II: Kıssadan Hisseler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Kasım 2012, 85-106.
- Karacan, Sami; Uygun, Rahmi. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2012.
- Karakoç, Mehtap. “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2013, 17-38.
- Karapınar, Aydın; Aykoğlu Zaif, Figen. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.

- Karpuzoğlu, Ebru. *Kurumsal Yönetimde Yönetim Kurulu*, İstanbul Ticaret Odası, Hayat Yayıncılık Ltd. Şti., İstanbul 2010.
- Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*, İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.
- Kayacan, M. “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kitabı*, İzmir SMMMO, Girne, 2006, 73-96.
- Kendigelen, Abuzer. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul 2012.
- Kepekçi, Celal. *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004.
- Kırlioğlu, Hilmi; Akyel, Nermin. “Enron Sonrasında Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:23; 2004, 28-34.
- Knell, Alex. *Corporate Governance - How to Add Value to Your Company: A Practical Implementation Guide*, CIMA Publishing, England 2006.
- Koçel, Tamer. *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2010.
- Kula, Veysel. *Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Papatya Yayıncılık, İstanbul 2006.
- Kutukız, Doğan; Öncü, M.Akif. “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:41, Ocak 2009, 131-139.
- Lazarides, Themistokles; Evaqgelos, Drimpetas. “The Missing Link to an Effective Corporate Governance System”, *Corporate Governance*, Cilt 8, Sayı 1, 2008, 73 - 84.
- Manisalı, G. D. “*Kurumsal Yönetim, Yönetim Kurulunun Sorumlulukları ve Şirket Değeri*” *Kurumsal Şirket Yönetimi*, SPK Yayınları, Ankara 2006.
- Monks, Robert A.G.; Minow, Nell. *Corporate Governance*, Blackwell Publishing Ltd, İngiltere 2004.

- Musteen, Martina; Deepak K. Datta; Pol Hermann. "Ownership structure and CEO compensation: Implications for the choice foreign market entry modes", *Journal of International Business Studies*, 40, 2009, 321-338.
- Okay, Esin. "Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Türkiye’de Kurumsal Yeniden Yapılandırma ve Mali Ortamın İyileştirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan 2014, 35-48.
- Öncü, Ekrem. "Kimler Bağımsız Denetçi Olabilir", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:293, Şubat 2013, 89-97.
- Özçelik, Hakan; Şenol, Hasan; Aktürk, Ahmet. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2014, 55-71.
- Özdemir, Serkan; Elitaş, Cemal. "Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflık Kavramının Muhasebe Bilgi Sistemindeki Bilgi Kalitesine ve Muhasebe Eğitimine Etkileri", *XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Antalya 24-28 Nisan 2013, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 42, Antalya 2013.
- Özsoy, Zeynep. *Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara 2011.
- Pamukçu, Fatma. "Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2011, 133-148.
- Paslı, A. *Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul 2004.
- Pickett, K. H. Spencer. *The Essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons, West Sussex 2005.
- Rezaee, Zabihollah. "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (3), 2005, 277-298.
- Saklı, Ali Rıza. *Stratejik Kurumsal Yönetişim*, Nobel Akademik Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara 2012.
- Scleifer, Andrei; Vishy Robert W. "A Survey Of Corporate Governance", *Journal Of Finance*, Cilt 52, Sayı 3, 1997, Ss.737-783.
- Selimoğlu, Seval Kardeş; Uzay, Şaban; Özbirecikli, Mehmet; vd. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.

- Solomon, J.; Solomon, A. *Corporate Governance and Accountability*, Sussex: Willey 1998.
- Stettler, Howard F. *Auditing Principles*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1970.
- Şengel, Salim. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, *Zeitschrift für die Welt der Türken, Journal of World of Turks, ZfWT*, Vol.3, No.2, 2011.
- Tanç, Şükran Güngör; Cingöz, Ayşe. “Kurumsal Yönetim ve Çevresel Performans: İmkb’de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV 2011/4, 203-219.
- Topçuoğlu, Metin. *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- Toroslu, M. Vefa. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- Tunalı, Ahmet. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Kurumsal Yönetim ilkeleri”, *Vergi Dünyası Dünyası*, Sayı:366, Şubat 2012, 76-82.
- Türker, Masum. “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 19, Temmuz 2006, 87-98.
- Uluslan, Hikmet; Eren, Elçin; Köylü, Çağrı. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2012, 11-34.
- Ulusoy, Yasin. *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- Usul, Hayrettin; Titiz, İsmet; Ateş, Burcu A. “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2011, 48-54.
- Uzay, Şaban; Gönen, Seçkin. “Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV 2012/4, 43-63.

- Uzay, Şaban; Tanç, Ahmet; Erciyes, Mehmet. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, *Mali Çözüm*, Sayı: 95, Eylül-Ekim 2009, 131.
- Ülgen, Hayri; Mirze, S.Kadri. *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul 2010.
- Vesely, Arnost. “*Governance as Multidimensional Concept*”, *Understanding Governance: Theory, Measurement and Practice*, (Ed. Potucek M., Vesely A., Nekola M.), Praha, Uk Fsv Ceses 2004.
- Waring, Kerrie; Pierce, Chris. *The Handbook of International Corporate Governance: A Definitive Guide*, Institute of Directors, Kogan Page Ltd., 2005.
- Weimer, J.; Pape, J. “A Taxonomy of Systems of Corporate Governance”, *Corporate Governance*, Vol. 7 (2), 1999, 152-166.
- Yavuz, Mustafa. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSM MMO, Eylül-Ekim 2011, 147-162.
- YAZICI, Selim; Yanık, Serhat. “Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi’nin Rolü”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt:60, Sayı:2, 2010, 1-22.
- Yılanıcı, Münevver; Yıldız, Birol; Kiracı Murat. *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2013.
- Yumuşak, İbrahim. “Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 375, Kasım 2012, 18-25.
- Zeytinoğlu, Emin; Özkan, Nasıf. Muhasebe Eğitimi ve Kurumsal Yönetim: Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Kurumsal Yönetim Algıları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2013, 61-82.

## İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/majorprograms.aspx>>(09.11.2013)
- <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>>  
(22.11.2013).
- <http://pcaobus.org/About/History/Pages/History.aspx>> (09.11.2013).

[http://www.pwc.com.tr/tr\\_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-kanun-kitapcigi.pdf](http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-kanun-kitapcigi.pdf) (23.09.2013).

<http://www.ifac.org/aboutifac/organization-overview/history> (09.11.2013).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf> (10.09.2013).

<http://www.turmob.org.tr/mbs/MevzuatBas.aspx?ID=8> (10.11.2013).

<http://www.turmob.org.tr>, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’yla Dünya Liginde”, 20.06.2013

<http://www.kap.gov.tr/kap-hakkinda/genel-bilgi.aspx> (20.10.2013).

[http://kgk.gov.tr/contents/files/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2012.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf) (10.11.2013).

<http://www.kpmg.com/tr> (19.09.2014).

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK\\_yeni\\_limitler1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf) (30.11.2014).

<http://www.kgk.gov.tr/dk/index.aspx> Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi (30.01.2014)

<http://www.spk.gov.tr/apps/kid/SermayePiyasasindaGelismeler.aspx?submenuheader=-1> (20.10.2013).

<http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyuru.pdf> (02.01.2015).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2006)  
[http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi\\_merkezi/kyd\\_yayinlari/nedir\\_bu\\_kurumsal\\_yonetim.pdf](http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/kyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf) (17.11.2013)

## **RAPORLAR, KANUNLAR, MESLEK ÖRGÜTLERİ EĞİTİM YAYINLARI**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6335 Sayılı Kanun

6455 Sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

İSMMMO, Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşma, Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmaları İçin Yönetim Klavuzu, İSMMMO Yayın No:145, İstanbul 2011

SPK Tebliğleri

KGK Tebliğleri

KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2012

OECD. “Corporate Governance Principles”, OECD 2004

TÜRMOB – TESMER, Mesleki Uyum Eğitimi, Denetim Cilt I, Tesmer Yayınları: 85, Ankara 2013

TÜSİAD. Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, TÜSİAD, İstanbul 2002

## EKLER

### EK 1. Anket Formu

*Sayın Bağımsız Denetim Kuruluşu Yetkilisi / Denetçi,*

Bu anket formu “**Bağımsız Denetim Açısından Kurumsal Yönetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlişkilerinin İncelenmesi: Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma**” konulu Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi’nde yürütülen doktora tez çalışması için hazırlanmıştır. Çalışmanın başarısı büyük ölçüde sizin değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu nedenle soruların dikkatle cevaplanması, sonuçların geçerliliği ve anlamlılığı açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışmaya katılan bağımsız denetim kuruluşlarından elde edilen veriler, kuruluşlar arasında bir karşılaştırma yapmak amacıyla değil; kurumsal yönetim ve 6102 Sayılı TTK konularının bağımsız denetim açısından incelenmesi ve birbirleriyle ilişkilendirilmesi hususunda genel değerlendirmeler yapılarak, bilimsel çalışmalar oluşturulması amacıyla kullanılacaktır. Anket sonuçları sadece akademik amaçlarla kullanılacak olup, verilen cevaplar gizli tutulacaktır.

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket çalışmasındaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve bağımsız denetim, kurumsal yönetim, 6102 Sayılı TTK ile ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar diler, saygılar sunarız.

Prof. Dr. Mikail EROL  
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi  
İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı  
[mikailerol@comu.edu.tr](mailto:mikailerol@comu.edu.tr)

Öğr. Gör. Yasin KARADENİZ  
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi  
S.B.E. Doktora Öğrencisi  
[ykaradeniz@comu.edu.tr](mailto:ykaradeniz@comu.edu.tr)

#### A. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Çalışan Bağımsız Denetçiler ve Türkiye’de Bağımsız Denetim İle İlgili Genel Bilgiler (Size uygun seçeneği (X) işareti ile belirtiniz.)

|   |
|---|
| <b>1. Eğitim Düzeyiniz</b>  |
| 1.(...) Lisans 2.(...) Yüksek Lisans 3.(...) Doktora 4.(...) Diğer (Lütfen belirtiniz).....   |
| <b>2. Denetim Kuruluşundaki Unvanınız</b>   |
| 1.(...) Sorumlu Ortak Baş Denetçi 2.(...) Baş Denetçi 3.(...) Kıdemli Denetçi<br>4.(...) Denetçi 5.(...) Denetçi Yardımcısı 6.(...) Diğer(Lütfen Belirtiniz)..... |
| <b>3. Meslekteki Deneyim (Yıl olarak belirtiniz)</b>  |
| ..... Yıl   |
| <b>4. Faaliyette Bulunulan İl</b>   |
| 1.(...) İstanbul 2.(...) Ankara 3.(...) İzmir 4.(...) Diğer (Lütfen belirtiniz).....  |
| <b>5. Araştırmaya Katılan Kuruluşun Faaliyet Süresi (Yıl olarak belirtiniz)</b>   |
| ..... Yıl   |
| <b>6. Denetim Kuruluşunun Türü (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)</b>   |
| 1.(...) Uluslararası Bağımsız Denetim Kuruluşu 2.(...) Ulusal Bağımsız Denetim Kuruluşu<br>3.(...) Uluslararası Temsilcilik                                       |
| <b>7. Size Göre Türkiye’de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir?</b>  |
| 1.(...) KGK 2.(...) Sermaye Piyasası Kurulu 3.(...) TÜRMOB 4.(...) Maliye Bakanlığı<br>5.(...) Diğer(Lütfen Belirtiniz).....                                      |
| <b>8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını özümseyip; sağlıklı bir şekilde uygulamaları sizce kaç yıl sürer?</b>    |
| 1.(...) 1-3 Yıl 2.(...) 4-6 Yıl 3.(...) 7-9 Yıl 4.(...) 10 Yıl ve Üzeri   |



9. Firmaları denetlerken kullandığınız standartların bağımsız denetime olumlu etkisini, her bir standart için 0 ve 5 arasında vereceğiniz puanlarla belirtiniz. (0:Fikrim yok, 1:En Olumsuz Etki, 2:Olumsuz Etki, 3:Kararsız, 4:Olumlu Etki 5: En Çok Olumlu Etki)

| Ölçü Aldığımız Standartlar                          | Puan |
|---|------|
| a. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)        |      |
| b. KGK'nın Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları |      |
| b. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları          |      |
| c. 8. Yönergede Belirtilen Standartlar              |      |
| d. SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar           |      |
| e. 3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar       |      |

**B. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve KGK’nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) ile ilgili genel görüşlerinizi belirtiniz.**

|  |   |   |   |   |   |   |
|--|---|---|---|---|---|---|
| Lütfen aşağıdaki soruları; (0) Fikrim Yok, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız. | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| <b>KGK'nın Yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının Bağımsız Denetime Etkisi</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS), bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.  |   |   |   |   |   |   |
| 2. TDS, denetim mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyecektir.   |   |   |   |   |   |   |
| 3. TDS, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 4. TDS, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumludur.  |   |   |   |   |   |   |
| 5. TDS, şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayacaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 6. TDS, denetimde etkinlik ve kaliteyi arttıracaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| 7. TDS, mali tablolarda hata oluşumunu azaltmıştır.  |   |   |   |   |   |   |
| 8. TDS, mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını, kolaylaştıracaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 9. TDS, mali tabloların bağımsız denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlenebilmesini kolaylaştıracaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| <b>KGK'nın Yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının Uygulamadaki Başarısı</b>   | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 10. TDS'nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmelidir.   |   |   |   |   |   |   |
| 11. TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir.   |   |   |   |   |   |   |
| 12. TDS'nin uygulamadaki başarısı işletme sahiplerinin ve/veya denetim kuruluşlarının desteklerine bağlıdır.   |   |   |   |   |   |   |
| <b>TDS'nin Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ve İşletmelere Etkisi</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 13. TDS, bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını arttıracaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 14. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarını özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları en çok 10 yıllık bir zamana yayılacaktır.                               |   |   |   |   |   |   |
| 15. TDS, denetim kuruluşlarında ve/veya işletmelerde kalifiye personel ihtiyacını arttıracaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 16. Bağımsız Denetim Kuruluşlarındaki denetçilerin denetim standartları alanında önemli bilgi eksiklikleri bulunmaktadır.  |   |   |   |   |   |   |
| 17. TDS'nin kullanımı işletmelerin bağımsız denetimlerini kolaylaştıracaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| 18. Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuyu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu TDS ile mümkün olacaktır.                            |   |   |   |   |   |   |
| <b>Bağımsız Denetimde Kurumların Etkisi</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 19. Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın tutumundan etkilenmektedir.   |   |   |   |   |   |   |
| 20. Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB'un uyum içinde çalışması son derece önemlidir.  |   |   |   |   |   |   |
| 21. Bağımsız denetimin, sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilmesi doğru bir uygulamadır.                              |   |   |   |   |   |   |
| <b>Denetim Standartlarının ve Uygulamalarının Takibinin Gerekliliği</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 22. Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları'ndaki değişiklikleri sürekli takip etmek gereklidir.   |   |   |   |   |   |   |
| 23. Gelecekte UDS ve KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları başarılı bir denetim sürecinin ve denetçilerin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.   |   |   |   |   |   |   |

**C. Kurumsal yönetim ve 6102 Sayılı TTK ilişkilerinin, bağımsız denetim açısından değerlendirilmesine yönelik görüşlerinizi belirtiniz.**

| Lütfen aşağıdaki soruları; (0) Fikrim Yok, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.     | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---|---|---|---|---|
| <b>Genel Görüşler</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. 6102 Sayılı TTK, bugüne kadar denetim mesleğini ve bağımsız denetim ortamını en fazla etkileyen kanun olmuştur.   |   |   |   |   |   |   |
| 2. 6102 Sayılı TTK ile; kurumsal yönetim ve bağımsız denetimin önemi ve etkinliği artmıştır.   |   |   |   |   |   |   |
| 3. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmıştır.   |   |   |   |   |   |   |
| 4. 6102 Sayılı TTK, Uluslararası Standartlarda Şeffaflık ve Kurumsal Yönetimi ön plana çıkarmaktadır.  |   |   |   |   |   |   |
| 5. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim odaklı olması, bağımsız denetimin kalitesini olumlu etkileyecektir.  |   |   |   |   |   |   |
| 6. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetim açısından getirdiği en önemli düzenleme, düzenleyici ve denetleyici organların yetki alanlarının genişletilmesidir.  |   |   |   |   |   |   |
| <b>Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Görüşler</b>  | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 7. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesini belirleyen temel bir yasa niteliğindedir.   |   |   |   |   |   |   |
| 8. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetim ilkelerinden en çok şeffaflık ön plana çıkarılmıştır.   |   |   |   |   |   |   |
| 9. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesini ön plana çıkarması, serma6102 Sayılı tabana yayılmasında kolaylık sağlayacaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| 10. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesini ön plana çıkarması, sermaye piyasalarının gelişmesi ile ilgili bilgiye ulaşılmasında kolaylık sağlayacaktır.                                     |   |   |   |   |   |   |
| 11. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ilkelerine işlerlik kazandırarak, ülkemizde bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini kolaylaştıracaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| <b>6102 Sayılı TTK'nin ve Kurumsal Yönetimin, Bağımsız Denetimle İlişkileri ve Ortaya Çıkması Muhtemel Faydalar Açısından Görüşler</b>   | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 12.6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetimin önem kazanması bağımsız denetim uygulamalarını olumlu etkileyerek küresel rekabetin gelişmesine katkı sağlayacaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 13. 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşması, bağımsız denetim sistemini güçlendirerek finansal krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlayacaktır.                                    |   |   |   |   |   |   |
| 14. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi şirketlerin etkili bir şekilde yönetilmesini sağlayacak bir yapının kurulmasını kolaylaştıracaktır.      |   |   |   |   |   |   |
| 15. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi paydaşların ihtiyaçlarının karşılanmasını kolaylaştıracaktır.  |   |   |   |   |   |   |
| 16. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi şirketlerin finansman imkânlarının çoğalması ve sermaye maliyetinin azalmasına katkı sağlayacaktır.      |   |   |   |   |   |   |
| 17. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi şirketlerin kaynaklarını daha verimli kullanmasına ve dolayısıyla ekonomik büyümeye katkı sağlayacaktır. |   |   |   |   |   |   |
| 18. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi uluslararası sermayenin şirketlere çekilebilmesinde önemli rol oynayacaktır.                             |   |   |   |   |   |   |
| 19. 6102 Sayılı TTK'de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi sermaye piyasalarının gelişmesi ve ekonominin rekabet gücünün artmasına olumlu katkı sağlayacaktır.      |   |   |   |   |   |   |
| 20. 6102 Sayılı TTK'de denetim ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler, yatırım ortamının güvenli ve şeffaf olmasına imkan tanıyacaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| 21. 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, bağımsız denetim uygulamalarını genişletecek ve ülkemizin dış piyasalardaki imajını yükseltecektir.   |   |   |   |   |   |   |
| 22. 6102 Sayılı TTK'nin, etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte bağımsız denetimi ön plana çıkarması, finansal raporlamaya olan güveni artıracaktır.   |   |   |   |   |   |   |
| <b>Şirketler İle İlgili Görüşler</b>   | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 23. 6102 Sayılı TTK'nin şirketlerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile yönetilmesini sağlaması, etkin bağımsız denetim uygulamaları ile mümkündür.  |   |   |   |   |   |   |
| 24. 6102 Sayılı TTK'nin önemini arttırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir.  |   |   |   |   |   |   |
| 25. 6102 Sayılı TTK'nin önem kazandırdığı kurumsal yönetim uygulamaları ile bütünleşen bağımsız denetim  |   |   |   |   |   |   |

|  |          |          |          |          |          |
|--|----------|----------|----------|----------|----------|
| sistemi işletmelerin global normları yakalamaları açısından son derece önemlidir.  |          |          |          |          |          |
| 26. 6102 Sayılı TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta ve iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırarak şirketlerdeki kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarını kolaylaştırmaktadır.   |          |          |          |          |          |
| 27. 6102 Sayılı TTK'de, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler, şirketlerin kurumsal gelişimine önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.                                   |          |          |          |          |          |
| 28. 6102 Sayılı TTK bağımsız denetimin etkinliğini artırarak; şirketlerde yönetsel ve finansal sistemlerin oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.  |          |          |          |          |          |
| 29. 6102 Sayılı TTK bağımsız denetimin etkinliğini artırarak şirketlerin yalnız pay sahipleri için değil, tüm menfaat sahipleri için değer yaratmaya çalışması hususunda olumlu katkı sağlayacaktır.               |          |          |          |          |          |
| 30. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimi öne çıkarması ile şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması kolaylaşmıştır.                           |          |          |          |          |          |
| 31. 6102 Sayılı TTK'nin denetimi zorunlu kıldığı işletmelerde, işletme içi koordinasyon ve verimlilik artacaktır.  |          |          |          |          |          |
| 32. 6102 Sayılı TTK'nin yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını artırması şirketlere faydalı olacaktır.  |          |          |          |          |          |
| 33. 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla işlerlik kazanmasıyla etkinliği daha da artacak bir kurumsal yönetim ve bağımsız denetim sistemi, tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlayacaktır.                 |          |          |          |          |          |
| 34. 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla işlerlik kazanmasıyla şirket çalışanlarının tamamı için hesap verilebilirlik odaklı kültürün geliştirilmesi sağlanacaktır.   |          |          |          |          |          |
| 35. 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesine ve sermaye piyasalarının gelişmesine çok önemli katkılarda bulunacaktır.                     |          |          |          |          |          |
| 36. 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ile işletmeler açısından kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanacaktır.  |          |          |          |          |          |
| <b>Bağımsız Denetim Kuruluşları ile ilgili Görüşler</b>  | <b>0</b> | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 37. 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim standartlarını uygulamasını kolaylaştırarak, kurumsal yönetimin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.  |          |          |          |          |          |
| 38. 6102 Sayılı TTK ile; bağımsız denetim yetkisi verilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri, kurumsal yönetim uygulamalarına daha fazla katkı sağlayacaktır.              |          |          |          |          |          |
| 39. 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetimin artan önemi, bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin bağımsız denetim alanındaki uygulamalara ve gelişmelere bakış açılarını olumlu etkilemektedir.              |          |          |          |          |          |
| 40. 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetimin işlerliğini artırması, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ilkelerine ve yayınlanmış denetim standartlarına uygun hareket etmeleri ile mümkündür.                   |          |          |          |          |          |
| <b>6102 Sayılı TTK'ya Eleştirel Bakış ve 6335 / 6455 Sayılı Kanun Sonrası Bağımsız Denetim</b>   | <b>0</b> | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 41. 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim kuruluşlarının iş yükünü artırmıştır.  |          |          |          |          |          |
| 42. 6102 Sayılı TTK'de halka açık şirketler ve/veya Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ilişkin denetim düzenlemeleri yetersiz kalmıştır.   |          |          |          |          |          |
| 43. 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması kısa vadede denetim alanında yaşanacak aksaklıkların önüne geçmiştir.   |          |          |          |          |          |
| 44. 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'de bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yapılması bağımsız denetimin daha sağlam temellere oturması açısından önemlidir.  |          |          |          |          |          |
| 45. Bağımsız denetim 6335 sayılı kanunun aksine, tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmalıdır.  |          |          |          |          |          |
| 46. 6335 / 6455 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim açısından işlerliğini olumsuz etkilemiştir.   |          |          |          |          |          |
| <b>6102 Sayılı TTK'nin Bağımsız Denetim ve Finansal Tablolar ile İlgili Hükümlerine İlişkin Görüşler</b>   | <b>0</b> | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 47. 6102 Sayılı TTK'nin, 6762 sayılı TTK'de öngörülen murakıplık müessesesini kaldırarak bağımsız denetim getirmesi doğru ve gereklidir.   |          |          |          |          |          |
| 48. 6102 Sayılı TTK'ya göre bağımsız denetimin kapsamına muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtmadığının denetiminin girmesi doğru ve gereklidir. |          |          |          |          |          |
| 49. 6102 Sayılı TTK'ya göre şirketlerin finansal tablolarının denetçi tarafından UDS ile uyumlu TDS'ye göre denetlenmesi doğru ve gereklidir.  |          |          |          |          |          |
| 50. 6102 Sayılı TTK'nin, finansal tablo denetimi yanında faaliyet raporu denetimini de getirmesi olumlu bir gelişmedir.  |          |          |          |          |          |

**Ek 2. “B” Bölümü için Communalities Değerleri (Toplu Değişkenlik Yüğü Tablosu)**

**Communalities**

|     | Initial | Extraction |
|-----|---------|------------|
| B1  | 1,000   | ,650       |
| B2  | 1,000   | ,693       |
| B3  | 1,000   | ,635       |
| B4  | 1,000   | ,544       |
| B5  | 1,000   | ,727       |
| B6  | 1,000   | ,748       |
| B7  | 1,000   | ,616       |
| B8  | 1,000   | ,592       |
| B9  | 1,000   | ,702       |
| B10 | 1,000   | ,634       |
| B11 | 1,000   | ,721       |
| B12 | 1,000   | ,641       |
| B14 | 1,000   | ,663       |
| B16 | 1,000   | ,642       |
| B17 | 1,000   | ,656       |
| B19 | 1,000   | ,510       |
| B20 | 1,000   | ,739       |
| B22 | 1,000   | ,732       |
| B23 | 1,000   | ,536       |

Extraction Method: Principal  
Component Analysis.

**EK 3. Ankette Yer Alan Sürekli Değişkenlerin Normal Dağılım Testi**

| Tests of Normality |                                 |     |          |              |     |          |
|--------------------|---------------------------------|-----|----------|--------------|-----|----------|
|                    | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |          | Shapiro-Wilk |     |          |
|                    | İstatistik                      | sd  | P-değeri | İstatistik   | sd  | P-değeri |
| A3                 | ,166                            | 207 | ,000     | ,870         | 207 | ,000     |
| A5                 | ,136                            | 207 | ,000     | ,908         | 207 | ,000     |
| A9a                | ,264                            | 207 | ,000     | ,730         | 207 | ,000     |
| A9b                | ,252                            | 207 | ,000     | ,751         | 207 | ,000     |
| A9c                | ,252                            | 207 | ,000     | ,805         | 207 | ,000     |
| A9d                | ,237                            | 207 | ,000     | ,808         | 207 | ,000     |
| A9e                | ,274                            | 207 | ,000     | ,809         | 207 | ,000     |
| A9f                | ,263                            | 207 | ,000     | ,850         | 207 | ,000     |
| B1                 | ,276                            | 207 | ,000     | ,771         | 207 | ,000     |
| B2                 | ,262                            | 207 | ,000     | ,787         | 207 | ,000     |
| B3                 | ,274                            | 207 | ,000     | ,811         | 207 | ,000     |
| B4                 | ,266                            | 207 | ,000     | ,850         | 207 | ,000     |
| B5                 | ,266                            | 207 | ,000     | ,819         | 207 | ,000     |
| B6                 | ,283                            | 207 | ,000     | ,808         | 207 | ,000     |
| B7                 | ,248                            | 207 | ,000     | ,858         | 207 | ,000     |
| B8                 | ,279                            | 207 | ,000     | ,775         | 207 | ,000     |
| B9                 | ,312                            | 207 | ,000     | ,768         | 207 | ,000     |
| B17                | ,305                            | 207 | ,000     | ,802         | 207 | ,000     |
| B23                | ,259                            | 207 | ,000     | ,736         | 207 | ,000     |
| B12                | ,269                            | 207 | ,000     | ,738         | 207 | ,000     |
| B20                | ,296                            | 207 | ,000     | ,725         | 207 | ,000     |
| B13                | ,282                            | 207 | ,000     | ,760         | 207 | ,000     |
| B14                | ,212                            | 207 | ,000     | ,864         | 207 | ,000     |
| B16                | ,268                            | 207 | ,000     | ,840         | 207 | ,000     |
| B10                | ,273                            | 207 | ,000     | ,791         | 207 | ,000     |
| B19                | ,246                            | 207 | ,000     | ,813         | 207 | ,000     |
| B22                | ,359                            | 207 | ,000     | ,713         | 207 | ,000     |
| B11                | ,250                            | 207 | ,000     | ,841         | 207 | ,000     |
| B15                | ,274                            | 207 | ,000     | ,735         | 207 | ,000     |
| B18                | ,285                            | 207 | ,000     | ,823         | 207 | ,000     |
| B21                | ,276                            | 207 | ,000     | ,778         | 207 | ,000     |
| C25                | ,324                            | 207 | ,000     | ,726         | 207 | ,000     |
| C26                | ,277                            | 207 | ,000     | ,820         | 207 | ,000     |
| C27                | ,304                            | 207 | ,000     | ,775         | 207 | ,000     |
| C28                | ,291                            | 207 | ,000     | ,781         | 207 | ,000     |
| C29                | ,280                            | 207 | ,000     | ,793         | 207 | ,000     |

| Tests of Normality |                                 |     |          |              |     |          |
|--------------------|---------------------------------|-----|----------|--------------|-----|----------|
|                    | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |          | Shapiro-Wilk |     |          |
|                    | İstatistik                      | sd  | P-değeri | İstatistik   | sd  | P-değeri |
| C30                | ,310                            | 207 | ,000     | ,794         | 207 | ,000     |
| C31                | ,313                            | 207 | ,000     | ,774         | 207 | ,000     |
| C32                | ,304                            | 207 | ,000     | ,765         | 207 | ,000     |
| C33                | ,284                            | 207 | ,000     | ,787         | 207 | ,000     |
| C34                | ,282                            | 207 | ,000     | ,801         | 207 | ,000     |
| C35                | ,304                            | 207 | ,000     | ,755         | 207 | ,000     |
| C36                | ,307                            | 207 | ,000     | ,758         | 207 | ,000     |
| C1                 | ,291                            | 207 | ,000     | ,833         | 207 | ,000     |
| C2                 | ,283                            | 207 | ,000     | ,812         | 207 | ,000     |
| C3                 | ,252                            | 207 | ,000     | ,868         | 207 | ,000     |
| C4                 | ,270                            | 207 | ,000     | ,850         | 207 | ,000     |
| C5                 | ,286                            | 207 | ,000     | ,813         | 207 | ,000     |
| C7                 | ,261                            | 207 | ,000     | ,848         | 207 | ,000     |
| C8                 | ,286                            | 207 | ,000     | ,841         | 207 | ,000     |
| C9                 | ,259                            | 207 | ,000     | ,861         | 207 | ,000     |
| C10                | ,267                            | 207 | ,000     | ,841         | 207 | ,000     |
| C11                | ,309                            | 207 | ,000     | ,803         | 207 | ,000     |
| C12                | ,296                            | 207 | ,000     | ,788         | 207 | ,000     |
| C13                | ,272                            | 207 | ,000     | ,844         | 207 | ,000     |
| C14                | ,312                            | 207 | ,000     | ,817         | 207 | ,000     |
| C15                | ,306                            | 207 | ,000     | ,799         | 207 | ,000     |
| C16                | ,277                            | 207 | ,000     | ,851         | 207 | ,000     |
| C17                | ,305                            | 207 | ,000     | ,799         | 207 | ,000     |
| C18                | ,266                            | 207 | ,000     | ,824         | 207 | ,000     |
| C19                | ,303                            | 207 | ,000     | ,793         | 207 | ,000     |
| C20                | ,297                            | 207 | ,000     | ,815         | 207 | ,000     |
| C21                | ,277                            | 207 | ,000     | ,810         | 207 | ,000     |
| C22                | ,277                            | 207 | ,000     | ,770         | 207 | ,000     |
| C6                 | ,303                            | 207 | ,000     | ,806         | 207 | ,000     |
| C23                | ,302                            | 207 | ,000     | ,728         | 207 | ,000     |
| C37                | ,298                            | 207 | ,000     | ,808         | 207 | ,000     |
| C38                | ,299                            | 207 | ,000     | ,756         | 207 | ,000     |
| C39                | ,312                            | 207 | ,000     | ,771         | 207 | ,000     |
| C40                | ,296                            | 207 | ,000     | ,737         | 207 | ,000     |
| C43                | ,250                            | 207 | ,000     | ,854         | 207 | ,000     |
| C44                | ,337                            | 207 | ,000     | ,762         | 207 | ,000     |
| C24                | ,262                            | 207 | ,000     | ,773         | 207 | ,000     |

| Tests of Normality |                                 |     |          |              |     |          |
|--------------------|---------------------------------|-----|----------|--------------|-----|----------|
|                    | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |          | Shapiro-Wilk |     |          |
|                    | İstatistik                      | sd  | P-değeri | İstatistik   | sd  | P-değeri |
| C45                | ,257                            | 207 | ,000     | ,824         | 207 | ,000     |
| C48                | ,275                            | 207 | ,000     | ,743         | 207 | ,000     |
| C49                | ,274                            | 207 | ,000     | ,714         | 207 | ,000     |
| C50                | ,273                            | 207 | ,000     | ,753         | 207 | ,000     |
| C41                | ,227                            | 207 | ,000     | ,865         | 207 | ,000     |
| C42                | ,246                            | 207 | ,000     | ,866         | 207 | ,000     |
| C46                | ,194                            | 207 | ,000     | ,893         | 207 | ,000     |
| C47                | ,295                            | 207 | ,000     | ,720         | 207 | ,000     |

a. Lilliefors Significance Correction  
Tüm değişkenler için hem Kolmogorov-Smirnov hem de Shapiro-Wilk testi sonuçları anlamlı bulunmuş olup, değişkenler analizlerde, normal dağılıyor kabul edilebilir.

**EK 4. B Grubu, TDS'nin Bağımsız Denetime Etkisi Grubu Soruları Tanımlayıcı İstatistikleri**

|     | N   | Minimum | Maksimum | Ortalama | Std. Sapma |
|-----|-----|---------|----------|----------|------------|
| B1  | 207 | 1       | 5        | 4,15     | ,915       |
| B2  | 207 | 0       | 5        | 4,13     | ,916       |
| B3  | 207 | 0       | 5        | 3,99     | ,963       |
| B4  | 207 | 0       | 5        | 3,73     | 1,021      |
| B5  | 207 | 1       | 5        | 4,00     | ,879       |
| B6  | 207 | 1       | 5        | 4,00     | ,945       |
| B7  | 207 | 0       | 5        | 3,78     | 1,059      |
| B8  | 207 | 0       | 5        | 4,01     | 1,088      |
| B9  | 207 | 0       | 5        | 4,02     | 1,017      |
| B17 | 207 | 0       | 5        | 3,94     | 1,032      |
| B23 | 207 | 0       | 5        | 4,23     | ,905       |
| B12 | 207 | 0       | 5        | 4,21     | ,961       |
| B20 | 207 | 0       | 5        | 4,34     | ,855       |
| B13 | 207 | 0       | 5        | 4,12     | ,948       |
| B14 | 207 | 1       | 5        | 3,85     | 1,001      |
| B16 | 207 | 0       | 5        | 3,82     | 1,048      |
| B10 | 207 | 2       | 5        | 4,28     | ,743       |
| B19 | 207 | 1       | 5        | 4,16     | ,794       |
| B22 | 207 | 3       | 5        | 4,49     | ,645       |
| B11 | 207 | 0       | 5        | 3,70     | 1,234      |
| B15 | 207 | 0       | 5        | 4,29     | ,873       |
| B18 | 207 | 0       | 5        | 4,00     | ,873       |
| B21 | 207 | 1       | 5        | 4,07     | 1,022      |



**EK 5. B Grubundaki Her Değişken İçin Eğitim Düzeyleri Bakımından Tanımlayıcı İstatistikler**

|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
| B1  | Lisans        | 143 | 4,13     | ,926       | ,077      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,17     | ,905       | ,117      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,15     | ,915       | ,064      | 1       | 5        |
| B2  | Lisans        | 143 | 4,11     | ,950       | ,079      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,12     | ,846       | ,109      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,13     | ,916       | ,064      | 0       | 5        |
| B3  | Lisans        | 143 | 3,95     | ,995       | ,083      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,00     | ,883       | ,114      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 5,00     | ,000       | ,000      | 5       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,99     | ,963       | ,067      | 0       | 5        |
| B4  | Lisans        | 143 | 3,75     | ,996       | ,083      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,60     | 1,061      | ,137      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 5,00     | ,000       | ,000      | 5       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,73     | 1,021      | ,071      | 0       | 5        |
| B5  | Lisans        | 143 | 4,02     | ,860       | ,072      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,97     | ,938       | ,121      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      | 3       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,00     | ,879       | ,061      | 1       | 5        |
| B6  | Lisans        | 143 | 3,98     | ,945       | ,079      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,05     | ,946       | ,122      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | 1,155      | ,577      | 3       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,00     | ,945       | ,066      | 1       | 5        |
| B7  | Lisans        | 143 | 3,80     | 1,025      | ,086      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,85     | 1,087      | ,140      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 2,25     | ,957       | ,479      | 1       | 3        |
|     | Toplam        | 207 | 3,78     | 1,059      | ,074      | 0       | 5        |
| B8  | Lisans        | 143 | 4,04     | 1,027      | ,086      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,08     | 1,013      | ,131      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 1,75     | 2,062      | 1,031     | 0       | 4        |
|     | Toplam        | 207 | 4,01     | 1,088      | ,076      | 0       | 5        |
| B9  | Lisans        | 143 | 3,99     | 1,084      | ,091      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,08     | ,869       | ,112      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,02     | 1,017      | ,071      | 0       | 5        |
| B17 | Lisans        | 143 | 3,93     | ,990       | ,083      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,93     | 1,148      | ,148      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,94     | 1,032      | ,072      | 0       | 5        |
| B23 | Lisans        | 143 | 4,20     | ,968       | ,081      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,28     | ,761       | ,098      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,23     | ,905       | ,063      | 0       | 5        |
| B12 | Lisans        | 143 | 4,23     | ,925       | ,077      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,12     | 1,059      | ,137      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,21     | ,961       | ,067      | 0       | 5        |
| B20 | Lisans        | 143 | 4,35     | ,807       | ,067      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,37     | ,802       | ,104      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 3,75     | 2,500      | 1,250     | 0       | 5        |

|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
|     | Toplam        | 207 | 4,34     | ,855       | ,059      | 0       | 5        |
| B13 | Lisans        | 143 | 4,10     | ,959       | ,080      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,12     | ,940       | ,121      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,12     | ,948       | ,066      | 0       | 5        |
| B14 | Lisans        | 143 | 3,80     | 1,030      | ,086      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,95     | ,946       | ,122      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      | 3       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,85     | 1,001      | ,070      | 1       | 5        |
| B16 | Lisans        | 143 | 3,78     | 1,031      | ,086      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 3,87     | 1,096      | ,142      | 0       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,82     | 1,048      | ,073      | 0       | 5        |
| B10 | Lisans        | 143 | 4,23     | ,757       | ,063      | 2       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,37     | ,712       | ,092      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,28     | ,743       | ,052      | 2       | 5        |
| B19 | Lisans        | 143 | 4,13     | ,812       | ,068      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,18     | ,748       | ,097      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 5,00     | ,000       | ,000      | 5       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,16     | ,794       | ,055      | 1       | 5        |
| B22 | Lisans        | 143 | 4,50     | ,615       | ,051      | 3       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,45     | ,723       | ,093      | 3       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,49     | ,645       | ,045      | 3       | 5        |
| B11 | Lisans        | 143 | 3,55     | 1,314      | ,110      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,03     | ,938       | ,121      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 3,75     | 1,500      | ,750      | 2       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 3,70     | 1,234      | ,086      | 0       | 5        |
| B15 | Lisans        | 143 | 4,20     | ,916       | ,077      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,50     | ,725       | ,094      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | 1,000      | ,500      | 3       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,29     | ,873       | ,061      | 0       | 5        |
| B18 | Lisans        | 143 | 3,92     | ,892       | ,075      | 0       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,15     | ,799       | ,103      | 2       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | 1,000      | ,500      | 3       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,00     | ,873       | ,061      | 0       | 5        |
| B21 | Lisans        | 143 | 4,01     | 1,061      | ,089      | 1       | 5        |
|     | Yüksek Lisans | 60  | 4,15     | ,936       | ,121      | 1       | 5        |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      | 4       | 5        |
|     | Toplam        | 207 | 4,07     | 1,022      | ,071      | 1       | 5        |

**EK 6. “Denetçinin eğitim düzeyi, TDS’nin bağımsız denetime üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır” Hipotezine İlişkin Olarak Uygulanan Tek Yönlü ANOVA Analizi Tabloları**

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| B1  | Gruplar Arası | 1,540           | 2   | ,770             | ,920  | ,400     |
|     | Grup İçi      | 170,818         | 204 | ,837             |       |          |
|     | Toplam        | 172,357         | 206 |                  |       |          |
| B2  | Gruplar Arası | 1,591           | 2   | ,796             | ,948  | ,389     |
|     | Grup İçi      | 171,143         | 204 | ,839             |       |          |
|     | Toplam        | 172,734         | 206 |                  |       |          |
| B3  | Gruplar Arası | 4,299           | 2   | 2,150            | 2,349 | ,098     |
|     | Grup İçi      | 186,657         | 204 | ,915             |       |          |
|     | Toplam        | 190,957         | 206 |                  |       |          |
| B4  | Gruplar Arası | 7,513           | 2   | 3,757            | 3,696 | ,026     |
|     | Grup İçi      | 207,337         | 204 | 1,016            |       |          |
|     | Toplam        | 214,850         | 206 |                  |       |          |
| B5  | Gruplar Arası | ,125            | 2   | ,062             | ,080  | ,923     |
|     | Grup İçi      | 158,870         | 204 | ,779             |       |          |
|     | Toplam        | 158,995         | 206 |                  |       |          |
| B6  | Gruplar Arası | ,213            | 2   | ,106             | ,118  | ,889     |
|     | Grup İçi      | 183,787         | 204 | ,901             |       |          |
|     | Toplam        | 184,000         | 206 |                  |       |          |
| B7  | Gruplar Arası | 9,699           | 2   | 4,849            | 4,466 | ,013     |
|     | Grup İçi      | 221,519         | 204 | 1,086            |       |          |
|     | Toplam        | 231,217         | 206 |                  |       |          |
| B8  | Gruplar Arası | 20,899          | 2   | 10,450           | 9,556 | ,000     |
|     | Grup İçi      | 223,082         | 204 | 1,094            |       |          |
|     | Toplam        | 243,981         | 206 |                  |       |          |
| B9  | Gruplar Arası | ,553            | 2   | ,276             | ,266  | ,767     |
|     | Grup İçi      | 212,326         | 204 | 1,041            |       |          |
|     | Toplam        | 212,879         | 206 |                  |       |          |
| B17 | Gruplar Arası | 1,270           | 2   | ,635             | ,594  | ,553     |
|     | Grup İçi      | 218,034         | 204 | 1,069            |       |          |
|     | Toplam        | 219,304         | 206 |                  |       |          |
| B23 | Gruplar Arası | ,567            | 2   | ,284             | ,344  | ,709     |
|     | Grup İçi      | 168,302         | 204 | ,825             |       |          |
|     | Toplam        | 168,870         | 206 |                  |       |          |
| B12 | Gruplar Arası | 1,750           | 2   | ,875             | ,948  | ,389     |
|     | Grup İçi      | 188,318         | 204 | ,923             |       |          |

|     |               | <b>Kareler Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|------------------------|-----------|-------------------------|----------|-----------------|
|     | Toplam        | 190,068                | 206       |                         |          |                 |
| B20 | Gruplar Arası | 1,447                  | 2         | ,723                    | ,989     | ,374            |
|     | Grup İçi      | 149,201                | 204       | ,731                    |          |                 |
|     | Toplam        | 150,647                | 206       |                         |          |                 |
| B13 | Gruplar Arası | 1,655                  | 2         | ,827                    | ,919     | ,400            |
|     | Grup İçi      | 183,563                | 204       | ,900                    |          |                 |
|     | Toplam        | 185,217                | 206       |                         |          |                 |
| B14 | Gruplar Arası | ,990                   | 2         | ,495                    | ,492     | ,612            |
|     | Grup İçi      | 205,367                | 204       | 1,007                   |          |                 |
|     | Toplam        | 206,357                | 206       |                         |          |                 |
| B16 | Gruplar Arası | 3,864                  | 2         | 1,932                   | 1,771    | ,173            |
|     | Grup İçi      | 222,522                | 204       | 1,091                   |          |                 |
|     | Toplam        | 226,386                | 206       |                         |          |                 |
| B10 | Gruplar Arası | 1,681                  | 2         | ,840                    | 1,530    | ,219            |
|     | Grup İçi      | 112,068                | 204       | ,549                    |          |                 |
|     | Toplam        | 113,749                | 206       |                         |          |                 |
| B19 | Gruplar Arası | 3,022                  | 2         | 1,511                   | 2,432    | ,090            |
|     | Grup İçi      | 126,718                | 204       | ,621                    |          |                 |
|     | Toplam        | 129,739                | 206       |                         |          |                 |
| B22 | Gruplar Arası | ,391                   | 2         | ,195                    | ,467     | ,627            |
|     | Grup İçi      | 85,348                 | 204       | ,418                    |          |                 |
|     | Toplam        | 85,739                 | 206       |                         |          |                 |
| B11 | Gruplar Arası | 9,786                  | 2         | 4,893                   | 3,283    | ,040            |
|     | Grup İçi      | 304,040                | 204       | 1,490                   |          |                 |
|     | Toplam        | 313,826                | 206       |                         |          |                 |
| B15 | Gruplar Arası | 3,905                  | 2         | 1,953                   | 2,601    | ,077            |
|     | Grup İçi      | 153,119                | 204       | ,751                    |          |                 |
|     | Toplam        | 157,024                | 206       |                         |          |                 |
| B18 | Gruplar Arası | 3,352                  | 2         | 1,676                   | 2,225    | ,111            |
|     | Grup İçi      | 153,643                | 204       | ,753                    |          |                 |
|     | Toplam        | 156,995                | 206       |                         |          |                 |
| B21 | Gruplar Arası | 2,681                  | 2         | 1,341                   | 1,288    | ,278            |
|     | Grup İçi      | 212,372                | 204       | 1,041                   |          |                 |
|     | Toplam        | 215,053                | 206       |                         |          |                 |

**EK 7. B Grubundaki Her Değişken İçin Unvanlar Bakımından Tanımlayıcı İstatistikler**

|    |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
| B1 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,58     | ,830       | ,145      | 1       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,33     | ,724       | ,187      | 3       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,09     | ,971       | ,207      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,98     | 1,018      | ,114      | 1       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,09     | ,752       | ,101      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 4,14     | ,915       | ,064      | 1       | 5        |
| B2 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,61     | ,496       | ,086      | 4       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,40     | ,737       | ,190      | 3       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,14     | 1,125      | ,240      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,95     | 1,030      | ,115      | 0       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,98     | ,782       | ,105      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 4,12     | ,916       | ,064      | 0       | 5        |
| B3 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,42     | ,708       | ,123      | 3       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 3,87     | 1,356      | ,350      | 0       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,64     | 1,093      | ,233      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,89     | ,994       | ,111      | 1       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,00     | ,793       | ,107      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 3,98     | ,962       | ,067      | 0       | 5        |
| B4 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,06     | ,827       | ,144      | 2       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,07     | ,594       | ,153      | 3       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,68     | 1,211      | ,258      | 0       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,69     | 1,074      | ,120      | 0       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,47     | ,997       | ,134      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 3,72     | 1,018      | ,071      | 0       | 5        |
| B5 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,33     | ,777       | ,135      | 3       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,33     | ,488       | ,126      | 4       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,86     | 1,167      | ,249      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,95     | ,899       | ,100      | 1       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,87     | ,818       | ,110      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 4,01     | ,880       | ,061      | 1       | 5        |
| B6 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,52     | ,508       | ,088      | 4       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,40     | ,507       | ,131      | 4       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,82     | 1,097      | ,234      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,89     | 1,067      | ,119      | 1       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,82     | ,863       | ,116      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 4,00     | ,945       | ,066      | 1       | 5        |
| B7 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,15     | ,834       | ,145      | 2       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,27     | ,704       | ,182      | 3       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,14     | 1,490      | ,318      | 0       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,76     | ,971       | ,109      | 1       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,80     | ,989       | ,133      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 3,80     | 1,039      | ,073      | 0       | 5        |
| B8 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,27     | ,977       | ,170      | 0       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,13     | 1,552      | ,401      | 0       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,09     | 1,192      | ,254      | 1       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,94     | 1,060      | ,118      | 0       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,98     | ,871       | ,117      | 1       | 5        |
|    | Toplam              | 205 | 4,03     | 1,054      | ,074      | 0       | 5        |
| B9 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,39     | ,659       | ,115      | 3       | 5        |
|    | Baş Denetçi         | 15  | 4,13     | 1,407      | ,363      | 0       | 5        |
|    | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,91     | 1,342      | ,286      | 0       | 5        |
|    | Denetçi             | 80  | 3,90     | 1,074      | ,120      | 0       | 5        |
|    | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,00     | ,816       | ,110      | 1       | 5        |

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
|     | Toplam              | 205 | 4,02     | 1,022      | ,071      | 0       | 5        |
| B17 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,36     | ,549       | ,096      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,13     | 1,060      | ,274      | 1       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,55     | 1,371      | ,292      | 0       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,88     | 1,084      | ,121      | 1       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,89     | ,975       | ,131      | 1       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 3,94     | 1,037      | ,072      | 0       | 5        |
| B23 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,52     | ,667       | ,116      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,60     | ,507       | ,131      | 4       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,18     | ,795       | ,169      | 3       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,00     | 1,125      | ,126      | 0       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,31     | ,717       | ,097      | 2       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,23     | ,908       | ,063      | 0       | 5        |
| B12 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,61     | ,659       | ,115      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,00     | 1,464      | ,378      | 0       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,18     | 1,435      | ,306      | 0       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,11     | ,827       | ,092      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,16     | ,877       | ,118      | 1       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,20     | ,964       | ,067      | 0       | 5        |
| B20 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,61     | ,704       | ,123      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,13     | 1,246      | ,322      | 1       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,41     | ,854       | ,182      | 2       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,23     | ,842       | ,094      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,45     | ,571       | ,077      | 3       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,36     | ,802       | ,056      | 1       | 5        |
| B13 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,36     | ,699       | ,122      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,00     | 1,414      | ,365      | 0       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,73     | 1,579      | ,337      | 0       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,24     | ,698       | ,078      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,96     | ,881       | ,119      | 1       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,11     | ,951       | ,066      | 0       | 5        |
| B14 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,09     | ,947       | ,165      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 3,27     | 1,438      | ,371      | 1       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,55     | 1,057      | ,225      | 1       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,84     | ,999       | ,112      | 1       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,02     | ,805       | ,109      | 3       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 3,85     | 1,004      | ,070      | 1       | 5        |
| B16 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,33     | ,736       | ,128      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 3,53     | ,990       | ,256      | 2       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,09     | ,750       | ,160      | 3       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,81     | ,929       | ,104      | 1       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,47     | 1,331      | ,180      | 0       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 3,81     | 1,050      | ,073      | 0       | 5        |
| B10 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,48     | ,619       | ,108      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,60     | ,632       | ,163      | 3       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,36     | ,790       | ,168      | 2       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,18     | ,725       | ,081      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,16     | ,811       | ,109      | 2       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,27     | ,743       | ,052      | 2       | 5        |
| B19 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,30     | ,810       | ,141      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,40     | ,632       | ,163      | 3       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,86     | ,990       | ,211      | 1       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,03     | ,763       | ,085      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,29     | ,737       | ,099      | 2       | 5        |

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
|     | Toplam              | 205 | 4,15     | ,793       | ,055      | 1       | 5        |
| B22 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,61     | ,556       | ,097      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,67     | ,617       | ,159      | 3       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,64     | ,581       | ,124      | 3       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,39     | ,646       | ,072      | 3       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,45     | ,715       | ,096      | 3       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,49     | ,646       | ,045      | 3       | 5        |
| B11 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 3,24     | 1,347      | ,234      | 0       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 3,07     | 1,710      | ,441      | 0       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,45     | 1,565      | ,334      | 0       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,74     | ,951       | ,106      | 1       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,13     | 1,090      | ,147      | 0       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 3,68     | 1,233      | ,086      | 0       | 5        |
| B15 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,58     | ,502       | ,087      | 4       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,53     | ,915       | ,236      | 2       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,23     | ,813       | ,173      | 2       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 4,24     | ,767       | ,086      | 2       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,18     | 1,140      | ,154      | 0       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,30     | ,871       | ,061      | 0       | 5        |
| B18 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 3,94     | ,899       | ,157      | 2       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,20     | ,862       | ,223      | 2       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 4,14     | ,834       | ,178      | 2       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,86     | ,910       | ,102      | 0       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,11     | ,809       | ,109      | 2       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,00     | ,872       | ,061      | 0       | 5        |
| B21 | Sorumlu Baş Denetçi | 33  | 4,48     | ,566       | ,098      | 3       | 5        |
|     | Baş Denetçi         | 15  | 4,40     | ,632       | ,163      | 3       | 5        |
|     | Kıdemli Denetçi     | 22  | 3,73     | 1,279      | ,273      | 1       | 5        |
|     | Denetçi             | 80  | 3,98     | 1,067      | ,119      | 1       | 5        |
|     | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,98     | 1,080      | ,146      | 1       | 5        |
|     | Toplam              | 205 | 4,06     | 1,025      | ,072      | 1       | 5        |

**EK 8. “Denetçinin Unvanı, TDS’nin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi Bakımından Farklı Algı Yaratmaktadır” Hipotezine İlişkin Olarak Uygulanan Tek Yönlü ANOVA Analizi Tabloları**

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| B1  | Gruplar Arası | 9,190           | 4   | 2,297            | 2,842 | ,025     |
|     | Grup İçi      | 161,708         | 200 | ,809             |       |          |
|     | Toplam        | 170,898         | 204 |                  |       |          |
| B2  | Gruplar Arası | 12,339          | 4   | 3,085            | 3,884 | ,005     |
|     | Grup İçi      | 158,852         | 200 | ,794             |       |          |
|     | Toplam        | 171,190         | 204 |                  |       |          |
| B3  | Gruplar Arası | 10,006          | 4   | 2,501            | 2,797 | ,027     |
|     | Grup İçi      | 178,872         | 200 | ,894             |       |          |
|     | Toplam        | 188,878         | 204 |                  |       |          |
| B4  | Gruplar Arası | 9,109           | 4   | 2,277            | 2,249 | ,065     |
|     | Grup İçi      | 202,481         | 200 | 1,012            |       |          |
|     | Toplam        | 211,590         | 204 |                  |       |          |
| B5  | Gruplar Arası | 6,814           | 4   | 1,703            | 2,254 | ,065     |
|     | Grup İçi      | 151,167         | 200 | ,756             |       |          |
|     | Toplam        | 157,980         | 204 |                  |       |          |
| B6  | Gruplar Arası | 14,716          | 4   | 3,679            | 4,398 | ,002     |
|     | Grup İçi      | 167,284         | 200 | ,836             |       |          |
|     | Toplam        | 182,000         | 204 |                  |       |          |
| B7  | Gruplar Arası | 17,141          | 4   | 4,285            | 4,221 | ,003     |
|     | Grup İçi      | 203,054         | 200 | 1,015            |       |          |
|     | Toplam        | 220,195         | 204 |                  |       |          |
| B8  | Gruplar Arası | 2,995           | 4   | ,749             | ,669  | ,614     |
|     | Grup İçi      | 223,766         | 200 | 1,119            |       |          |
|     | Toplam        | 226,761         | 204 |                  |       |          |
| B9  | Gruplar Arası | 6,248           | 4   | 1,562            | 1,512 | ,200     |
|     | Grup İçi      | 206,630         | 200 | 1,033            |       |          |
|     | Toplam        | 212,878         | 204 |                  |       |          |
| B17 | Gruplar Arası | 10,378          | 4   | 2,594            | 2,484 | ,045     |
|     | Grup İçi      | 208,920         | 200 | 1,045            |       |          |
|     | Toplam        | 219,298         | 204 |                  |       |          |
| B23 | Gruplar Arası | 9,364           | 4   | 2,341            | 2,947 | ,021     |
|     | Grup İçi      | 158,861         | 200 | ,794             |       |          |
|     | Toplam        | 168,224         | 204 |                  |       |          |
| B12 | Gruplar Arası | 6,729           | 4   | 1,682            | 1,842 | ,122     |
|     | Grup İçi      | 182,666         | 200 | ,913             |       |          |
|     | Toplam        | 189,395         | 204 |                  |       |          |
| B20 | Gruplar Arası | 4,771           | 4   | 1,193            | 1,886 | ,114     |
|     | Grup İçi      | 126,517         | 200 | ,633             |       |          |
|     | Toplam        | 131,288         | 204 |                  |       |          |
| B13 | Gruplar Arası | 8,005           | 4   | 2,001            | 2,269 | ,063     |
|     | Grup İçi      | 176,415         | 200 | ,882             |       |          |
|     | Toplam        | 184,420         | 204 |                  |       |          |
| B14 | Gruplar Arası | 10,625          | 4   | 2,656            | 2,725 | ,031     |
|     | Grup İçi      | 194,984         | 200 | ,975             |       |          |
|     | Toplam        | 205,610         | 204 |                  |       |          |
| B16 | Gruplar Arası | 18,175          | 4   | 4,544            | 4,395 | ,002     |
|     | Grup İçi      | 206,781         | 200 | 1,034            |       |          |
|     | Toplam        | 224,956         | 204 |                  |       |          |
| B10 | Gruplar Arası | 4,692           | 4   | 1,173            | 2,172 | ,073     |
|     | Grup İçi      | 108,011         | 200 | ,540             |       |          |
|     | Toplam        | 112,702         | 204 |                  |       |          |



|     |               |         |     |       |       |      |
|-----|---------------|---------|-----|-------|-------|------|
| B19 | Gruplar Arası | 5,856   | 4   | 1,464 | 2,391 | ,052 |
|     | Grup İçi      | 122,456 | 200 | ,612  |       |      |
|     | Toplam        | 128,312 | 204 |       |       |      |
| B22 | Gruplar Arası | 2,293   | 4   | ,573  | 1,382 | ,241 |
|     | Grup İçi      | 82,927  | 200 | ,415  |       |      |
|     | Toplam        | 85,220  | 204 |       |       |      |
| B11 | Gruplar Arası | 24,345  | 4   | 6,086 | 4,255 | ,003 |
|     | Grup İçi      | 286,045 | 200 | 1,430 |       |      |
|     | Toplam        | 310,390 | 204 |       |       |      |
| B15 | Gruplar Arası | 4,522   | 4   | 1,130 | 1,504 | ,202 |
|     | Grup İçi      | 150,327 | 200 | ,752  |       |      |
|     | Toplam        | 154,849 | 204 |       |       |      |
| B18 | Gruplar Arası | 3,292   | 4   | ,823  | 1,085 | ,365 |
|     | Grup İçi      | 151,703 | 200 | ,759  |       |      |
|     | Toplam        | 154,995 | 204 |       |       |      |
| B21 | Gruplar Arası | 11,038  | 4   | 2,759 | 2,717 | ,031 |
|     | Grup İçi      | 203,138 | 200 | 1,016 |       |      |
|     | Toplam        | 214,176 | 204 |       |       |      |

**EK 9. Denetim Kuruluşu Türü Bakımından B Bölümü İçin Tanımlayıcı İstatistikler**

|     | N                        | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |   |
|-----|--------------------------|----------|------------|-----------|---------|----------|---|
| B1  | Uluslararası             | 76       | 4,12       | ,894      | ,103    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,15       | ,949      | ,088    | 1        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,36       | ,745      | ,199    | 3        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,15       | ,915      | ,064    | 1        | 5 |
| B2  | Uluslararası             | 76       | 4,05       | ,965      | ,111    | 0        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,10       | ,904      | ,084    | 1        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,71       | ,469      | ,125    | 4        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,13       | ,916      | ,064    | 0        | 5 |
| B3  | Uluslararası             | 76       | 4,01       | ,902      | ,103    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 3,97       | ,960      | ,089    | 1        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 3,93       | 1,328     | ,355    | 0        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 3,99       | ,963      | ,067    | 0        | 5 |
| B4  | Uluslararası             | 76       | 3,50       | ,987      | ,113    | 0        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 3,87       | 1,047     | ,097    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 3,79       | ,802      | ,214    | 2        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 3,73       | 1,021     | ,071    | 0        | 5 |
| B5  | Uluslararası             | 76       | 3,95       | ,847      | ,097    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,01       | ,924      | ,085    | 1        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,29       | ,611      | ,163    | 3        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,00       | ,879      | ,061    | 1        | 5 |
| B6  | Uluslararası             | 76       | 3,87       | ,957      | ,110    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,04       | ,959      | ,089    | 1        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,36       | ,633      | ,169    | 3        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,00       | ,945      | ,066    | 1        | 5 |
| B7  | Uluslararası             | 76       | 3,68       | 1,036     | ,119    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 3,81       | 1,082     | ,100    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,07       | ,997      | ,267    | 2        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 3,78       | 1,059     | ,074    | 0        | 5 |
| B8  | Uluslararası             | 76       | 3,89       | 1,027     | ,118    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,08       | 1,092     | ,101    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,07       | 1,385     | ,370    | 0        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,01       | 1,088     | ,076    | 0        | 5 |
| B9  | Uluslararası             | 76       | 3,96       | ,972      | ,112    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,09       | ,938      | ,087    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 3,79       | 1,718     | ,459    | 0        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,02       | 1,017     | ,071    | 0        | 5 |
| B17 | Uluslararası             | 76       | 3,68       | 1,169     | ,134    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,09       | ,890      | ,082    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,07       | 1,141     | ,305    | 1        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 3,94       | 1,032     | ,072    | 0        | 5 |
| B23 | Uluslararası             | 76       | 4,16       | ,784      | ,090    | 2        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,22       | 1,001     | ,093    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,71       | ,469      | ,125    | 4        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,23       | ,905      | ,063    | 0        | 5 |
| B12 | Uluslararası             | 76       | 4,11       | ,946      | ,109    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,33       | ,820      | ,076    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 3,71       | 1,729     | ,462    | 0        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,21       | ,961      | ,067    | 0        | 5 |
| B20 | Uluslararası             | 76       | 4,21       | ,928      | ,106    | 1        | 5 |
|     | Ulusal                   | 117      | 4,42       | ,790      | ,073    | 0        | 5 |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14       | 4,43       | ,938      | ,251    | 2        | 5 |
|     | Toplam                   | 207      | 4,34       | ,855      | ,059    | 0        | 5 |
| B13 | Uluslararası             | 76       | 4,05       | ,965      | ,111    | 1        | 5 |

|     |                          | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata | Minimum | Maksimum |
|-----|--------------------------|-----|----------|------------|-----------|---------|----------|
|     | Ulusal                   | 117 | 4,20     | ,801       | ,074      | 0       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 3,79     | 1,718      | ,459      | 0       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,12     | ,948       | ,066      | 0       | 5        |
| B14 | Uluslararası             | 76  | 3,87     | 1,011      | ,116      | 1       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,85     | 1,005      | ,093      | 1       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 3,79     | ,975       | ,261      | 2       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 3,85     | 1,001      | ,070      | 1       | 5        |
| B16 | Uluslararası             | 76  | 3,70     | 1,178      | ,135      | 0       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,98     | ,871       | ,081      | 1       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 3,14     | 1,351      | ,361      | 0       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 3,82     | 1,048      | ,073      | 0       | 5        |
| B10 | Uluslararası             | 76  | 4,14     | ,812       | ,093      | 2       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,31     | ,688       | ,064      | 2       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,79     | ,579       | ,155      | 3       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,28     | ,743       | ,052      | 2       | 5        |
| B19 | Uluslararası             | 76  | 4,03     | ,748       | ,086      | 2       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,20     | ,812       | ,075      | 1       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,57     | ,756       | ,202      | 3       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,16     | ,794       | ,055      | 1       | 5        |
| B22 | Uluslararası             | 76  | 4,47     | ,702       | ,081      | 3       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,46     | ,623       | ,058      | 3       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,86     | ,363       | ,097      | 4       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,49     | ,645       | ,045      | 3       | 5        |
| B11 | Uluslararası             | 76  | 3,59     | 1,338      | ,154      | 0       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,83     | 1,053      | ,097      | 0       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 3,14     | 1,834      | ,490      | 0       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 3,70     | 1,234      | ,086      | 0       | 5        |
| B15 | Uluslararası             | 76  | 4,21     | 1,075      | ,123      | 0       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,32     | ,717       | ,066      | 2       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,50     | ,855       | ,228      | 2       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,29     | ,873       | ,061      | 0       | 5        |
| B18 | Uluslararası             | 76  | 4,01     | ,774       | ,089      | 1       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,94     | ,931       | ,086      | 0       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,36     | ,842       | ,225      | 2       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,00     | ,873       | ,061      | 0       | 5        |
| B21 | Uluslararası             | 76  | 3,93     | 1,135      | ,130      | 1       | 5        |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,15     | ,976       | ,090      | 1       | 5        |
|     | Uluslararası Temsilcilik | 14  | 4,14     | ,663       | ,177      | 3       | 5        |
|     | Toplam                   | 207 | 4,07     | 1,022      | ,071      | 1       | 5        |

**EK 10. “Denetçinin çalıştığı denetim kuruluşunun türü, TDS’nin bağımsız denetime üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır” Hipotezine İlişkin Olarak Uygulanan Tek Yönlü ANOVA Analizi Tabloları**

|     |               | <b>Kareler Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|------------------------|-----------|-------------------------|----------|-----------------|
| B1  | Gruplar Arası | ,679                   | 2         | ,340                    | ,403     | ,669            |
|     | Grup İçi      | 171,678                | 204       | ,842                    |          |                 |
|     | Toplam        | 172,357                | 206       |                         |          |                 |
| B2  | Gruplar Arası | 5,318                  | 2         | 2,659                   | 3,240    | ,041            |
|     | Grup İçi      | 167,416                | 204       | ,821                    |          |                 |
|     | Toplam        | 172,734                | 206       |                         |          |                 |
| B3  | Gruplar Arası | ,118                   | 2         | ,059                    | ,063     | ,939            |
|     | Grup İçi      | 190,838                | 204       | ,935                    |          |                 |
|     | Toplam        | 190,957                | 206       |                         |          |                 |
| B4  | Gruplar Arası | 6,416                  | 2         | 3,208                   | 3,140    | ,045            |
|     | Grup İçi      | 208,434                | 204       | 1,022                   |          |                 |
|     | Toplam        | 214,850                | 206       |                         |          |                 |
| B5  | Gruplar Arası | 1,357                  | 2         | ,679                    | ,878     | ,417            |
|     | Grup İçi      | 157,638                | 204       | ,773                    |          |                 |
|     | Toplam        | 158,995                | 206       |                         |          |                 |
| B6  | Gruplar Arası | 3,315                  | 2         | 1,658                   | 1,871    | ,157            |
|     | Grup İçi      | 180,685                | 204       | ,886                    |          |                 |
|     | Toplam        | 184,000                | 206       |                         |          |                 |
| B7  | Gruplar Arası | 2,005                  | 2         | 1,002                   | ,892     | ,411            |
|     | Grup İçi      | 229,213                | 204       | 1,124                   |          |                 |
|     | Toplam        | 231,217                | 206       |                         |          |                 |
| B8  | Gruplar Arası | 1,587                  | 2         | ,793                    | ,668     | ,514            |
|     | Grup İçi      | 242,394                | 204       | 1,188                   |          |                 |
|     | Toplam        | 243,981                | 206       |                         |          |                 |
| B9  | Gruplar Arası | 1,675                  | 2         | ,837                    | ,809     | ,447            |
|     | Grup İçi      | 211,205                | 204       | 1,035                   |          |                 |
|     | Toplam        | 212,879                | 206       |                         |          |                 |
| B17 | Gruplar Arası | 7,989                  | 2         | 3,994                   | 3,856    | ,023            |
|     | Grup İçi      | 211,315                | 204       | 1,036                   |          |                 |
|     | Toplam        | 219,304                | 206       |                         |          |                 |
| B23 | Gruplar Arası | 3,685                  | 2         | 1,842                   | 2,275    | ,105            |
|     | Grup İçi      | 165,185                | 204       | ,810                    |          |                 |
|     | Toplam        | 168,870                | 206       |                         |          |                 |
| B12 | Gruplar Arası | 6,053                  | 2         | 3,026                   | 3,355    | ,037            |
|     | Grup İçi      | 184,015                | 204       | ,902                    |          |                 |
|     | Toplam        | 190,068                | 206       |                         |          |                 |
| B20 | Gruplar Arası | 2,109                  | 2         | 1,054                   | 1,448    | ,237            |
|     | Grup İçi      | 148,539                | 204       | ,728                    |          |                 |
|     | Toplam        | 150,647                | 206       |                         |          |                 |
| B13 | Gruplar Arası | 2,592                  | 2         | 1,296                   | 1,448    | ,238            |
|     | Grup İçi      | 182,625                | 204       | ,895                    |          |                 |
|     | Toplam        | 185,217                | 206       |                         |          |                 |
| B14 | Gruplar Arası | ,085                   | 2         | ,043                    | ,042     | ,959            |
|     | Grup İçi      | 206,272                | 204       | 1,011                   |          |                 |
|     | Toplam        | 206,357                | 206       |                         |          |                 |
| B16 | Gruplar Arası | 10,667                 | 2         | 5,333                   | 5,044    | ,007            |
|     | Grup İçi      | 215,720                | 204       | 1,057                   |          |                 |
|     | Toplam        | 226,386                | 206       |                         |          |                 |
| B10 | Gruplar Arası | 5,061                  | 2         | 2,530                   | 4,749    | ,010            |
|     | Grup İçi      | 108,688                | 204       | ,533                    |          |                 |
|     | Toplam        | 113,749                | 206       |                         |          |                 |

|     |               | <b>Kareler Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|------------------------|-----------|-------------------------|----------|-----------------|
| B19 | Gruplar Arası | 3,885                  | 2         | 1,942                   | 3,148    | ,045            |
|     | Grup İçi      | 125,855                | 204       | ,617                    |          |                 |
|     | Toplam        | 129,739                | 206       |                         |          |                 |
| B22 | Gruplar Arası | 2,001                  | 2         | 1,000                   | 2,437    | ,090            |
|     | Grup İçi      | 83,739                 | 204       | ,410                    |          |                 |
|     | Toplam        | 85,739                 | 206       |                         |          |                 |
| B11 | Gruplar Arası | 7,175                  | 2         | 3,588                   | 2,387    | ,094            |
|     | Grup İçi      | 306,651                | 204       | 1,503                   |          |                 |
|     | Toplam        | 313,826                | 206       |                         |          |                 |
| B15 | Gruplar Arası | 1,234                  | 2         | ,617                    | ,808     | ,447            |
|     | Grup İçi      | 155,790                | 204       | ,764                    |          |                 |
|     | Toplam        | 157,024                | 206       |                         |          |                 |
| B18 | Gruplar Arası | 2,213                  | 2         | 1,106                   | 1,458    | ,235            |
|     | Grup İçi      | 154,782                | 204       | ,759                    |          |                 |
|     | Toplam        | 156,995                | 206       |                         |          |                 |
| B21 | Gruplar Arası | 2,138                  | 2         | 1,069                   | 1,024    | ,361            |
|     | Grup İçi      | 212,915                | 204       | 1,044                   |          |                 |
|     | Toplam        | 215,053                | 206       |                         |          |                 |

**EK 11. C Grubu, 6102 Sayılı TTK ile Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetime Etkisi Tanımlayıcı İstatistikleri**

|     | N   | Minimum | Maksimum | Ortalama | Std. Sapma |
|-----|-----|---------|----------|----------|------------|
| C1  | 207 | 0       | 5        | 3,83     | 1,042      |
| C2  | 207 | 0       | 5        | 4,01     | ,975       |
| C3  | 207 | 0       | 5        | 3,63     | 1,048      |
| C4  | 207 | 0       | 5        | 3,85     | ,953       |
| C5  | 207 | 0       | 5        | 3,94     | 1,022      |
| C6  | 207 | 0       | 5        | 3,86     | 1,036      |
| C7  | 207 | 0       | 5        | 3,83     | ,953       |
| C8  | 207 | 0       | 5        | 3,76     | 1,061      |
| C9  | 207 | 0       | 5        | 3,69     | 1,058      |
| C10 | 207 | 0       | 5        | 3,89     | ,989       |
| C11 | 207 | 0       | 5        | 3,99     | ,862       |
| C12 | 207 | 0       | 5        | 3,90     | ,963       |
| C13 | 207 | 0       | 5        | 3,71     | 1,120      |
| C14 | 207 | 0       | 5        | 3,91     | ,928       |
| C15 | 207 | 0       | 5        | 3,87     | 1,049      |
| C16 | 207 | 0       | 5        | 3,80     | 1,026      |
| C17 | 207 | 0       | 5        | 3,92     | ,962       |
| C18 | 207 | 0       | 5        | 3,96     | 1,030      |
| C19 | 207 | 0       | 5        | 3,95     | 1,039      |
| C20 | 207 | 0       | 5        | 3,91     | 1,025      |
| C21 | 207 | 0       | 5        | 3,94     | 1,089      |
| C22 | 207 | 0       | 5        | 4,13     | ,954       |
| C23 | 207 | 0       | 5        | 4,13     | ,974       |
| C24 | 207 | 1       | 5        | 4,25     | ,845       |
| C25 | 207 | 0       | 5        | 4,05     | 1,006      |
| C26 | 207 | 0       | 5        | 3,88     | 1,010      |
| C27 | 207 | 0       | 5        | 4,05     | ,885       |
| C28 | 207 | 0       | 5        | 4,07     | ,960       |
| C29 | 207 | 0       | 5        | 4,00     | 1,007      |
| C30 | 207 | 0       | 5        | 4,01     | ,911       |
| C31 | 207 | 0       | 5        | 4,01     | 1,000      |
| C32 | 207 | 0       | 5        | 3,96     | 1,053      |
| C33 | 207 | 0       | 5        | 4,05     | ,925       |
| C34 | 207 | 0       | 5        | 3,99     | ,985       |
| C35 | 207 | 0       | 5        | 4,08     | ,962       |
| C36 | 207 | 0       | 5        | 4,08     | ,858       |
| C37 | 207 | 0       | 5        | 3,84     | 1,070      |
| C38 | 207 | 0       | 5        | 4,00     | 1,045      |
| C39 | 207 | 0       | 5        | 3,97     | ,883       |
| C40 | 207 | 0       | 5        | 4,08     | ,939       |
| C41 | 207 | 0       | 5        | 3,73     | 1,116      |
| C42 | 207 | 0       | 5        | 3,41     | 1,199      |
| C43 | 207 | 0       | 5        | 3,45     | 1,237      |
| C44 | 207 | 0       | 5        | 3,78     | 1,114      |
| C45 | 207 | 0       | 5        | 3,95     | 1,101      |
| C46 | 207 | 0       | 5        | 3,43     | 1,244      |
| C47 | 207 | 0       | 5        | 4,13     | 1,032      |
| C48 | 207 | 0       | 5        | 4,24     | ,817       |
| C49 | 207 | 0       | 5        | 4,34     | ,796       |
| C50 | 207 | 0       | 5        | 4,22     | ,810       |

**EK 12. C Grubu 6102 Sayılı TTK Tek Grup Ortalaması t-testi Sonuçları**

|     | Test Değer = 3 |     |                    |
|-----|----------------|-----|--------------------|
|     | t              | sd  | P-değeri (2-yanlı) |
| C1  | 11,404         | 206 | ,000               |
| C2  | 14,893         | 206 | ,000               |
| C3  | 8,620          | 206 | ,000               |
| C4  | 12,765         | 206 | ,000               |
| C5  | 13,257         | 206 | ,000               |
| C6  | 11,946         | 206 | ,000               |
| C7  | 12,545         | 206 | ,000               |
| C8  | 10,284         | 206 | ,000               |
| C9  | 9,329          | 206 | ,000               |
| C10 | 12,996         | 206 | ,000               |
| C11 | 16,455         | 206 | ,000               |
| C12 | 13,431         | 206 | ,000               |
| C13 | 9,189          | 206 | ,000               |
| C14 | 14,087         | 206 | ,000               |
| C15 | 11,991         | 206 | ,000               |
| C16 | 11,245         | 206 | ,000               |
| C17 | 13,795         | 206 | ,000               |
| C18 | 13,359         | 206 | ,000               |
| C19 | 13,111         | 206 | ,000               |
| C20 | 12,816         | 206 | ,000               |
| C21 | 12,385         | 206 | ,000               |
| C22 | 17,049         | 206 | ,000               |
| C23 | 16,696         | 206 | ,000               |
| C24 | 21,315         | 206 | ,000               |
| C25 | 15,064         | 206 | ,000               |
| C26 | 12,529         | 206 | ,000               |
| C27 | 17,033         | 206 | ,000               |
| C28 | 16,070         | 206 | ,000               |
| C29 | 14,215         | 206 | ,000               |
| C30 | 16,022         | 206 | ,000               |
| C31 | 14,527         | 206 | ,000               |
| C32 | 13,064         | 206 | ,000               |
| C33 | 16,373         | 206 | ,000               |
| C34 | 14,461         | 206 | ,000               |
| C35 | 16,107         | 206 | ,000               |
| C36 | 18,149         | 206 | ,000               |
| C37 | 11,305         | 206 | ,000               |
| C38 | 13,700         | 206 | ,000               |
| C39 | 15,736         | 206 | ,000               |
| C40 | 16,582         | 206 | ,000               |
| C41 | 9,470          | 206 | ,000               |
| C42 | 4,871          | 206 | ,000               |
| C43 | 5,281          | 206 | ,000               |
| C44 | 10,043         | 206 | ,000               |
| C45 | 12,441         | 206 | ,000               |
| C46 | 4,973          | 206 | ,000               |
| C47 | 15,757         | 206 | ,000               |
| C48 | 21,787         | 206 | ,000               |
| C49 | 24,263         | 206 | ,000               |
| C50 | 21,619         | 206 | ,000               |

**EK 13. Farklı Eğitim Düzeyindeki Denetçileri Bazına C Grubu Soruları için Tanımlayıcı İstatistikler**

|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|
| C25 | Lisans        | 143 | 4,03     | 1,003      | ,084      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | 1,039      | ,134      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,05     | 1,006      | ,070      |
| C26 | Lisans        | 143 | 3,77     | 1,026      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,10     | ,951       | ,123      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 3,88     | 1,010      | ,070      |
| C27 | Lisans        | 143 | 4,01     | ,931       | ,078      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,10     | ,775       | ,100      |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 4,05     | ,885       | ,062      |
| C28 | Lisans        | 143 | 4,06     | ,994       | ,083      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | ,880       | ,114      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | 1,000      | ,500      |
|     | Toplam        | 207 | 4,07     | ,960       | ,067      |
| C29 | Lisans        | 143 | 3,97     | 1,031      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,03     | ,974       | ,126      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,00     | 1,007      | ,070      |
| C30 | Lisans        | 143 | 3,99     | ,986       | ,082      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,08     | ,720       | ,093      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 4,01     | ,911       | ,063      |
| C31 | Lisans        | 143 | 3,97     | 1,074      | ,090      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | ,821       | ,106      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,01     | 1,000      | ,070      |
| C32 | Lisans        | 143 | 3,93     | 1,136      | ,095      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,00     | ,844       | ,109      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,96     | 1,053      | ,073      |
| C33 | Lisans        | 143 | 4,01     | ,960       | ,080      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,13     | ,853       | ,110      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,05     | ,925       | ,064      |
| C34 | Lisans        | 143 | 3,97     | 1,044      | ,087      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,02     | ,854       | ,110      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 3,99     | ,985       | ,068      |
| C35 | Lisans        | 143 | 4,09     | 1,027      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,03     | ,802       | ,104      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 4,08     | ,962       | ,067      |
| C36 | Lisans        | 143 | 4,04     | ,895       | ,075      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,13     | ,769       | ,099      |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 4,08     | ,858       | ,060      |
| C1  | Lisans        | 143 | 3,83     | 1,083      | ,091      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,80     | ,953       | ,123      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,83     | 1,042      | ,072      |



|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|
| C2  | Lisans        | 143 | 4,01     | 1,017      | ,085      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,98     | ,892       | ,115      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,01     | ,975       | ,068      |
| C3  | Lisans        | 143 | 3,59     | 1,108      | ,093      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,72     | ,846       | ,109      |
|     | Doktora       | 4   | 3,50     | 1,732      | ,866      |
|     | Toplam        | 207 | 3,63     | 1,048      | ,073      |
| C4  | Lisans        | 143 | 3,83     | 1,009      | ,084      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,87     | ,833       | ,108      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 3,85     | ,953       | ,066      |
| C5  | Lisans        | 143 | 3,95     | 1,023      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,93     | 1,023      | ,132      |
|     | Doktora       | 4   | 3,75     | 1,258      | ,629      |
|     | Toplam        | 207 | 3,94     | 1,022      | ,071      |
| C7  | Lisans        | 143 | 3,80     | ,914       | ,076      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,85     | 1,055      | ,136      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 3,83     | ,953       | ,066      |
| C8  | Lisans        | 143 | 3,69     | 1,044      | ,087      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,90     | 1,115      | ,144      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 3,76     | 1,061      | ,074      |
| C9  | Lisans        | 143 | 3,66     | 1,087      | ,091      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,72     | 1,010      | ,130      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,69     | 1,058      | ,074      |
| C10 | Lisans        | 143 | 3,85     | 1,027      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,95     | ,910       | ,117      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 3,89     | ,989       | ,069      |
| C11 | Lisans        | 143 | 3,97     | ,883       | ,074      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,03     | ,823       | ,106      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,99     | ,862       | ,060      |
| C12 | Lisans        | 143 | 3,83     | 1,030      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | ,778       | ,100      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,90     | ,963       | ,067      |
| C13 | Lisans        | 143 | 3,62     | 1,174      | ,098      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,90     | ,969       | ,125      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,71     | 1,120      | ,078      |
| C14 | Lisans        | 143 | 3,85     | ,952       | ,080      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,03     | ,863       | ,111      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,91     | ,928       | ,064      |
| C15 | Lisans        | 143 | 3,79     | 1,119      | ,094      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | ,861       | ,111      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,87     | 1,049      | ,073      |
| C16 | Lisans        | 143 | 3,82     | 1,066      | ,089      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,77     | ,945       | ,122      |
|     | Doktora       | 4   | 3,75     | ,957       | ,479      |

|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|
|     | Toplam        | 207 | 3,80     | 1,026      | ,071      |
| C17 | Lisans        | 143 | 3,88     | 1,038      | ,087      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,02     | ,770       | ,099      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,92     | ,962       | ,067      |
| C18 | Lisans        | 143 | 3,90     | 1,092      | ,091      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,08     | ,869       | ,112      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,96     | 1,030      | ,072      |
| C19 | Lisans        | 143 | 3,88     | 1,071      | ,090      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,08     | ,962       | ,124      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,95     | 1,039      | ,072      |
| C20 | Lisans        | 143 | 3,87     | 1,029      | ,086      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,00     | 1,042      | ,134      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 3,91     | 1,025      | ,071      |
| C21 | Lisans        | 143 | 3,89     | 1,095      | ,092      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,02     | 1,081      | ,140      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | 1,000      | ,500      |
|     | Toplam        | 207 | 3,94     | 1,089      | ,076      |
| C22 | Lisans        | 143 | 4,02     | ,996       | ,083      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,35     | ,820       | ,106      |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 4,13     | ,954       | ,066      |
| C6  | Lisans        | 143 | 3,80     | 1,078      | ,090      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,00     | ,939       | ,121      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,86     | 1,036      | ,072      |
| C23 | Lisans        | 143 | 4,06     | 1,047      | ,088      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,32     | ,748       | ,097      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | 1,155      | ,577      |
|     | Toplam        | 207 | 4,13     | ,974       | ,068      |
| C37 | Lisans        | 143 | 3,73     | 1,087      | ,091      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | 1,006      | ,130      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,84     | 1,070      | ,074      |
| C38 | Lisans        | 143 | 3,94     | 1,115      | ,093      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,10     | ,877       | ,113      |
|     | Doktora       | 4   | 4,50     | ,577       | ,289      |
|     | Toplam        | 207 | 4,00     | 1,045      | ,073      |
| C39 | Lisans        | 143 | 3,95     | ,914       | ,076      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,98     | ,833       | ,108      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 3,97     | ,883       | ,061      |
| C40 | Lisans        | 143 | 4,08     | ,989       | ,083      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,07     | ,821       | ,106      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 4,08     | ,939       | ,065      |
| C43 | Lisans        | 143 | 3,46     | 1,255      | ,105      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,53     | 1,112      | ,144      |
|     | Doktora       | 4   | 2,00     | 1,826      | ,913      |
|     | Toplam        | 207 | 3,45     | 1,237      | ,086      |
| C44 | Lisans        | 143 | 3,69     | 1,171      | ,098      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,10     | ,706       | ,091      |

|     |               | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------|-----|----------|------------|-----------|
|     | Doktora       | 4   | 2,25     | 2,217      | 1,109     |
|     | Toplam        | 207 | 3,78     | 1,114      | ,077      |
| C24 | Lisans        | 143 | 4,20     | ,835       | ,070      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,37     | ,863       | ,111      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 4,25     | ,845       | ,059      |
|     |               |     |          |            |           |
| C45 | Lisans        | 143 | 3,83     | 1,169      | ,098      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,23     | ,890       | ,115      |
|     | Doktora       | 4   | 4,00     | ,816       | ,408      |
|     | Toplam        | 207 | 3,95     | 1,101      | ,076      |
| C48 | Lisans        | 143 | 4,19     | ,855       | ,072      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,30     | ,720       | ,093      |
|     | Doktora       | 4   | 5,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam        | 207 | 4,24     | ,817       | ,057      |
| C49 | Lisans        | 143 | 4,33     | ,812       | ,068      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,35     | ,777       | ,100      |
|     | Doktora       | 4   | 4,75     | ,500       | ,250      |
|     | Toplam        | 207 | 4,34     | ,796       | ,055      |
| C50 | Lisans        | 143 | 4,17     | ,825       | ,069      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,27     | ,778       | ,100      |
|     | Doktora       | 4   | 5,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam        | 207 | 4,22     | ,810       | ,056      |
| C41 | Lisans        | 143 | 3,73     | 1,107      | ,093      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,73     | 1,133      | ,146      |
|     | Doktora       | 4   | 3,75     | 1,500      | ,750      |
|     | Toplam        | 207 | 3,73     | 1,116      | ,078      |
| C42 | Lisans        | 143 | 3,41     | 1,146      | ,096      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,45     | 1,281      | ,165      |
|     | Doktora       | 4   | 2,75     | 1,893      | ,946      |
|     | Toplam        | 207 | 3,41     | 1,199      | ,083      |
| C46 | Lisans        | 143 | 3,31     | 1,269      | ,106      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 3,65     | 1,162      | ,150      |
|     | Doktora       | 4   | 4,25     | ,957       | ,479      |
|     | Toplam        | 207 | 3,43     | 1,244      | ,086      |
| C47 | Lisans        | 143 | 4,09     | 1,013      | ,085      |
|     | Yüksek lisans | 60  | 4,27     | ,954       | ,123      |
|     | Doktora       | 4   | 3,50     | 2,380      | 1,190     |
|     | Toplam        | 207 | 4,13     | 1,032      | ,072      |

**EK 14. 6102 Sayılı TTK İle Kurumsal Yönetim İlişkilerinin Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkisinin Farklı Eğitim Seviyesindeki Denetçiler Tarafından Algılanmasında Fark Analizi İçin ANOVA**

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| C25 | Gruplar Arası | ,857            | 2   | ,428             | ,421  | ,657     |
|     | Grup İçi      | 207,559         | 204 | 1,017            |       |          |
|     | Toplam        | 208,415         | 206 |                  |       |          |
| C26 | Gruplar Arası | 6,196           | 2   | 3,098            | 3,101 | ,047     |
|     | Grup İçi      | 203,785         | 204 | ,999             |       |          |
|     | Toplam        | 209,981         | 206 |                  |       |          |
| C27 | Gruplar Arası | 2,374           | 2   | 1,187            | 1,522 | ,221     |
|     | Grup İçi      | 159,143         | 204 | ,780             |       |          |
|     | Toplam        | 161,517         | 206 |                  |       |          |
| C28 | Gruplar Arası | ,746            | 2   | ,373             | ,402  | ,669     |
|     | Grup İçi      | 189,167         | 204 | ,927             |       |          |
|     | Toplam        | 189,913         | 206 |                  |       |          |
| C29 | Gruplar Arası | 1,237           | 2   | ,618             | ,607  | ,546     |
|     | Grup İçi      | 207,759         | 204 | 1,018            |       |          |
|     | Toplam        | 208,995         | 206 |                  |       |          |
| C30 | Gruplar Arası | ,401            | 2   | ,201             | ,240  | ,787     |
|     | Grup İçi      | 170,555         | 204 | ,836             |       |          |
|     | Toplam        | 170,957         | 206 |                  |       |          |
| C31 | Gruplar Arası | 1,359           | 2   | ,680             | ,678  | ,509     |
|     | Grup İçi      | 204,621         | 204 | 1,003            |       |          |
|     | Toplam        | 205,981         | 206 |                  |       |          |
| C32 | Gruplar Arası | ,558            | 2   | ,279             | ,250  | ,779     |
|     | Grup İçi      | 228,051         | 204 | 1,118            |       |          |
|     | Toplam        | 228,609         | 206 |                  |       |          |
| C33 | Gruplar Arası | 1,489           | 2   | ,745             | ,868  | ,421     |
|     | Grup İçi      | 174,926         | 204 | ,857             |       |          |
|     | Toplam        | 176,415         | 206 |                  |       |          |
| C34 | Gruplar Arası | 1,172           | 2   | ,586             | ,601  | ,549     |
|     | Grup İçi      | 198,809         | 204 | ,975             |       |          |
|     | Toplam        | 199,981         | 206 |                  |       |          |
| C35 | Gruplar Arası | ,262            | 2   | ,131             | ,140  | ,869     |
|     | Grup İçi      | 190,502         | 204 | ,934             |       |          |
|     | Toplam        | 190,763         | 206 |                  |       |          |
| C36 | Gruplar Arası | 2,172           | 2   | 1,086            | 1,483 | ,229     |
|     | Grup İçi      | 149,432         | 204 | ,733             |       |          |
|     | Toplam        | 151,604         | 206 |                  |       |          |
| C1  | Gruplar Arası | ,760            | 2   | ,380             | ,348  | ,707     |
|     | Grup İçi      | 222,979         | 204 | 1,093            |       |          |
|     | Toplam        | 223,739         | 206 |                  |       |          |
| C2  | Gruplar Arası | 1,004           | 2   | ,502             | ,525  | ,592     |
|     | Grup İçi      | 194,976         | 204 | ,956             |       |          |
|     | Toplam        | 195,981         | 206 |                  |       |          |
| C3  | Gruplar Arası | ,699            | 2   | ,349             | ,316  | ,730     |
|     | Grup İçi      | 225,659         | 204 | 1,106            |       |          |
|     | Toplam        | 226,357         | 206 |                  |       |          |
| C4  | Gruplar Arası | ,740            | 2   | ,370             | ,405  | ,667     |
|     | Grup İçi      | 186,313         | 204 | ,913             |       |          |
|     | Toplam        | 187,053         | 206 |                  |       |          |
| C5  | Gruplar Arası | ,164            | 2   | ,082             | ,078  | ,925     |
|     | Grup İçi      | 215,141         | 204 | 1,055            |       |          |
|     | Toplam        | 215,304         | 206 |                  |       |          |
| C7  | Gruplar Arası | 1,915           | 2   | ,957             | 1,055 | ,350     |

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
|     | Grup İçi      | 185,167         | 204 | ,908             |       |          |
|     | Toplam        | 187,082         | 206 |                  |       |          |
| C8  | Gruplar Arası | 2,934           | 2   | 1,467            | 1,307 | ,273     |
|     | Grup İçi      | 228,989         | 204 | 1,122            |       |          |
|     | Toplam        | 231,923         | 206 |                  |       |          |
| C9  | Gruplar Arası | ,518            | 2   | ,259             | ,230  | ,795     |
|     | Grup İçi      | 230,071         | 204 | 1,128            |       |          |
|     | Toplam        | 230,589         | 206 |                  |       |          |
| C10 | Gruplar Arası | 1,896           | 2   | ,948             | ,968  | ,382     |
|     | Grup İçi      | 199,766         | 204 | ,979             |       |          |
|     | Toplam        | 201,662         | 206 |                  |       |          |
| C11 | Gruplar Arası | ,198            | 2   | ,099             | ,132  | ,876     |
|     | Grup İçi      | 152,759         | 204 | ,749             |       |          |
|     | Toplam        | 152,957         | 206 |                  |       |          |
| C12 | Gruplar Arası | 2,507           | 2   | 1,253            | 1,357 | ,260     |
|     | Grup İçi      | 188,363         | 204 | ,923             |       |          |
|     | Toplam        | 190,870         | 206 |                  |       |          |
| C13 | Gruplar Arası | 4,425           | 2   | 2,213            | 1,779 | ,171     |
|     | Grup İçi      | 253,758         | 204 | 1,244            |       |          |
|     | Toplam        | 258,184         | 206 |                  |       |          |
| C14 | Gruplar Arası | 1,957           | 2   | ,979             | 1,139 | ,322     |
|     | Grup İçi      | 175,299         | 204 | ,859             |       |          |
|     | Toplam        | 177,256         | 206 |                  |       |          |
| C15 | Gruplar Arası | 3,295           | 2   | 1,647            | 1,504 | ,225     |
|     | Grup İçi      | 223,440         | 204 | 1,095            |       |          |
|     | Toplam        | 226,734         | 206 |                  |       |          |
| C16 | Gruplar Arası | ,123            | 2   | ,062             | ,058  | ,944     |
|     | Grup İçi      | 216,756         | 204 | 1,063            |       |          |
|     | Toplam        | 216,879         | 206 |                  |       |          |
| C17 | Gruplar Arası | ,801            | 2   | ,400             | ,430  | ,651     |
|     | Grup İçi      | 189,962         | 204 | ,931             |       |          |
|     | Toplam        | 190,763         | 206 |                  |       |          |
| C18 | Gruplar Arası | 1,849           | 2   | ,924             | ,870  | ,421     |
|     | Grup İçi      | 216,760         | 204 | 1,063            |       |          |
|     | Toplam        | 218,609         | 206 |                  |       |          |
| C19 | Gruplar Arası | 2,103           | 2   | 1,052            | ,974  | ,379     |
|     | Grup İçi      | 220,312         | 204 | 1,080            |       |          |
|     | Toplam        | 222,415         | 206 |                  |       |          |
| C20 | Gruplar Arası | 1,209           | 2   | ,605             | ,573  | ,565     |
|     | Grup İçi      | 215,226         | 204 | 1,055            |       |          |
|     | Toplam        | 216,435         | 206 |                  |       |          |
| C21 | Gruplar Arası | 1,990           | 2   | ,995             | ,838  | ,434     |
|     | Grup İçi      | 242,193         | 204 | 1,187            |       |          |
|     | Toplam        | 244,184         | 206 |                  |       |          |
| C22 | Gruplar Arası | 6,141           | 2   | 3,071            | 3,454 | ,033     |
|     | Grup İçi      | 181,337         | 204 | ,889             |       |          |
|     | Toplam        | 187,478         | 206 |                  |       |          |
| C6  | Gruplar Arası | 1,818           | 2   | ,909             | ,846  | ,430     |
|     | Grup İçi      | 219,119         | 204 | 1,074            |       |          |
|     | Toplam        | 220,937         | 206 |                  |       |          |
| C23 | Gruplar Arası | 2,942           | 2   | 1,471            | 1,559 | ,213     |
|     | Grup İçi      | 192,536         | 204 | ,944             |       |          |
|     | Toplam        | 195,478         | 206 |                  |       |          |
| C37 | Gruplar Arası | 5,354           | 2   | 2,677            | 2,370 | ,096     |
|     | Grup İçi      | 230,385         | 204 | 1,129            |       |          |

|     |               | <b>Kareler Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|------------------------|-----------|-------------------------|----------|-----------------|
|     | Toplam        | 235,739                | 206       |                         |          |                 |
| C38 | Gruplar Arası | 2,162                  | 2         | 1,081                   | ,989     | ,374            |
|     | Grup İçi      | 222,834                | 204       | 1,092                   |          |                 |
|     | Toplam        | 224,995                | 206       |                         |          |                 |
| C39 | Gruplar Arası | ,373                   | 2         | ,186                    | ,237     | ,789            |
|     | Grup İçi      | 160,391                | 204       | ,786                    |          |                 |
|     | Toplam        | 160,763                | 206       |                         |          |                 |
| C40 | Gruplar Arası | ,128                   | 2         | ,064                    | ,072     | ,931            |
|     | Grup İçi      | 181,476                | 204       | ,890                    |          |                 |
|     | Toplam        | 181,604                | 206       |                         |          |                 |
| C43 | Gruplar Arası | 8,842                  | 2         | 4,421                   | 2,943    | ,055            |
|     | Grup İçi      | 306,472                | 204       | 1,502                   |          |                 |
|     | Toplam        | 315,314                | 206       |                         |          |                 |
| C44 | Gruplar Arası | 16,789                 | 2         | 8,394                   | 7,165    | ,001            |
|     | Grup İçi      | 238,989                | 204       | 1,172                   |          |                 |
|     | Toplam        | 255,778                | 206       |                         |          |                 |
| C24 | Gruplar Arası | 1,135                  | 2         | ,567                    | ,794     | ,453            |
|     | Grup İçi      | 145,802                | 204       | ,715                    |          |                 |
|     | Toplam        | 146,937                | 206       |                         |          |                 |
| C45 | Gruplar Arası | 6,812                  | 2         | 3,406                   | 2,863    | ,059            |
|     | Grup İçi      | 242,705                | 204       | 1,190                   |          |                 |
|     | Toplam        | 249,517                | 206       |                         |          |                 |
| C48 | Gruplar Arası | 2,899                  | 2         | 1,449                   | 2,198    | ,114            |
|     | Grup İçi      | 134,502                | 204       | ,659                    |          |                 |
|     | Toplam        | 137,401                | 206       |                         |          |                 |
| C49 | Gruplar Arası | ,695                   | 2         | ,347                    | ,545     | ,580            |
|     | Grup İçi      | 129,952                | 204       | ,637                    |          |                 |
|     | Toplam        | 130,647                | 206       |                         |          |                 |
| C50 | Gruplar Arası | 2,855                  | 2         | 1,427                   | 2,200    | ,113            |
|     | Grup İçi      | 132,363                | 204       | ,649                    |          |                 |
|     | Toplam        | 135,217                | 206       |                         |          |                 |
| C41 | Gruplar Arası | ,001                   | 2         | ,001                    | ,000     | 1,000           |
|     | Grup İçi      | 256,385                | 204       | 1,257                   |          |                 |
|     | Toplam        | 256,386                | 206       |                         |          |                 |
| C42 | Gruplar Arası | 1,838                  | 2         | ,919                    | ,637     | ,530            |
|     | Grup İçi      | 294,076                | 204       | 1,442                   |          |                 |
|     | Toplam        | 295,913                | 206       |                         |          |                 |
| C46 | Gruplar Arası | 7,495                  | 2         | 3,748                   | 2,456    | ,088            |
|     | Grup İçi      | 311,239                | 204       | 1,526                   |          |                 |
|     | Toplam        | 318,734                | 206       |                         |          |                 |
| C47 | Gruplar Arası | 2,927                  | 2         | 1,463                   | 1,379    | ,254            |
|     | Grup İçi      | 216,552                | 204       | 1,062                   |          |                 |
|     | Toplam        | 219,478                | 206       |                         |          |                 |

**EK 15. Farklı Unvanlardaki Denetçiler Bazında C Grubu Sorularının Tanımlayıcı İstatistikleri**

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
| C25 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,27     | 1,039      | ,181      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,07     | ,458       | ,118      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,77     | 1,572      | ,335      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,05     | ,926       | ,104      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,02     | ,933       | ,126      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,05     | 1,006      | ,070      |
| C26 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | ,914       | ,159      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | ,655       | ,169      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,18     | 1,593      | ,340      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,96     | ,987       | ,110      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,87     | ,795       | ,107      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,88     | 1,010      | ,070      |
| C27 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,21     | ,650       | ,113      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,640       | ,165      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,73     | 1,316      | ,281      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,04     | ,920       | ,103      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,05     | ,803       | ,108      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,05     | ,885       | ,062      |
| C28 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,27     | ,719       | ,125      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,640       | ,165      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,64     | 1,364      | ,291      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,05     | 1,030      | ,115      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,15     | ,826       | ,111      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 4,07     | ,960       | ,067      |
| C29 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | ,805       | ,140      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,834       | ,215      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,68     | 1,393      | ,297      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,06     | ,998       | ,112      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,91     | 1,005      | ,136      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,00     | 1,007      | ,070      |
| C30 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,24     | ,751       | ,131      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,20     | ,561       | ,145      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,73     | 1,316      | ,281      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,00     | ,928       | ,104      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,98     | ,850       | ,115      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,01     | ,911       | ,063      |
| C31 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,12     | ,857       | ,149      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | 1,363      | ,352      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,77     | 1,378      | ,294      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,00     | ,928       | ,104      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,04     | ,922       | ,124      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,01     | 1,000      | ,070      |
| C32 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,12     | ,781       | ,136      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | 1,246      | ,322      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,41     | 1,736      | ,370      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,95     | ,953       | ,107      |

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,05     | ,891       | ,120      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,96     | 1,053      | ,073      |
| C33 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,30     | ,637       | ,111      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,990       | ,256      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,50     | 1,535      | ,327      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,10     | ,836       | ,093      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,02     | ,805       | ,109      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,05     | ,925       | ,064      |
| C34 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,12     | ,740       | ,129      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | 1,363      | ,352      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,82     | 1,402      | ,299      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,91     | ,970       | ,108      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,09     | ,845       | ,114      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,99     | ,985       | ,068      |
| C35 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,30     | ,770       | ,134      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,27     | ,799       | ,206      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,73     | 1,518      | ,324      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,08     | ,911       | ,102      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,05     | ,891       | ,120      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,08     | ,962       | ,067      |
| C36 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,27     | ,574       | ,100      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,33     | ,617       | ,159      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,73     | 1,279      | ,273      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,03     | ,900       | ,101      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,11     | ,762       | ,103      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,08     | ,858       | ,060      |
| C1  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,76     | 1,091      | ,190      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,07     | 1,033      | ,267      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,50     | 1,406      | ,300      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,94     | ,998       | ,112      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,75     | ,907       | ,122      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,83     | 1,042      | ,072      |
| C2  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,30     | ,883       | ,154      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,87     | 1,060      | ,274      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,77     | 1,412      | ,301      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,96     | ,961       | ,107      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,02     | ,805       | ,109      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,01     | ,975       | ,068      |
| C3  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,73     | ,977       | ,170      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,47     | 1,356      | ,350      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,05     | 1,327      | ,283      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,73     | ,900       | ,101      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,75     | ,985       | ,133      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 2,50     | 2,121      | 1,500     |
|     | Toplam              | 207 | 3,63     | 1,048      | ,073      |
| C4  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,88     | ,820       | ,143      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,87     | ,990       | ,256      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,50     | 1,225      | ,261      |



|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
|     | Denetçi             | 80  | 3,89     | 1,019      | ,114      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,89     | ,809       | ,109      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,85     | ,953       | ,066      |
| C5  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,21     | ,781       | ,136      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,834       | ,215      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,68     | 1,287      | ,274      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,91     | 1,070      | ,120      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,91     | ,986       | ,133      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 3,94     | 1,022      | ,071      |
| C7  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,97     | ,883       | ,154      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | ,926       | ,239      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,45     | 1,224      | ,261      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,95     | ,884       | ,099      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,67     | ,963       | ,130      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,83     | ,953       | ,066      |
| C8  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,94     | ,899       | ,157      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,87     | ,743       | ,192      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,36     | 1,217      | ,259      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,90     | 1,098      | ,123      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,56     | 1,085      | ,146      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,76     | 1,061      | ,074      |
| C9  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,91     | ,947       | ,165      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,67     | ,900       | ,232      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,45     | 1,224      | ,261      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,70     | 1,118      | ,125      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,64     | 1,025      | ,138      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,69     | 1,058      | ,074      |
| C10 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,03     | ,883       | ,154      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | ,756       | ,195      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,59     | 1,333      | ,284      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,88     | 1,060      | ,119      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,93     | ,858       | ,116      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,89     | ,989       | ,069      |
| C11 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | ,723       | ,126      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,20     | ,676       | ,175      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,77     | 1,307      | ,279      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,96     | ,920       | ,103      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,98     | ,680       | ,092      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,99     | ,862       | ,060      |
| C12 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | ,678       | ,118      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | ,845       | ,218      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,68     | 1,211      | ,258      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,83     | 1,123      | ,126      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,96     | ,769       | ,104      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,90     | ,963       | ,067      |
| C13 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,00     | 1,031      | ,179      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,53     | 1,125      | ,291      |

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,32     | 1,393      | ,297      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,75     | 1,217      | ,136      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,71     | ,875       | ,118      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,71     | 1,120      | ,078      |
| C14 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,12     | ,857       | ,149      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,73     | 1,033      | ,267      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,59     | 1,260      | ,269      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,90     | ,936       | ,105      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,98     | ,757       | ,102      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,91     | ,928       | ,064      |
| C15 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,18     | ,635       | ,111      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,60     | 1,352      | ,349      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,45     | 1,262      | ,269      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,96     | 1,163      | ,130      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,82     | ,841       | ,113      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,87     | 1,049      | ,073      |
| C16 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,97     | ,951       | ,166      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,53     | 1,246      | ,322      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,59     | 1,368      | ,292      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,88     | ,986       | ,110      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,78     | ,917       | ,124      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,80     | 1,026      | ,071      |
| C17 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,03     | ,918       | ,160      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,60     | 1,121      | ,289      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,82     | ,958       | ,204      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,95     | 1,078      | ,121      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,96     | ,769       | ,104      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 3,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,92     | ,962       | ,067      |
| C18 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,12     | 1,083      | ,188      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,93     | ,704       | ,182      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,82     | 1,259      | ,268      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,90     | 1,109      | ,124      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,00     | ,861       | ,116      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 3,96     | 1,030      | ,072      |
| C19 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,00     | 1,061      | ,185      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,87     | ,743       | ,192      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,77     | 1,270      | ,271      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,95     | 1,157      | ,129      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,00     | ,816       | ,110      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 3,95     | 1,039      | ,072      |
| C20 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | 1,042      | ,181      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,20     | ,676       | ,175      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,82     | 1,259      | ,268      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,79     | 1,133      | ,127      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,95     | ,826       | ,111      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 3,91     | 1,025      | ,071      |
| C21 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,09     | 1,284      | ,223      |

|        |                     | N    | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|--------|---------------------|------|----------|------------|-----------|
|        | Baş denetçi         | 15   | 4,13     | ,516       | ,133      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,82     | 1,006      | ,215      |
|        | Denetçi             | 80   | 3,85     | 1,233      | ,138      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 3,96     | ,881       | ,119      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
|        | Toplam              | 207  | 3,94     | 1,089      | ,076      |
| C22    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,42     | ,751       | ,131      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 4,20     | ,862       | ,223      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,82     | 1,332      | ,284      |
|        | Denetçi             | 80   | 4,03     | 1,031      | ,115      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 4,20     | ,755       | ,102      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,50     | ,707       | ,500      |
| Toplam | 207                 | 4,13 | ,954     | ,066       |           |
| C6     | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,00     | ,750       | ,131      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 3,80     | 1,207      | ,312      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,45     | 1,371      | ,292      |
|        | Denetçi             | 80   | 3,88     | 1,048      | ,117      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 3,95     | ,970       | ,131      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 3,50     | ,707       | ,500      |
| Toplam | 207                 | 3,86 | 1,036    | ,072       |           |
| C23    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,27     | ,626       | ,109      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 3,93     | 1,335      | ,345      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,77     | 1,602      | ,341      |
|        | Denetçi             | 80   | 4,24     | ,958       | ,107      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 4,09     | ,674       | ,091      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
| Toplam | 207                 | 4,13 | ,974     | ,068       |           |
| C37    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,18     | ,635       | ,111      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 3,87     | 1,246      | ,322      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,27     | 1,453      | ,310      |
|        | Denetçi             | 80   | 3,85     | 1,045      | ,117      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 3,84     | 1,032      | ,139      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
| Toplam | 207                 | 3,84 | 1,070    | ,074       |           |
| C38    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,33     | ,777       | ,135      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 4,07     | 1,223      | ,316      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,36     | 1,706      | ,364      |
|        | Denetçi             | 80   | 3,93     | ,952       | ,106      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 4,11     | ,832       | ,112      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,50     | ,707       | ,500      |
| Toplam | 207                 | 4,00 | 1,045    | ,073       |           |
| C39    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,24     | ,614       | ,107      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 3,87     | 1,246      | ,322      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,50     | 1,336      | ,285      |
|        | Denetçi             | 80   | 3,91     | ,889       | ,099      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 4,09     | ,586       | ,079      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,00     | ,000       | ,000      |
| Toplam | 207                 | 3,97 | ,883     | ,061       |           |
| C40    | Sorumlu baş denetçi | 33   | 4,45     | ,564       | ,098      |
|        | Baş denetçi         | 15   | 4,00     | 1,254      | ,324      |
|        | Kıdemli denetçi     | 22   | 3,91     | 1,306      | ,278      |
|        | Denetçi             | 80   | 4,03     | ,981       | ,110      |
|        | Denetçi yardımcısı  | 55   | 4,04     | ,744       | ,100      |
|        | Denetim müdürü      | 2    | 4,00     | 1,414      | 1,000     |
| Toplam | 207                 | 4,08 | ,939     | ,065       |           |

|     |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
| C43 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,73     | 1,098      | ,191      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,53     | 1,506      | ,389      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 2,77     | 1,343      | ,286      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,55     | 1,221      | ,137      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,45     | 1,136      | ,153      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 2,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 3,45     | 1,237      | ,086      |
| C44 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,97     | ,984       | ,171      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 3,73     | 1,486      | ,384      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,36     | 1,364      | ,291      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,78     | 1,125      | ,126      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,91     | ,867       | ,117      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 2,00     | 1,414      | 1,000     |
|     | Toplam              | 207 | 3,78     | 1,114      | ,077      |
| C24 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,39     | ,788       | ,137      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,20     | ,676       | ,175      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,32     | ,995       | ,212      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,28     | ,856       | ,096      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,11     | ,854       | ,115      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 4,25     | ,845       | ,059      |
| C45 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,70     | 1,357      | ,236      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,00     | 1,309      | ,338      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,09     | 1,151      | ,245      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,93     | 1,111      | ,124      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,05     | ,826       | ,111      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,50     | ,707       | ,500      |
|     | Toplam              | 207 | 3,95     | 1,101      | ,076      |
| C48 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,39     | ,556       | ,097      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,47     | ,516       | ,133      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,23     | ,922       | ,197      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,11     | ,981       | ,110      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,24     | ,693       | ,093      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 5,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 4,24     | ,817       | ,057      |
| C49 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,52     | ,508       | ,088      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,47     | ,516       | ,133      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,36     | ,953       | ,203      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,19     | ,956       | ,107      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,40     | ,655       | ,088      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 5,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 4,34     | ,796       | ,055      |
| C50 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,30     | ,728       | ,127      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,13     | ,743       | ,192      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,14     | 1,320      | ,281      |
|     | Denetçi             | 80  | 4,18     | ,742       | ,083      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 4,25     | ,726       | ,098      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 5,00     | ,000       | ,000      |
|     | Toplam              | 207 | 4,22     | ,810       | ,056      |
| C41 | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,70     | ,883       | ,154      |
|     | Baş denetçi         | 15  | 4,33     | ,724       | ,187      |
|     | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,23     | 1,378      | ,294      |
|     | Denetçi             | 80  | 3,76     | 1,105      | ,124      |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55  | 3,75     | 1,174      | ,158      |
|     | Denetim müdürü      | 2   | 4,00     | 1,414      | 1,000     |

|     |                     | <b>N</b> | <b>Ortalama</b> | <b>Std. Sapma</b> | <b>Std. Hata</b> |
|-----|---------------------|----------|-----------------|-------------------|------------------|
|     | Toplam              | 207      | 3,73            | 1,116             | ,078             |
| C42 | Sorumlu baş denetçi | 33       | 3,15            | 1,326             | ,231             |
|     | Baş denetçi         | 15       | 3,07            | 1,792             | ,463             |
|     | Kıdemli denetçi     | 22       | 3,14            | 1,356             | ,289             |
|     | Denetçi             | 80       | 3,64            | ,984              | ,110             |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55       | 3,42            | 1,134             | ,153             |
|     | Denetim müdürü      | 2        | 3,50            | ,707              | ,500             |
|     | Toplam              | 207      | 3,41            | 1,199             | ,083             |
| C46 | Sorumlu baş denetçi | 33       | 3,42            | 1,226             | ,213             |
|     | Baş denetçi         | 15       | 4,13            | ,915              | ,236             |
|     | Kıdemli denetçi     | 22       | 3,45            | 1,654             | ,353             |
|     | Denetçi             | 80       | 3,50            | 1,212             | ,135             |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55       | 3,11            | 1,133             | ,153             |
|     | Denetim müdürü      | 2        | 4,00            | 1,414             | 1,000            |
|     | Toplam              | 207      | 3,43            | 1,244             | ,086             |
| C47 | Sorumlu baş denetçi | 33       | 4,27            | 1,008             | ,176             |
|     | Baş denetçi         | 15       | 4,67            | ,488              | ,126             |
|     | Kıdemli denetçi     | 22       | 3,86            | 1,320             | ,281             |
|     | Denetçi             | 80       | 4,05            | 1,168             | ,131             |
|     | Denetçi yardımcısı  | 55       | 4,09            | ,752              | ,101             |
|     | Denetim müdürü      | 2        | 5,00            | ,000              | ,000             |
|     | Toplam              | 207      | 4,13            | 1,032             | ,072             |

## EK 16. Farklı Unvanlardaki Denetçiler Bazında C Grubu Soruları İçin ANOVA

|     |               | Kareler<br>Toplamı | sd  | Ortalama<br>Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|--------------------|-----|---------------------|-------|----------|
| C25 | Gruplar Arası | 3,791              | 5   | ,758                | ,745  | ,591     |
|     | Grup İçi      | 204,624            | 201 | 1,018               |       |          |
|     | Toplam        | 208,415            | 206 |                     |       |          |
| C26 | Gruplar Arası | 12,984             | 5   | 2,597               | 2,650 | ,024     |
|     | Grup İçi      | 196,997            | 201 | ,980                |       |          |
|     | Toplam        | 209,981            | 206 |                     |       |          |
| C27 | Gruplar Arası | 3,681              | 5   | ,736                | ,938  | ,458     |
|     | Grup İçi      | 157,836            | 201 | ,785                |       |          |
|     | Toplam        | 161,517            | 206 |                     |       |          |
| C28 | Gruplar Arası | 5,907              | 5   | 1,181               | 1,291 | ,269     |
|     | Grup İçi      | 184,006            | 201 | ,915                |       |          |
|     | Toplam        | 189,913            | 206 |                     |       |          |
| C29 | Gruplar Arası | 4,029              | 5   | ,806                | ,790  | ,558     |
|     | Grup İçi      | 204,966            | 201 | 1,020               |       |          |
|     | Toplam        | 208,995            | 206 |                     |       |          |
| C30 | Gruplar Arası | 4,650              | 5   | ,930                | 1,124 | ,349     |
|     | Grup İçi      | 166,306            | 201 | ,827                |       |          |
|     | Toplam        | 170,957            | 206 |                     |       |          |
| C31 | Gruplar Arası | 2,175              | 5   | ,435                | ,429  | ,828     |
|     | Grup İçi      | 203,806            | 201 | 1,014               |       |          |
|     | Toplam        | 205,981            | 206 |                     |       |          |
| C32 | Gruplar Arası | 8,906              | 5   | 1,781               | 1,630 | ,154     |
|     | Grup İçi      | 219,703            | 201 | 1,093               |       |          |
|     | Toplam        | 228,609            | 206 |                     |       |          |
| C33 | Gruplar Arası | 9,531              | 5   | 1,906               | 2,296 | ,047     |
|     | Grup İçi      | 166,885            | 201 | ,830                |       |          |
|     | Toplam        | 176,415            | 206 |                     |       |          |
| C34 | Gruplar Arası | 2,260              | 5   | ,452                | ,459  | ,806     |
|     | Grup İçi      | 197,721            | 201 | ,984                |       |          |
|     | Toplam        | 199,981            | 206 |                     |       |          |
| C35 | Gruplar Arası | 5,610              | 5   | 1,122               | 1,218 | ,302     |
|     | Grup İçi      | 185,153            | 201 | ,921                |       |          |
|     | Toplam        | 190,763            | 206 |                     |       |          |
| C36 | Gruplar Arası | 5,566              | 5   | 1,113               | 1,532 | ,181     |
|     | Grup İçi      | 146,038            | 201 | ,727                |       |          |
|     | Toplam        | 151,604            | 206 |                     |       |          |
| C1  | Gruplar Arası | 5,621              | 5   | 1,124               | 1,036 | ,398     |
|     | Grup İçi      | 218,118            | 201 | 1,085               |       |          |
|     | Toplam        | 223,739            | 206 |                     |       |          |
| C2  | Gruplar Arası | 5,045              | 5   | 1,009               | 1,062 | ,383     |
|     | Grup İçi      | 190,936            | 201 | ,950                |       |          |
|     | Toplam        | 195,981            | 206 |                     |       |          |
| C3  | Gruplar Arası | 12,238             | 5   | 2,448               | 2,298 | ,047     |
|     | Grup İçi      | 214,120            | 201 | 1,065               |       |          |
|     | Toplam        | 226,357            | 206 |                     |       |          |
| C4  | Gruplar Arası | 2,972              | 5   | ,594                | ,649  | ,663     |
|     | Grup İçi      | 184,081            | 201 | ,916                |       |          |
|     | Toplam        | 187,053            | 206 |                     |       |          |
| C5  | Gruplar Arası | 6,350              | 5   | 1,270               | 1,222 | ,300     |
|     | Grup İçi      | 208,954            | 201 | 1,040               |       |          |
|     | Toplam        | 215,304            | 206 |                     |       |          |
| C7  | Gruplar Arası | 6,749              | 5   | 1,350               | 1,504 | ,190     |
|     | Grup İçi      | 180,333            | 201 | ,897                |       |          |

|     |               | <b>Kareler<br/>Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama<br/>Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|----------------------------|-----------|-----------------------------|----------|-----------------|
|     | Toplam        | 187,082                    | 206       |                             |          |                 |
| C8  | Gruplar Arası | 8,492                      | 5         | 1,698                       | 1,528    | ,183            |
|     | Grup İçi      | 223,430                    | 201       | 1,112                       |          |                 |
|     | Toplam        | 231,923                    | 206       |                             |          |                 |
| C9  | Gruplar Arası | 3,047                      | 5         | ,609                        | ,538     | ,747            |
|     | Grup İçi      | 227,542                    | 201       | 1,132                       |          |                 |
|     | Toplam        | 230,589                    | 206       |                             |          |                 |
| C10 | Gruplar Arası | 2,915                      | 5         | ,583                        | ,590     | ,708            |
|     | Grup İçi      | 198,747                    | 201       | ,989                        |          |                 |
|     | Toplam        | 201,662                    | 206       |                             |          |                 |
| C11 | Gruplar Arası | 2,096                      | 5         | ,419                        | ,559     | ,732            |
|     | Grup İçi      | 150,860                    | 201       | ,751                        |          |                 |
|     | Toplam        | 152,957                    | 206       |                             |          |                 |
| C12 | Gruplar Arası | 3,392                      | 5         | ,678                        | ,727     | ,604            |
|     | Grup İçi      | 187,477                    | 201       | ,933                        |          |                 |
|     | Toplam        | 190,870                    | 206       |                             |          |                 |
| C13 | Gruplar Arası | 6,832                      | 5         | 1,366                       | 1,093    | ,366            |
|     | Grup İçi      | 251,352                    | 201       | 1,251                       |          |                 |
|     | Toplam        | 258,184                    | 206       |                             |          |                 |
| C14 | Gruplar Arası | 4,808                      | 5         | ,962                        | 1,121    | ,351            |
|     | Grup İçi      | 172,448                    | 201       | ,858                        |          |                 |
|     | Toplam        | 177,256                    | 206       |                             |          |                 |
| C15 | Gruplar Arası | 9,201                      | 5         | 1,840                       | 1,700    | ,136            |
|     | Grup İçi      | 217,533                    | 201       | 1,082                       |          |                 |
|     | Toplam        | 226,734                    | 206       |                             |          |                 |
| C16 | Gruplar Arası | 4,726                      | 5         | ,945                        | ,896     | ,485            |
|     | Grup İçi      | 212,153                    | 201       | 1,055                       |          |                 |
|     | Toplam        | 216,879                    | 206       |                             |          |                 |
| C17 | Gruplar Arası | 2,694                      | 5         | ,539                        | ,576     | ,719            |
|     | Grup İçi      | 188,070                    | 201       | ,936                        |          |                 |
|     | Toplam        | 190,763                    | 206       |                             |          |                 |
| C18 | Gruplar Arası | 1,687                      | 5         | ,337                        | ,313     | ,905            |
|     | Grup İçi      | 216,921                    | 201       | 1,079                       |          |                 |
|     | Toplam        | 218,609                    | 206       |                             |          |                 |
| C19 | Gruplar Arası | 1,018                      | 5         | ,204                        | ,185     | ,968            |
|     | Grup İçi      | 221,397                    | 201       | 1,101                       |          |                 |
|     | Toplam        | 222,415                    | 206       |                             |          |                 |
| C20 | Gruplar Arası | 3,811                      | 5         | ,762                        | ,721     | ,609            |
|     | Grup İçi      | 212,624                    | 201       | 1,058                       |          |                 |
|     | Toplam        | 216,435                    | 206       |                             |          |                 |
| C21 | Gruplar Arası | 2,323                      | 5         | ,465                        | ,386     | ,858            |
|     | Grup İçi      | 241,861                    | 201       | 1,203                       |          |                 |
|     | Toplam        | 244,184                    | 206       |                             |          |                 |
| C22 | Gruplar Arası | 6,495                      | 5         | 1,299                       | 1,443    | ,210            |
|     | Grup İçi      | 180,983                    | 201       | ,900                        |          |                 |
|     | Toplam        | 187,478                    | 206       |                             |          |                 |
| C6  | Gruplar Arası | 4,996                      | 5         | ,999                        | ,930     | ,462            |
|     | Grup İçi      | 215,941                    | 201       | 1,074                       |          |                 |
|     | Toplam        | 220,937                    | 206       |                             |          |                 |
| C23 | Gruplar Arası | 5,103                      | 5         | 1,021                       | 1,078    | ,374            |
|     | Grup İçi      | 190,375                    | 201       | ,947                        |          |                 |
|     | Toplam        | 195,478                    | 206       |                             |          |                 |
| C37 | Gruplar Arası | 11,006                     | 5         | 2,201                       | 1,969    | ,085            |
|     | Grup İçi      | 224,733                    | 201       | 1,118                       |          |                 |
|     | Toplam        | 235,739                    | 206       |                             |          |                 |

|     |               | <b>Kareler<br/>Toplamı</b> | <b>sd</b> | <b>Ortalama<br/>Kareler</b> | <b>F</b> | <b>P-değeri</b> |
|-----|---------------|----------------------------|-----------|-----------------------------|----------|-----------------|
| C38 | Gruplar Arası | 14,242                     | 5         | 2,848                       | 2,717    | ,021            |
|     | Grup İçi      | 210,753                    | 201       | 1,049                       |          |                 |
|     | Toplam        | 224,995                    | 206       |                             |          |                 |
| C39 | Gruplar Arası | 8,536                      | 5         | 1,707                       | 2,254    | ,050            |
|     | Grup İçi      | 152,227                    | 201       | ,757                        |          |                 |
|     | Toplam        | 160,763                    | 206       |                             |          |                 |
| C40 | Gruplar Arası | 5,727                      | 5         | 1,145                       | 1,309    | ,262            |
|     | Grup İçi      | 175,877                    | 201       | ,875                        |          |                 |
|     | Toplam        | 181,604                    | 206       |                             |          |                 |
| C43 | Gruplar Arası | 17,735                     | 5         | 3,547                       | 2,396    | ,039            |
|     | Grup İçi      | 297,579                    | 201       | 1,480                       |          |                 |
|     | Toplam        | 315,314                    | 206       |                             |          |                 |
| C44 | Gruplar Arası | 12,288                     | 5         | 2,458                       | 2,029    | ,076            |
|     | Grup İçi      | 243,489                    | 201       | 1,211                       |          |                 |
|     | Toplam        | 255,778                    | 206       |                             |          |                 |
| C24 | Gruplar Arası | 2,090                      | 5         | ,418                        | ,580     | ,715            |
|     | Grup İçi      | 144,847                    | 201       | ,721                        |          |                 |
|     | Toplam        | 146,937                    | 206       |                             |          |                 |
| C45 | Gruplar Arası | 3,843                      | 5         | ,769                        | ,629     | ,678            |
|     | Grup İçi      | 245,674                    | 201       | 1,222                       |          |                 |
|     | Toplam        | 249,517                    | 206       |                             |          |                 |
| C48 | Gruplar Arası | 4,010                      | 5         | ,802                        | 1,209    | ,306            |
|     | Grup İçi      | 133,391                    | 201       | ,664                        |          |                 |
|     | Toplam        | 137,401                    | 206       |                             |          |                 |
| C49 | Gruplar Arası | 4,193                      | 5         | ,839                        | 1,333    | ,252            |
|     | Grup İçi      | 126,454                    | 201       | ,629                        |          |                 |
|     | Toplam        | 130,647                    | 206       |                             |          |                 |
| C50 | Gruplar Arası | 1,937                      | 5         | ,387                        | ,584     | ,712            |
|     | Grup İçi      | 133,280                    | 201       | ,663                        |          |                 |
|     | Toplam        | 135,217                    | 206       |                             |          |                 |
| C41 | Gruplar Arası | 11,296                     | 5         | 2,259                       | 1,853    | ,104            |
|     | Grup İçi      | 245,091                    | 201       | 1,219                       |          |                 |
|     | Toplam        | 256,386                    | 206       |                             |          |                 |
| C42 | Gruplar Arası | 9,777                      | 5         | 1,955                       | 1,374    | ,236            |
|     | Grup İçi      | 286,136                    | 201       | 1,424                       |          |                 |
|     | Toplam        | 295,913                    | 206       |                             |          |                 |
| C46 | Gruplar Arası | 14,140                     | 5         | 2,828                       | 1,866    | ,102            |
|     | Grup İçi      | 304,594                    | 201       | 1,515                       |          |                 |
|     | Toplam        | 318,734                    | 206       |                             |          |                 |
| C47 | Gruplar Arası | 8,663                      | 5         | 1,733                       | 1,652    | ,148            |
|     | Grup İçi      | 210,815                    | 201       | 1,049                       |          |                 |
|     | Toplam        | 219,478                    | 206       |                             |          |                 |



**EK 17. Farklı Şirket Türlerinde Çalışan Denetçiler Bazında C Grubu Soruları İçin Tanımlayıcı İstatistikler**

|     |                          | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|-----|--------------------------|-----|----------|------------|-----------|
| C25 | Uluslararası             | 76  | 3,91     | ,926       | ,106      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,11     | 1,081      | ,100      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,36     | ,633       | ,169      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,05     | 1,006      | ,070      |
| C26 | Uluslararası             | 76  | 3,74     | ,915       | ,105      |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,93     | 1,089      | ,101      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,21     | ,699       | ,187      |
|     | Toplam                   | 207 | 3,88     | 1,010      | ,070      |
| C27 | Uluslararası             | 76  | 3,97     | ,993       | ,114      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,08     | ,842       | ,078      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,21     | ,579       | ,155      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,05     | ,885       | ,062      |
| C28 | Uluslararası             | 76  | 4,00     | 1,033      | ,118      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,10     | ,941       | ,087      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,21     | ,699       | ,187      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,07     | ,960       | ,067      |
| C29 | Uluslararası             | 76  | 3,79     | 1,050      | ,120      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,11     | ,972       | ,090      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14     | ,949       | ,254      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,00     | 1,007      | ,070      |
| C30 | Uluslararası             | 76  | 3,88     | ,979       | ,112      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,06     | ,884       | ,082      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,36     | ,633       | ,169      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,01     | ,911       | ,063      |
| C31 | Uluslararası             | 76  | 3,89     | 1,014      | ,116      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,10     | ,932       | ,086      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,86     | 1,406      | ,376      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,01     | 1,000      | ,070      |
| C32 | Uluslararası             | 76  | 3,96     | 1,038      | ,119      |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,97     | ,969       | ,090      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,79     | 1,718      | ,459      |
|     | Toplam                   | 207 | 3,96     | 1,053      | ,073      |
| C33 | Uluslararası             | 76  | 4,01     | ,902       | ,103      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,13     | ,866       | ,080      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,64     | 1,393      | ,372      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,05     | ,925       | ,064      |
| C34 | Uluslararası             | 76  | 3,99     | ,959       | ,110      |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,98     | ,947       | ,088      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,07     | 1,439      | ,385      |
|     | Toplam                   | 207 | 3,99     | ,985       | ,068      |
| C35 | Uluslararası             | 76  | 4,07     | ,957       | ,110      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,10     | ,968       | ,090      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,93     | ,997       | ,267      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,08     | ,962       | ,067      |
| C36 | Uluslararası             | 76  | 3,96     | ,824       | ,094      |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,15     | ,897       | ,083      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14     | ,663       | ,177      |
|     | Toplam                   | 207 | 4,08     | ,858       | ,060      |
| C1  | Uluslararası             | 76  | 3,80     | 1,046      | ,120      |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,79     | 1,041      | ,096      |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,29     | ,994       | ,266      |
|     | Toplam                   | 207 | 3,83     | 1,042      | ,072      |
| C2  | Uluslararası             | 76  | 3,92     | ,845       | ,097      |

|     |                          |     |      |       |      |
|-----|--------------------------|-----|------|-------|------|
|     | Ulusal                   | 117 | 4,03 | 1,050 | ,097 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,29 | ,994  | ,266 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,01 | ,975  | ,068 |
| C3  | Uluslararası             | 76  | 3,55 | ,900  | ,103 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,70 | 1,044 | ,097 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,43 | 1,697 | ,453 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,63 | 1,048 | ,073 |
| C4  | Uluslararası             | 76  | 3,76 | ,892  | ,102 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,87 | ,996  | ,092 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,07 | ,917  | ,245 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,85 | ,953  | ,066 |
| C5  | Uluslararası             | 76  | 3,82 | ,962  | ,110 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,97 | 1,086 | ,100 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,36 | ,633  | ,169 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,94 | 1,022 | ,071 |
| C7  | Uluslararası             | 76  | 3,71 | ,964  | ,111 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,89 | ,945  | ,087 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,00 | ,961  | ,257 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,83 | ,953  | ,066 |
| C8  | Uluslararası             | 76  | 3,67 | 1,051 | ,121 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,79 | 1,081 | ,100 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,00 | ,961  | ,257 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,76 | 1,061 | ,074 |
| C9  | Uluslararası             | 76  | 3,59 | 1,122 | ,129 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,74 | 1,012 | ,094 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,79 | 1,122 | ,300 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,69 | 1,058 | ,074 |
| C10 | Uluslararası             | 76  | 3,88 | ,923  | ,106 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,87 | 1,047 | ,097 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14 | ,864  | ,231 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,89 | ,989  | ,069 |
| C11 | Uluslararası             | 76  | 3,93 | ,789  | ,090 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,97 | ,923  | ,085 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,36 | ,633  | ,169 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,99 | ,862  | ,060 |
| C12 | Uluslararası             | 76  | 3,78 | 1,053 | ,121 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,95 | ,918  | ,085 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14 | ,770  | ,206 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,90 | ,963  | ,067 |
| C13 | Uluslararası             | 76  | 3,46 | 1,171 | ,134 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,84 | 1,050 | ,097 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,07 | 1,207 | ,322 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,71 | 1,120 | ,078 |
| C14 | Uluslararası             | 76  | 3,87 | ,822  | ,094 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,95 | ,964  | ,089 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,79 | 1,188 | ,318 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,91 | ,928  | ,064 |
| C15 | Uluslararası             | 76  | 3,79 | ,970  | ,111 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,00 | ,991  | ,092 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,29 | 1,637 | ,438 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,87 | 1,049 | ,073 |
| C16 | Uluslararası             | 76  | 3,82 | ,962  | ,110 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,85 | 1,005 | ,093 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,36 | 1,447 | ,387 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,80 | 1,026 | ,071 |
| C17 | Uluslararası             | 76  | 3,83 | 1,025 | ,118 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,98 | ,881  | ,081 |

|     |                          |     |      |       |      |
|-----|--------------------------|-----|------|-------|------|
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,93 | 1,269 | ,339 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,92 | ,962  | ,067 |
| C18 | Uluslararası             | 76  | 3,89 | 1,053 | ,121 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,96 | 1,037 | ,096 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,29 | ,825  | ,221 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,96 | 1,030 | ,072 |
| C19 | Uluslararası             | 76  | 3,80 | 1,096 | ,126 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,02 | 1,017 | ,094 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14 | ,864  | ,231 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,95 | 1,039 | ,072 |
| C20 | Uluslararası             | 76  | 3,78 | 1,053 | ,121 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,96 | 1,029 | ,095 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,29 | ,726  | ,194 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,91 | 1,025 | ,071 |
| C21 | Uluslararası             | 76  | 3,79 | 1,062 | ,122 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,97 | 1,133 | ,105 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,43 | ,646  | ,173 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,94 | 1,089 | ,076 |
| C22 | Uluslararası             | 76  | 4,00 | 1,046 | ,120 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,18 | ,925  | ,086 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,43 | ,514  | ,137 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,13 | ,954  | ,066 |
| C6  | Uluslararası             | 76  | 3,79 | 1,087 | ,125 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,93 | ,907  | ,084 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,64 | 1,646 | ,440 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,86 | 1,036 | ,072 |
| C23 | Uluslararası             | 76  | 3,96 | ,916  | ,105 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,26 | ,873  | ,081 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,00 | 1,754 | ,469 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,13 | ,974  | ,068 |
| C37 | Uluslararası             | 76  | 3,62 | 1,045 | ,120 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,02 | ,965  | ,089 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,57 | 1,697 | ,453 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,84 | 1,070 | ,074 |
| C38 | Uluslararası             | 76  | 3,83 | ,900  | ,103 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,13 | 1,022 | ,094 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,79 | 1,718 | ,459 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,00 | 1,045 | ,073 |
| C39 | Uluslararası             | 76  | 3,89 | ,810  | ,093 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,02 | ,871  | ,081 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,93 | 1,328 | ,355 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,97 | ,883  | ,061 |
| C40 | Uluslararası             | 76  | 3,91 | ,897  | ,103 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,24 | ,887  | ,082 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,71 | 1,326 | ,354 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,08 | ,939  | ,065 |
| C43 | Uluslararası             | 76  | 3,42 | 1,146 | ,131 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,56 | 1,235 | ,114 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 2,79 | 1,578 | ,422 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,45 | 1,237 | ,086 |
| C44 | Uluslararası             | 76  | 3,75 | ,981  | ,113 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,81 | 1,167 | ,108 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,64 | 1,393 | ,372 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,78 | 1,114 | ,077 |
| C24 | Uluslararası             | 76  | 4,01 | ,902  | ,103 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,38 | ,807  | ,075 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,50 | ,519  | ,139 |

|     |                          |     |      |       |      |
|-----|--------------------------|-----|------|-------|------|
|     | Toplam                   | 207 | 4,25 | ,845  | ,059 |
| C45 | Uluslararası             | 76  | 3,96 | 1,125 | ,129 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,95 | 1,105 | ,102 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,93 | ,997  | ,267 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,95 | 1,101 | ,076 |
| C48 | Uluslararası             | 76  | 4,09 | ,912  | ,105 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,32 | ,762  | ,070 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,36 | ,633  | ,169 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,24 | ,817  | ,057 |
| C49 | Uluslararası             | 76  | 4,24 | ,814  | ,093 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,40 | ,810  | ,075 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,43 | ,514  | ,137 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,34 | ,796  | ,055 |
| C50 | Uluslararası             | 76  | 4,16 | ,767  | ,088 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,25 | ,860  | ,080 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,29 | ,611  | ,163 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,22 | ,810  | ,056 |
| C41 | Uluslararası             | 76  | 3,76 | 1,082 | ,124 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,67 | 1,145 | ,106 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,14 | 1,027 | ,275 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,73 | 1,116 | ,078 |
| C42 | Uluslararası             | 76  | 3,28 | 1,207 | ,138 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,59 | 1,092 | ,101 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 2,57 | 1,604 | ,429 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,41 | 1,199 | ,083 |
| C46 | Uluslararası             | 76  | 3,22 | 1,229 | ,141 |
|     | Ulusal                   | 117 | 3,57 | 1,255 | ,116 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 3,36 | 1,151 | ,308 |
|     | Toplam                   | 207 | 3,43 | 1,244 | ,086 |
| C47 | Uluslararası             | 76  | 3,86 | 1,055 | ,121 |
|     | Ulusal                   | 117 | 4,30 | ,976  | ,090 |
|     | Uluslararası temsilcilik | 14  | 4,21 | 1,122 | ,300 |
|     | Toplam                   | 207 | 4,13 | 1,032 | ,072 |

## EK 18. Farklı Şirket Türlerinde Çalışan Denetçiler Bazında C Grubu Soruları İçin ANOVA

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| C25 | Gruplar Arası | 3,290           | 2   | 1,645            | 1,636 | ,197     |
|     | Grup İçi      | 205,125         | 204 | 1,006            |       |          |
|     | Toplam        | 208,415         | 206 |                  |       |          |
| C26 | Gruplar Arası | 3,434           | 2   | 1,717            | 1,696 | ,186     |
|     | Grup İçi      | 206,547         | 204 | 1,012            |       |          |
|     | Toplam        | 209,981         | 206 |                  |       |          |
| C27 | Gruplar Arası | ,905            | 2   | ,452             | ,575  | ,564     |
|     | Grup İçi      | 160,612         | 204 | ,787             |       |          |
|     | Toplam        | 161,517         | 206 |                  |       |          |
| C28 | Gruplar Arası | ,787            | 2   | ,393             | ,424  | ,655     |
|     | Grup İçi      | 189,126         | 204 | ,927             |       |          |
|     | Toplam        | 189,913         | 206 |                  |       |          |
| C29 | Gruplar Arası | 5,094           | 2   | 2,547            | 2,548 | ,081     |
|     | Grup İçi      | 203,901         | 204 | 1,000            |       |          |
|     | Toplam        | 208,995         | 206 |                  |       |          |
| C30 | Gruplar Arası | 3,227           | 2   | 1,613            | 1,962 | ,143     |
|     | Grup İçi      | 167,730         | 204 | ,822             |       |          |
|     | Toplam        | 170,957         | 206 |                  |       |          |
| C31 | Gruplar Arası | 2,339           | 2   | 1,170            | 1,172 | ,312     |
|     | Grup İçi      | 203,641         | 204 | ,998             |       |          |
|     | Toplam        | 205,981         | 206 |                  |       |          |
| C32 | Gruplar Arası | ,447            | 2   | ,223             | ,200  | ,819     |
|     | Grup İçi      | 228,162         | 204 | 1,118            |       |          |
|     | Toplam        | 228,609         | 206 |                  |       |          |
| C33 | Gruplar Arası | 3,137           | 2   | 1,569            | 1,847 | ,160     |
|     | Grup İçi      | 173,278         | 204 | ,849             |       |          |
|     | Toplam        | 176,415         | 206 |                  |       |          |
| C34 | Gruplar Arası | ,099            | 2   | ,050             | ,051  | ,951     |
|     | Grup İçi      | 199,881         | 204 | ,980             |       |          |
|     | Toplam        | 199,981         | 206 |                  |       |          |
| C35 | Gruplar Arası | ,394            | 2   | ,197             | ,211  | ,810     |
|     | Grup İçi      | 190,369         | 204 | ,933             |       |          |
|     | Toplam        | 190,763         | 206 |                  |       |          |
| C36 | Gruplar Arası | 1,777           | 2   | ,889             | 1,210 | ,300     |
|     | Grup İçi      | 149,827         | 204 | ,734             |       |          |
|     | Toplam        | 151,604         | 206 |                  |       |          |
| C1  | Gruplar Arası | 3,184           | 2   | 1,592            | 1,473 | ,232     |
|     | Grup İçi      | 220,555         | 204 | 1,081            |       |          |
|     | Toplam        | 223,739         | 206 |                  |       |          |
| C2  | Gruplar Arası | 1,734           | 2   | ,867             | ,911  | ,404     |
|     | Grup İçi      | 194,247         | 204 | ,952             |       |          |
|     | Toplam        | 195,981         | 206 |                  |       |          |
| C3  | Gruplar Arası | 1,610           | 2   | ,805             | ,730  | ,483     |
|     | Grup İçi      | 224,748         | 204 | 1,102            |       |          |
|     | Toplam        | 226,357         | 206 |                  |       |          |
| C4  | Gruplar Arası | 1,311           | 2   | ,655             | ,720  | ,488     |
|     | Grup İçi      | 185,742         | 204 | ,911             |       |          |
|     | Toplam        | 187,053         | 206 |                  |       |          |
| C5  | Gruplar Arası | 3,746           | 2   | 1,873            | 1,806 | ,167     |
|     | Grup İçi      | 211,558         | 204 | 1,037            |       |          |
|     | Toplam        | 215,304         | 206 |                  |       |          |
| C7  | Gruplar Arası | 1,895           | 2   | ,947             | 1,044 | ,354     |
|     | Grup İçi      | 185,187         | 204 | ,908             |       |          |

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
|     | Toplam        | 187,082         | 206 |                  |       |          |
| C8  | Gruplar Arası | 1,488           | 2   | ,744             | ,659  | ,519     |
|     | Grup İçi      | 230,434         | 204 | 1,130            |       |          |
|     | Toplam        | 231,923         | 206 |                  |       |          |
| C9  | Gruplar Arası | 1,091           | 2   | ,545             | ,485  | ,617     |
|     | Grup İçi      | 229,499         | 204 | 1,125            |       |          |
|     | Toplam        | 230,589         | 206 |                  |       |          |
| C10 | Gruplar Arası | ,936            | 2   | ,468             | ,476  | ,622     |
|     | Grup İçi      | 200,725         | 204 | ,984             |       |          |
|     | Toplam        | 201,662         | 206 |                  |       |          |
| C11 | Gruplar Arası | 2,148           | 2   | 1,074            | 1,453 | ,236     |
|     | Grup İçi      | 150,808         | 204 | ,739             |       |          |
|     | Toplam        | 152,957         | 206 |                  |       |          |
| C12 | Gruplar Arası | 2,266           | 2   | 1,133            | 1,225 | ,296     |
|     | Grup İçi      | 188,604         | 204 | ,925             |       |          |
|     | Toplam        | 190,870         | 206 |                  |       |          |
| C13 | Gruplar Arası | 8,459           | 2   | 4,229            | 3,455 | ,033     |
|     | Grup İçi      | 249,725         | 204 | 1,224            |       |          |
|     | Toplam        | 258,184         | 206 |                  |       |          |
| C14 | Gruplar Arası | ,522            | 2   | ,261             | ,301  | ,740     |
|     | Grup İçi      | 176,734         | 204 | ,866             |       |          |
|     | Toplam        | 177,256         | 206 |                  |       |          |
| C15 | Gruplar Arası | 7,246           | 2   | 3,623            | 3,367 | ,036     |
|     | Grup İçi      | 219,489         | 204 | 1,076            |       |          |
|     | Toplam        | 226,734         | 206 |                  |       |          |
| C16 | Gruplar Arası | 3,013           | 2   | 1,507            | 1,437 | ,240     |
|     | Grup İçi      | 213,866         | 204 | 1,048            |       |          |
|     | Toplam        | 216,879         | 206 |                  |       |          |
| C17 | Gruplar Arası | 1,093           | 2   | ,546             | ,588  | ,557     |
|     | Grup İçi      | 189,671         | 204 | ,930             |       |          |
|     | Toplam        | 190,763         | 206 |                  |       |          |
| C18 | Gruplar Arası | 1,807           | 2   | ,904             | ,850  | ,429     |
|     | Grup İçi      | 216,801         | 204 | 1,063            |       |          |
|     | Toplam        | 218,609         | 206 |                  |       |          |
| C19 | Gruplar Arası | 2,696           | 2   | 1,348            | 1,252 | ,288     |
|     | Grup İçi      | 219,720         | 204 | 1,077            |       |          |
|     | Toplam        | 222,415         | 206 |                  |       |          |
| C20 | Gruplar Arası | 3,594           | 2   | 1,797            | 1,722 | ,181     |
|     | Grup İçi      | 212,841         | 204 | 1,043            |       |          |
|     | Toplam        | 216,435         | 206 |                  |       |          |
| C21 | Gruplar Arası | 5,200           | 2   | 2,600            | 2,220 | ,111     |
|     | Grup İçi      | 238,983         | 204 | 1,171            |       |          |
|     | Toplam        | 244,184         | 206 |                  |       |          |
| C22 | Gruplar Arası | 2,819           | 2   | 1,409            | 1,557 | ,213     |
|     | Grup İçi      | 184,659         | 204 | ,905             |       |          |
|     | Toplam        | 187,478         | 206 |                  |       |          |
| C6  | Gruplar Arası | 1,638           | 2   | ,819             | ,762  | ,468     |
|     | Grup İçi      | 219,299         | 204 | 1,075            |       |          |
|     | Toplam        | 220,937         | 206 |                  |       |          |
| C23 | Gruplar Arası | 4,289           | 2   | 2,144            | 2,288 | ,104     |
|     | Grup İçi      | 191,189         | 204 | ,937             |       |          |
|     | Toplam        | 195,478         | 206 |                  |       |          |
| C37 | Gruplar Arası | 8,411           | 2   | 4,205            | 3,774 | ,025     |
|     | Grup İçi      | 227,329         | 204 | 1,114            |       |          |
|     | Toplam        | 235,739         | 206 |                  |       |          |

|     |               | Kareler Toplamı | sd  | Ortalama Kareler | F     | P-değeri |
|-----|---------------|-----------------|-----|------------------|-------|----------|
| C38 | Gruplar Arası | 4,785           | 2   | 2,392            | 2,216 | ,112     |
|     | Grup İçi      | 220,210         | 204 | 1,079            |       |          |
|     | Toplam        | 224,995         | 206 |                  |       |          |
| C39 | Gruplar Arası | ,711            | 2   | ,356             | ,453  | ,636     |
|     | Grup İçi      | 160,052         | 204 | ,785             |       |          |
|     | Toplam        | 160,763         | 206 |                  |       |          |
| C40 | Gruplar Arası | 7,092           | 2   | 3,546            | 4,145 | ,017     |
|     | Grup İçi      | 174,512         | 204 | ,855             |       |          |
|     | Toplam        | 181,604         | 206 |                  |       |          |
| C43 | Gruplar Arası | 7,542           | 2   | 3,771            | 2,499 | ,085     |
|     | Grup İçi      | 307,772         | 204 | 1,509            |       |          |
|     | Toplam        | 315,314         | 206 |                  |       |          |
| C44 | Gruplar Arası | ,450            | 2   | ,225             | ,180  | ,836     |
|     | Grup İçi      | 255,328         | 204 | 1,252            |       |          |
|     | Toplam        | 255,778         | 206 |                  |       |          |
| C24 | Gruplar Arası | 6,997           | 2   | 3,499            | 5,100 | ,007     |
|     | Grup İçi      | 139,940         | 204 | ,686             |       |          |
|     | Toplam        | 146,937         | 206 |                  |       |          |
| C45 | Gruplar Arası | ,014            | 2   | ,007             | ,006  | ,994     |
|     | Grup İçi      | 249,502         | 204 | 1,223            |       |          |
|     | Toplam        | 249,517         | 206 |                  |       |          |
| C48 | Gruplar Arası | 2,532           | 2   | 1,266            | 1,915 | ,150     |
|     | Grup İçi      | 134,869         | 204 | ,661             |       |          |
|     | Toplam        | 137,401         | 206 |                  |       |          |
| C49 | Gruplar Arası | 1,362           | 2   | ,681             | 1,075 | ,343     |
|     | Grup İçi      | 129,285         | 204 | ,634             |       |          |
|     | Toplam        | 130,647         | 206 |                  |       |          |
| C50 | Gruplar Arası | ,443            | 2   | ,222             | ,335  | ,716     |
|     | Grup İçi      | 134,774         | 204 | ,661             |       |          |
|     | Toplam        | 135,217         | 206 |                  |       |          |
| C41 | Gruplar Arası | 2,935           | 2   | 1,468            | 1,181 | ,309     |
|     | Grup İçi      | 253,451         | 204 | 1,242            |       |          |
|     | Toplam        | 256,386         | 206 |                  |       |          |
| C42 | Gruplar Arası | 14,979          | 2   | 7,490            | 5,439 | ,005     |
|     | Grup İçi      | 280,934         | 204 | 1,377            |       |          |
|     | Toplam        | 295,913         | 206 |                  |       |          |
| C46 | Gruplar Arası | 5,690           | 2   | 2,845            | 1,854 | ,159     |
|     | Grup İçi      | 313,044         | 204 | 1,535            |       |          |
|     | Toplam        | 318,734         | 206 |                  |       |          |
| C47 | Gruplar Arası | 9,183           | 2   | 4,592            | 4,454 | ,013     |
|     | Grup İçi      | 210,295         | 204 | 1,031            |       |          |
|     | Toplam        | 219,478         | 206 |                  |       |          |

**EK 19. Mesleki Deneyim İle 6102 Sayılı TTK'nin Bağımsız Denetimin Etkisi Arasındaki Tüm Korelasyonlar**

| Mesleki Deneyim | Korelasyon | P(2- Yanlı) |
|-----------------|------------|-------------|
| C25             | ,146       | ,036        |
| C26             | -,069      | ,328        |
| C27             | ,045       | ,526        |
| C28             | ,029       | ,677        |
| C29             | ,004       | ,950        |
| C30             | ,058       | ,406        |
| C31             | ,024       | ,737        |
| C32             | ,084       | ,232        |
| C33             | ,056       | ,426        |
| C34             | ,028       | ,689        |
| C35             | ,111       | ,115        |
| C36             | ,095       | ,174        |
| C1              | ,081       | ,246        |
| C2              | ,141       | ,044        |
| C3              | -,029      | ,685        |
| C4              | ,086       | ,222        |
| C5              | ,116       | ,097        |
| C7              | ,118       | ,091        |
| C8              | ,078       | ,269        |
| C9              | ,005       | ,947        |
| C10             | ,125       | ,075        |
| C11             | ,155       | ,027        |
| C12             | -,021      | ,769        |
| C13             | ,083       | ,235        |
| C14             | ,042       | ,546        |
| C15             | ,010       | ,882        |
| C16             | ,025       | ,725        |
| C17             | ,061       | ,382        |
| C18             | ,095       | ,175        |
| C19             | ,024       | ,730        |
| C20             | ,157       | ,025        |
| C21             | ,135       | ,054        |
| C22             | ,113       | ,107        |
| C6              | -,082      | ,244        |
| C23             | ,010       | ,892        |
| C37             | -,033      | ,643        |
| C38             | ,045       | ,525        |
| C39             | ,009       | ,895        |
| C40             | ,200       | ,004        |
| C43             | -,032      | ,646        |
| C44             | ,035       | ,614        |



|     |       |      |
|-----|-------|------|
| C24 | ,035  | ,614 |
| C45 | -,019 | ,785 |
| C48 | ,096  | ,169 |
| C49 | ,095  | ,175 |
| C50 | ,082  | ,241 |
| C41 | -,077 | ,274 |
| C42 | -,118 | ,093 |
| C46 | ,014  | ,843 |
| C47 | -,028 | ,691 |

**EK 20. Faktörler ve Eğitim Düzeyleri Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|                           |               | N   | Ortalama | Std. Sapma |
|---------------------------|---------------|-----|----------|------------|
| Beklenen Fayda            | Lisans        | 143 | 3,8442   | ,85410     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 4,0060   | ,67396     |
|                           | Doktora       | 4   | 4,1964   | ,67354     |
|                           | Toplam        | 207 | 3,8979   | ,80417     |
| Etkinlik                  | Lisans        | 143 | 3,8383   | ,85346     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 4,0208   | ,58908     |
|                           | Doktora       | 4   | 3,6875   | ,26021     |
|                           | Toplam        | 207 | 3,8883   | ,78109     |
| Uygulama, Düzenleme       | Lisans        | 143 | 3,9860   | ,80613     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 4,0694   | ,60700     |
|                           | Doktora       | 4   | 4,4583   | ,52042     |
|                           | Toplam        | 207 | 4,0193   | ,75011     |
| Finansal Tablo            | Lisans        | 143 | 4,1455   | ,60986     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 4,3033   | ,65405     |
|                           | Doktora       | 4   | 4,6000   | ,32660     |
|                           | Toplam        | 207 | 4,2000   | ,62349     |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri | Lisans        | 143 | 3,7179   | ,86878     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 3,8222   | ,96153     |
|                           | Doktora       | 4   | 4,2500   | ,56928     |
|                           | Toplam        | 207 | 3,7585   | ,89265     |
| Genel Algı                | Lisans        | 143 | 3,8406   | ,85960     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 3,8600   | ,69799     |
|                           | Doktora       | 4   | 4,0500   | ,68069     |
|                           | Toplam        | 207 | 3,8502   | ,81024     |
| İşlerlik                  | Lisans        | 143 | 3,4848   | ,83799     |
|                           | Yüksek lisans | 60  | 3,6111   | ,87477     |
|                           | Doktora       | 4   | 3,5833   | ,95743     |
|                           | Toplam        | 207 | 3,5233   | ,84848     |

**EK 21. Faktörler ve Unvanlar Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|                           |                     | N   | Ortalama | Std. Sapma | Std. Hata |
|---------------------------|---------------------|-----|----------|------------|-----------|
| Beklenen Fayda            | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,0823   | ,70871     | ,12337    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 3,8714   | ,58479     | ,15099    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,6656   | 1,11038    | ,23673    |
|                           | Denetçi             | 80  | 3,8795   | ,91548     | ,10235    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,9195   | ,56978     | ,07683    |
|                           | Toplam              | 205 | 3,8993   | ,80703     | ,05637    |
| Etkinlik                  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,1477   | ,42900     | ,07468    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 3,8500   | 1,16803    | ,30158    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,4261   | 1,19439    | ,25465    |
|                           | Denetçi             | 80  | 3,8938   | ,76749     | ,08581    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,9341   | ,55791     | ,07523    |
|                           | Toplam              | 205 | 3,8921   | ,78386     | ,05475    |
| Uygulama, Düzenleme       | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,2020   | ,54726     | ,09527    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 4,1278   | ,62031     | ,16016    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,6402   | 1,28364    | ,27367    |
|                           | Denetçi             | 80  | 4,0188   | ,73263     | ,08191    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,0288   | ,59603     | ,08037    |
|                           | Toplam              | 205 | 4,0183   | ,75279     | ,05258    |
| Finansal Tablo            | Sorumlu baş denetçi | 33  | 4,2606   | ,46499     | ,08094    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 4,2533   | ,52081     | ,13447    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 4,2273   | ,85143     | ,18153    |
|                           | Denetçi             | 80  | 4,1350   | ,69485     | ,07769    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 4,2109   | ,52128     | ,07029    |
|                           | Toplam              | 205 | 4,1941   | ,62337     | ,04354    |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,9394   | ,71421     | ,12433    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 3,8444   | ,75453     | ,19482    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,4242   | 1,04998    | ,22386    |
|                           | Denetçi             | 80  | 3,8500   | ,92458     | ,10337    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,6242   | ,90051     | ,12143    |
|                           | Toplam              | 205 | 3,7577   | ,89683     | ,06264    |
| Genel Algı                | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,9758   | ,71547     | ,12455    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 3,8800   | ,77016     | ,19885    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,5000   | 1,14434    | ,24398    |
|                           | Denetçi             | 80  | 3,8850   | ,79986     | ,08943    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,8618   | ,73219     | ,09873    |
|                           | Toplam              | 205 | 3,8517   | ,81353     | ,05682    |
| İşlerlik                  | Sorumlu baş denetçi | 33  | 3,4242   | ,85907     | ,14955    |
|                           | Baş denetçi         | 15  | 3,8444   | ,71121     | ,18363    |
|                           | Kıdemli denetçi     | 22  | 3,2727   | ,95749     | ,20414    |
|                           | Denetçi             | 80  | 3,6333   | ,85124     | ,09517    |
|                           | Denetçi Yardımcısı  | 55  | 3,4242   | ,81259     | ,10957    |
|                           | Toplam              | 205 | 3,5203   | ,85063     | ,05941    |

**EK 22. Faktörler ve Şirket Türleri Bazında Tanımlayıcı İstatistikler**

|                           |                          | <b>N</b> | <b>Ortalama</b> | <b>Std. Sapma</b> |
|---------------------------|--------------------------|----------|-----------------|-------------------|
| Beklenen Fayda            | Uluslararası             | 76       | 3,8008          | ,80071            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 3,9484          | ,82389            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 4,0306          | ,68724            |
|                           | Toplam                   | 205      | 3,8993          | ,80703            |
| Etkinlik                  | Uluslararası             | 76       | 3,7714          | ,69023            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 4,0033          | ,72613            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 3,6339          | 1,41546           |
|                           | Toplam                   | 205      | 3,8921          | ,78386            |
| Uygulama, Düzenleme       | Uluslararası             | 76       | 3,9309          | ,75085            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 4,0688          | ,76370            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 4,0774          | ,67421            |
|                           | Toplam                   | 205      | 4,0183          | ,75279            |
| Finansal Tablo            | Uluslararası             | 76       | 4,0921          | ,60349            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 4,2487          | ,64812            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 4,3000          | ,46244            |
|                           | Toplam                   | 205      | 4,1941          | ,62337            |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri | Uluslararası             | 76       | 3,6579          | ,91566            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 3,8029          | ,88291            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 3,9286          | ,91687            |
|                           | Toplam                   | 205      | 3,7577          | ,89683            |
| Genel Algı                | Uluslararası             | 76       | 3,7711          | ,76225            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 3,8765          | ,85454            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 4,0857          | ,72627            |
|                           | Toplam                   | 205      | 3,8517          | ,81353            |
| İşlerlik                  | Uluslararası             | 76       | 3,4211          | ,88337            |
|                           | Ulusal                   | 115      | 3,6058          | ,84648            |
|                           | Uluslararası temsilcilik | 14       | 3,3571          | ,64668            |
|                           | Toplam                   | 205      | 3,5203          | ,85063            |