

**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ DENETİM KALİTESİNE
ETKİSİ: BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Yusuf GÖR
1240201021**

DOKTORA TEZİ

**Danışmanı
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ**

Isparta, 2016



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Musur Abdur
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Başlığı	Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz / / tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için;

☒ OY BİRLİĞİ

☐ OY ÇOKLUĞU²

ile aşağıdaki kararı almıştır.

- ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez **KABUL** edilmiştir.
☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin **DÜZELTİLMESİ**³ kararlaştırılmıştır.
☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin **REDDEDİLMESİ**⁴ kararlaştırılmıştır.

TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof.Dr. İsmail Bekki	İsmail Bekki
Jüri Üyesi	Prof.Dr. Dursun Açıktır	Dursun Açıktır
Jüri Üyesi	Prof.Dr. Hıncal Uşul	Hıncal Uşul
Jüri Üyesi	Doç.Dr. Savaş Telli	Savaş Telli
Jüri Üyesi	Doç.Dr. Nesibe Özübek	Nesibe Özübek

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gerekçeli jüri raporu yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrenci, yeni tez konusu belirler.

YEMİN METNİ SAYFASI

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” adlı tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yaparak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.



YUSUF GÖR

08.12.2016

GÖR, YUSUF, *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Isparta, 2016

ÖZET

Bu çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisi araştırılmaktadır. Bu nedenle Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda kayıtlı olan bağımsız denetim şirketlere uygulanan anket sonucu elde edilen veriler incelenmektedir. Anket soruları literatürdeki çalışmalardan esinlenerek hazırlanmıştır. Çalışmada ilk olarak, anket sonuçlarına faktör analizi uygulanarak denetim kalitesinin ve kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları belirlenmiştir. Ardından eşli t testi kullanılarak beklenen ve algılanan durumlar arasındaki ilişki incelenmiştir. Daha sonra çoklu regresyon analizi yöntemi ile denetim kalitesi boyutları ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki ilişki tespit edilmiştir. Sonuç olarak kurumsal yönetim uygulamalarının, denetim kalitesini olumlu etkilediği gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Kurumsal Yönetim, Denetim Kalitesi, Faktör Analizi, Denetim, Bağımsız Denetim, Yönetim Kurulu, Eşli T-Testi, Çoklu Regresyon Analizi, Kurumsal Yönetim Uygulamaları

ABSTRACT

In this paper, the impact of corporate governance practices on audit quality is investigated. For this purpose, the data obtained from questionnaires applied to independent auditing companies registered in the Public Disclosure Platform are examined. The survey questions are originated from other's work in the literature. First, factor analysis applied to the survey results in order to determine the size of audit quality and corporate governance practices. Second, the relationship between expected and detected case is analyzed by using a paired t test. Then, the relation between audit quality sizes and corporate governance practices are examined by multiple regression analysis method. As a result, it has been observed that corporate governance practices affect audit quality positively.

Keywords

Corporate Governance, Audit Quality, Factor Analysis, Audit, Independent Audit, the Board of Directors, Paired T-Test, Multiple Regression Analysis, Corporate Governance Practices

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
YEMİN METNİ SAYFASI	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	ix
TABLOLAR	x
ÖN SÖZ.....	xiii
GİRİŞ	14

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER VE DENETİM KALİTESİ

1.1. DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ	15
1.1.1. Denetimin Özellikleri ve İşlevleri	18
1.1.2. Denetimin Amacı.....	20
1.2. DENETİM TÜRLERİ	20
1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	20
1.2.1.1. Bağımsız Denetim	21
1.2.1.1.1. Sürekli (Yıl Sonu) Denetimi.....	21
1.2.1.1.2. Sınırlı Denetim	22
1.2.1.1.3. Özel Denetim.....	23
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	23
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	24
1.2.1.4. Risk Odaklı Denetim.....	24
1.2.1.5. Sürekli Denetim	25
1.2.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri	25
1.2.2.1. İç Denetim	25
1.2.2.2. Dış Denetim	26
1.2.2.3. Kamu Denetimi	27
1.3. DENETİM KALİTESİ	28
1.3.1. Denetimde Standartlaşma	28

1.3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	30
1.3.1.1.1. Genel Standartlar	30
1.3.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları	30
1.3.1.1.3. Raporlama Standartları	31
1.3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları	31
1.3.1.3. Türkiye Denetim Standartları	32
1.3.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	34
1.3.2.1. İşletme Kültürü	35
1.3.2.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü	36
1.3.2.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi	37
1.3.2.4. Denetim Süreci	37
1.3.2.5. Şeffaflık Raporu ve Denetim Raporu	38
1.3.2.6. Denetim Ücreti	40
1.3.2.7. Denetim Firmasının Müşteri İşletmeyle Çalışma Süresi	40
1.3.2.8. Denetim Dışı Hizmetler	40
1.3.2.9. Yasal Yapı	41
1.3.2.10. Kurumsal Yönetim	41
1.3.2.11. İç Denetim	42
1.3.2.12. İç Kontrol Sistemi	43
1.3.2.13. Etik Kuralları	44
1.3.2.14. Denetim Komitesi	46
1.3.2.15. Kalite Güvence Sistemi	48
1.3.2.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri	50

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

VE

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

2.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI	51
2.2. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	52
2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ	54
2.4. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ	55
2.4.1. Adillik	55
2.4.2. Şeffaflık	56
2.4.3. Hesap Verilebilirlik	56
2.4.4. Sorumluluk	57

2.5. KURUMSAL YÖNETİM PLANLAMALARINDA TEMEL YAKLAŞIMLAR VE TÜRKİYE’DE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMA ÇALIŞMALARI.....	57
2.5.1. Kurumsal Yönetim Planlamalarında Temel Yaklaşımlar	58
2.5.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulama Çalışmaları.....	58
2.5.2.1. TÜSİAD’ın Çalışmaları	60
2.5.2.2. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan Çalışmalar	60
2.5.2.3. Borsa İstanbul’daki Çalışmalar	61
2.5.2.4. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneğinin Çalışmaları.....	62
2.6. KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ SAĞLADIĞI YARARLAR	62
2.6.1. Yatırımcılar Açısından Yararlar	62
2.6.2. Paydaşlar Açısından Yararlar	63
2.6.3. İşletmeler Açısından Yararlar	63
2.6.4. Ülke Ekonomisi Açısından Yararlar	64
2.7. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE BİRLİKTE DENETİMİN ARTAN ROLÜ	65
2.7.1. Kurumsal Yönetim Reformları Bağlamında Denetim Komitesinin Gelişimi	66
2.7.2. Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Komitesinin Yararları ve İşlevleri	67
2.8. KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI VE DENETİM KALİTESİ	68
2.8.1. Pay Sahipleri	70
2.8.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık	70
2.8.3. Paydaşlar	70
2.8.4. Yönetim Kurulu	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	72
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	73
3.3. LİTERATÜR TARAMASI.....	73
3.4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	77
3.4.1. Ana kütle ve Örneklem	77
3.4.2. Veri Toplama Araçları	78
3.4.3. Değişkenler	78
3.4.4. Hipotezler.....	82
3.4.5. Geçerlilik ve Güvenirlik Testleri	85
3.4.5.1. Denetim Kalitesi Geçerlilik ve Güvenirlik Testleri	85

3.4.5.2. Kamuyu Aydınlatma Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri	88
3.4.5.3. Paydaşlar Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri.....	90
3.4.5.4. Pay Sahipleri Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri.....	92
3.4.5.5. Yönetim Kurulu Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri.....	93
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	95
3.5.1. Genel Özellikler	95
3.5.2. Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Denetim Kalitesi.....	97
3.5.2.1. Denetim Kalitesi Boyutları	98
3.5.2.2. Kamuyu Aydınlatma	102
3.5.2.3. Paydaşlar	103
3.5.2.4. Pay Sahipleri	104
3.5.2.5. Yönetim Kurulu	105
3.5.2.6. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Boyutları.....	107
3.5.2.7. Faktör Analizi Sonucunda Oluşan Hipotezler.....	108
3.5.3. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Boyutları ile Denetim Kalitesi Boyutları Analizleri	111
3.5.3.1. Denetimin ve Denetçinin Niteliği	111
3.5.3.2. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	115
3.5.3.3. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi.....	118
3.5.3.4. Müşteri Şirket Nitelikleri	122
3.5.4. Diğer Bulgular	126
SONUÇ.....	129
KAYNAKÇA	133
EK-1.....	144
EK-2.....	149
ÖZ GEÇMİŞ.....	153

KISALTMALAR

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TSPAKB: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşlar Birliği

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

KKS1: Kalite Kontrol Standardı 1

AICPA: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü

GKDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

SOX: Sarbanes- Oxley

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

AB: Avrupa Birliği

TABLÖLAR

Tablo 1. 1. Uluslararası Denetim Standartları.....	32
Tablo 1. 2. Türkiye Denetim Standartları.....	33
Tablo 2. 1. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar.....	62
Tablo 3. 1. Cronbach's Alfa Değeri	85
Tablo 3. 2. Denetim Kalitesi KMO Testi ve Bartlett's Testi	86
Tablo 3. 3. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi	86
Tablo 3. 4. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu.....	87
Tablo 3. 5. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi.....	87
Tablo 3. 6. Denetim Kalitesi Boyutları	88
Tablo 3. 7. Kamuyu Aydınlatma KMO Testi ve Bartlett's Testi.....	89
Tablo 3. 8. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu	89
Tablo 3. 9. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi.....	89
Tablo 3. 10. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi	90
Tablo 3. 11. Kamuyu Aydınlatma Boyutu	90
Tablo 3. 12. Paydaşlar KMO Testi ve Bartlett's Testi.....	90
Tablo 3. 13. Paydaşlar Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu	91
Tablo 3. 14. Paydaşlar Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi.....	91
Tablo 3. 15. Paydaşlar Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi	91
Tablo 3. 16. Paydaşlar Boyutu	91
Tablo 3. 17. Pay Sahipleri KMO Testi ve Bartlett's Testi	92
Tablo 3. 18. Pay Sahipleri Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu	92
Tablo 3. 19. Pay Sahipleri Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi	92
Tablo 3. 20. Pay Sahipleri Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi	93
Tablo 3. 21. Pay Sahipleri Boyutları.....	93
Tablo 3. 22. Yönetim Kurulu KMO Testi ve Bartlett's Testi	93
Tablo 3. 23. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu ...	94
Tablo 3. 24. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi	94
Tablo 3. 25. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi	94
Tablo 3. 26. Yönetim Kurulu Boyutu	95
Tablo 3. 27. Denetim Firmalarının Özellikleri.....	95
Tablo 3. 28. Denetçilerin Özellikleri.....	96
Tablo 3. 29. Şirketin Kurumsal Yönetim Düzeyi.....	97
Tablo 3. 30. Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Geçildikten Sonraki Durum	97
Tablo 3. 31. Denetim Kalitesi Boyutları Pearson Korelasyon Testi	99
Tablo 3. 32. Denetim Kalitesi Algılanan Durum Değişkenleri.....	100
Tablo 3. 33. Denetim Kalitesi Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi	101
Tablo 3. 34. Kamuyu Aydınlatma Algılanan Durum Değişkenleri	102
Tablo 3. 35. Kamuyu Aydınlatma Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	102

Tablo 3. 36. Denetim Kalitesi ile Kamuyu Aydınlatma Pearson Korelasyon Testi.....	102
Tablo 3. 37. Paydaşlar Algılanan Durum Değişkenleri.....	103
Tablo 3. 38. Paydaşlar Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	103
Tablo 3. 39. Denetim Kalitesi ile Paydaşlar Pearson Korelasyon Testi	103
Tablo 3. 40. Pay Sahipleri Algılanan Durum Değişkenleri	104
Tablo 3. 41. Pay Sahipleri Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	104
Tablo 3. 42. Denetim Kalitesi ile Pay Sahipleri Pearson Korelasyon Testi	106
Tablo 3. 43. Yönetim Kurulu Algılanan Durum Değişkenleri.....	106
Tablo 3. 44. Yönetim Kurulu Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi	106
Tablo 3. 45. Denetim Kalitesi ile Yönetim Kurulu Pearson Korelasyon Testi	107
Tablo 3. 46. Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Boyutları Pearson Korelasyon Testi.....	107
Tablo 3. 47. Denetim ve Denetçinin Niteliği- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi	112
Tablo 3. 48. Denetim ve Denetçinin Niteliği Bağımlı İki Örnek T-Testi.....	112
Tablo 3. 49. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Model Özeti Tablosu.....	113
Tablo 3. 50. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Model Özeti Tablosu (Diğer)	114
Tablo 3. 51. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Anova Testi	114
Tablo 3. 52. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Çoklu Bağlantı Testi.....	116
Tablo 3. 53. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi.....	116
Tablo 3. 54. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Bağımlı İki Örnek T-Testi.....	117
Tablo 3. 55. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Niteliği Model Özeti Tablosu	117
Tablo 3. 56. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Model Özeti Tablosu (Diğer).....	117
Tablo 3. 57. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Anova Testi	118
Tablo 3. 58. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Çoklu Bağlantı Testi	119
Tablo 3. 59. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi.....	120
Tablo 3. 60. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Bağımlı İki Örnek T-Testi.....	120
Tablo 3. 61. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Niteliği Model Özeti Tablosu.....	120
Tablo 3. 62. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Model Özeti Tablosu (Diğer).....	121
Tablo 3. 63. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Anova Testi.....	121
Tablo 3. 64. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Çoklu Bağlantı	121
Tablo 3. 65. Müşteri Şirket Nitelikleri - Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi	123
Tablo 3. 66. Müşteri Şirket Nitelikleri Bağımlı İki Örnek T-Testi.....	123
Tablo 3. 67. Müşteri Şirket Nitelikleri Model Özeti Tablosu.....	124
Tablo 3. 68. Müşteri Şirket Nitelikleri Model Özeti Tablosu (Diğer)	124
Tablo 3. 69. Müşteri Şirket Nitelikleri Anova Testi.....	124
Tablo 3. 70. Müşteri Şirket Nitelikleri Çoklu Bağlantı	125
Tablo 3. 71. Analiz Sonuçlarına Göre Kabul Edilen ve Reddedilen Hipotezler.....	126
Tablo 3. 72. Kamu Gözetim Kurumu Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	127

Tablo 3. 73. Denetim Ücreti Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	127
Tablo 3. 74. Denetim Dışı Hizmetler Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi .	127
Tablo 3. 75. Şirket Kültürü Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi	128
Tablo 3. 76. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	128
Tablo 3. 77. Müşteri Şirket K Y U Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi.....	128



ÖN SÖZ

Doktora tez çalışmamın başından sonuna kadar beni devamlı teşvik edip, destekleyen, çalışmalarımda beni yönlendiren danışmanım Prof. Dr. İsmail BEKÇİ'ye ve büyük bir titizlikle tezimi başından sonuna kadar takip eden hocalarım Prof. Dr. Durmuş ACAR'a, Prof. Dr. Hayrettin USUL'a, Doç. Dr. Serkan TERZİ'ye ve Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK'e teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmama yaptığı katkılardan katkılardan ötürü Prof.Dr. Şaban UZAY'a ve Doç.Dr. Emre Şahin DÖLARSLAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Doktora eğitimim boyunca maddi destekleri ile başarıma katkı sağlayan TUBİTAK Bilim İnsanı Destekleme Daire Başkanlığı birimine teşekkürlerimi sunarım.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan annem Sevtap GÖR'e ve babam Ahmet Şevket GÖR'e derin sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Kendisine ayırmam gereken zamandan fedakarlık ettiği için ve doktora tezime katlandığı için varlığıyla beni her zaman mutlu eden oğlum Yusuf Tarık'a milyonlarca kez teşekkür ederim.

Her türlü sıkıntıda her zaman yanımda olan, tezim tamamlana kadar bana hep moral kaynağı olan ve kendi sıkıntılarını unutup bana destek olmaya çalışan sevgili eşim Ayşe Songül GÖR'e tezim tamamlanana kadar olan süreçte ailemizin her türlü sorumluluğunu üstlendiği ve bana çalışma imkanı sağladığı için çok teşekkür ederim.

Yusuf GÖR

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte sınır ötesi yatırımlar artmakta, uluslararası ticaret gelişmekte ve sermaye piyasaları ülke sınırlarını aşmaktadır. Bu sınır aşımının tabii bir sonucu olarak da piyasalarda güven ihtiyacı artmaktadır. Aranılan güveni sağlamak ve her ülkenin kendine has hukuki ve ekonomik yapılarının farklılıklarını ortadan kaldırmak maksadıyla denetimde standartlaşmaya gidildiği görülmektedir. Hem denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması, hem de denetimin ve denetçinin bağımsızlığının sağlanması maksadıyla hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları, denetim firmaları ve denetçilerin çalışmalarında ortak bir dil oluşturmaktadır.

Aranılan güveni sağlamak adına yapılan çalışmaların diğer tarafında ise firmaların kurumsallaşma çalışmaları yer almaktadır. Denetlenen firmaların daha güvenilir ve daha şeffaf olmasını sağlayan kurumsallaşma faaliyetleri, küreselleşen piyasa şartlarında firmaların varlıklarını ve itibarlarını da sürekli kılmaktadır.

Diğer taraftan; denetçilerin denetim standartlarını yanlış uygulaması, hatalı denetim raporları hazırlanması, danışmanlık hizmeti verilen firma ile olan ilişkiden doğan bağımsızlık sorunu gibi etik dışı davranışlardan kaynaklanan Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi skandallarla birlikte kaliteli denetim ihtiyacının ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte, denetim kalitesini arttırmak için sadece denetim standartlarının değil, kurumsal yönetim uygulamalarının da gerekli olduğu gözlemlenmektedir.

Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisini tespit etmek için hazırlanan bu çalışmanın birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı, denetimin amacı ve denetim türleri açıklanmaya çalışılmaktadır. Ardından denetim kalitesi ve denetim kalitesine etki eden faktörlerden ve denetim standartlarından bahsedilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde kurumsal yönetim kavramı, kurumsal yönetim ilkeleri ve kurumsal yönetim uygulamalarından bahsedilmektedir.

Son bölümde ise öncelikle çalışmanın amacı, kapsamı ve literatür taraması anlatılmaktadır. Ardından araştırmada hangi yöntemlerin kullanıldığı verilerin nasıl elde edildiğinden bahsedilmektedir. Daha sonra da Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde 2009-2014 yılları arasında yer alan 46 şirketten elde edilen verilerle gerçekleştirilen analizler açıklanarak, analiz sonuçları ile bölüm tamamlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

VE

DENETİM KALİTESİ

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle denetim kavramı, denetimin özellikleri ve amacı açıklanmıştır. Temel kavramların açıklanmasını takiben denetim türleri açıklanmıştır. Bu bölümde denetimle ilgili genel bilgiler açıklandıktan sonra genel kabul görmüş denetim standartları ve denetim kalitesi konularında kısa açıklamalar yapılmıştır.

1.1. DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

Denetim tarihi oldukça eski zamanlara dayanmaktadır. Milattan önce 3000’li yıllarda Ninova’da bulunan arşiv bilgileri, Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar sunarak denetimin kökeninin oldukça eski zamanlara dayandığını göstermektedir (Köse, 2000: 20). Eski Mısır’da Firavunların denetim konusuna girecek uygulamaları olduğu belirtilmektedir. Firavunların mal varlıklarını birbirinden haberi olmayan iki kişiye saydırması ve yapılan sayım sonuçlarının farklı olması halinde bu durumun kişilerin hayatına mal olması olayı denetim faaliyetinin eski yıllara kadar dayandığının göstergesi olmuştur (Okutmuş ve Uyar, 2014: 36). Her ne kadar denetimin başlangıcı milattan önce 3000’li yıllara götürülse de meslek unvanı olarak “Auditor” kavramının ilk kez 1289’da İngiltere’de kullanıldığı bilinmektedir. Modern muhasebe denetiminin ise ancak Sanayi devriminden sonra İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yazılı hale getirildiği görülmektedir (Toroslu, 2012: 50-51).

Denetim, modern anlamda sanayi devriminden sonra gelişim göstermiştir. Sanayi devriminden sonra denetçiler, “Belge Denetimi Yaklaşımı” olarak ifade edilen ve işletmelerin belge ve kayıtlarına odaklanan bir anlayış geliştirmişlerdir. Bu dönemde belge ve kayıtlarda olabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkartılması esas alınmıştır. Bu yaklaşımın temelinde ise tüm belge ve kayıtların incelenmesi yatmaktadır. Ancak tüm belge ve kayıtların incelenmesi hem zaman, hem de maliyet bakımında çok da makul olmamasından dolayı 1900’lerin ilk yıllarında, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek

ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmaya yönelik “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” gelişim göstermiştir. Bu yaklaşımda mali tablolar hakkında tek bir görüşe ulaşılması esas alınmıştır. Bu amaçla da tüm belge ve kayıtların yerine önemli olanların incelenmesi ön plana çıkmıştır. Çünkü bu yaklaşımın temeli “makul güvence” anlayışına dayanmaktadır. Makul güvence, %100 denetim yapılması ve tüm belgelerin incelenmesi yerine çeşitli yöntemlerin kullanılarak örnek birimlerin seçilmesi ve bu sonuçların genelleştirilmesi esasına dayanmaktadır (Bozkurt, 1999: 17-18).

Denetim alanındaki büyük gelişmelerden biri de 1930’lardan sonra görülmeye başlamıştır. Bu yıllarda işletmeler iç kontrol sistemi yapılarına ağırlık vermeye başlamışlardır. İç kontrol yapılarının nitelikleri, mali tabloların güvenilirliklerinin bir göstergesi kabul edilmeye başlanmıştır. Denetimin bu tür yaklaşımına “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir. Yirminci yüzyılın ikinci yarısından günümüze kadar ise “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” olarak adlandırılan yeni bir yaklaşım gelişmeye başlamıştır. Bu yaklaşımda denetim, bilgi işlem teknolojilerinden, istatistiki ve matematiksel yöntemlerden ve analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılarak gerçekleştirmeye başlamıştır (Bozkurt, 1999: 17-18).

Denetimin tarihsel seyir içindeki gelişimleri ihtiyaçların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle 2001 yılında yaşanan Enron skandalından sonra denetime olan güven azalmıştır. Çünkü denetim faaliyetinin temel amacı, işletme ilgililerine (yönetici, ortak, devlet, kreditorler vb.) işletme hakkında güvenilir bilgiler sağlamaktır. Muhasebe skandallarının yaşanmasıyla bu anlayış ciddi düzeyde zarar görmüştür (Terzi, 2012: 15). Yaşanan bu muhasebe skandallarının nedenlerinden birinin de denetim şirketleri gösterilmesi ile birlikte denetçi sorumluluklarında da bazı değişimler ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 2000’li yıllardan sonra “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” ortaya çıkmıştır.

Denetim kavramı, muhasebe denetimi olarak da kullanılmaktadır. Türkçe muhasebe denetimi olarak kullanılan denetim kavramının Anglo-Sakson dillerindeki karşılığı “Auditing”dir. Latince kökenli auditing kavramı, eski toplumlar da seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmaları anlamında kullanılmaktadır (Bozkurt, 1999: 17).

Denetim kavramı, denetimin tarihsel süreç içindeki değişimine paralel olarak da bazı değişimlere uğramıştır. Nitekim belge denetimi yaklaşımının olduğu dönemde denetim, her bir belge ve kaydın incelenmesi ve belirlenen standartlardan sapma olup olmamasının araştırılması şeklinde anlam bulmuşken, mali tablo yaklaşımıyla birlikte “uygunluk derecesi”ni araştırmak şeklinde bir değişim göstermiştir.

Denetim sözcüğü gerek bilimsel literatürde, gerekse de uygulama hayatında oldukça yaygın olarak kullanılan bir kavramdır. Literatürde denetim ile ilgili, çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlardan birinde denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili sonuçların finansal raporlama standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da yasal hükümlere (Erdoğan, 2002: 55) uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Yılancı, 2013: 1). Ayrıca yatırımcılarla yöneticileri karşı karşıya getiren imtiyazların azaltılması için sarf edilen çabalar da denetim olarak adlandırılmaktadır (Wallin, 1992: 121).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanuna dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik’in 48 inci maddesinde ise denetim, “muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadı” şeklinde tanımlanmaktadır.

En genel anlamıyla denetim, ekonomik nitelikteki faaliyet veya olayların önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesinin bağımsız bir uzman tarafından rapor yazılmak üzere araştırılması amacıyla kanıt toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir.

Teoride ve uygulamada denetim kelimesi ile benzer anlamlar yüklenen ve bu nedenle denetim kavramıyla karıştırılan bazı kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramlardan kontrol kavramı, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türetilmiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir olgunun doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır (Kenger, 2001: 4). Ancak kontrol, faaliyetlerin

gerçekleştirdiği zaman parçasındaki işlemleri konu alırken denetim ise faaliyetler gerçekleştikten sonraki işlemleri incelemektedir (Yurtsever, 2008: 16).

Benzer anlam taşıyan kelimelerden biri de daha çok iç denetime denk düşen ve Arapça bir kelime olan teftiş, “fetş” kökünden gelip bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır (Kenger, 2001: 5). Ayrıca teftiş, denetimin daha dar kapsamlı olanı olarak da tanımlanmaktadır (Kaval, 2008: 4).

Bir başka benzer anlam taşıyan “murakabe” kavramı, denetim, teftiş, revizyon ve kontrol kavramlarını da içine almaktadır. Latince” revizyon” kavramı da gözden geçirmek anlamına gelse de daha çok finansal olayların ve vergi işlemlerinin eleştirisel bir yaklaşımla incelenmek için kullanılmaktadır (Karacan, 2012: 27).

1.1.1. Denetimin Özellikleri ve İşlevleri

Denetim, bağımsız bir uzman tarafından rapor hazırlanması amacıyla ekonomik faaliyetlerin önceden tespit edilmiş kurallara olan uygunluk derecesinin araştırılması için kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini içeren bir süreç olarak ifade edilmektedir. Bu tanımda da yer aldığı gibi denetim faaliyeti statik olmayıp, dinamik bir yapıya sahiptir.

Bu tanımda yer alan denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Başpınar, 2005: 35):

- **Denetim bir süreçtir:** Denetim faaliyeti, belirli bir plan dahilinde birbirini izleyen çeşitli evreler halinde gerçekleştirilmektedir. Denetim süreci denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla başlamakta ve denetim raporunun teslimi ile sona ermektedir.
- **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin raporlar ve beyanlar:** Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmakta ve menfaat gruplarına sunulmaktadır. Yani denetim çalışmasının kapsamı iktisadi bir faaliyet veya olay olabilmektedir. Ancak kapsamın mutlaka belirtilmesi gerekmektedir.
- **Önceden belirlenmiş ölçütler:** Denetçi, finansal tabloları önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre uygunluğuna ve güvenilirliğine karar vermektedir. Bu ölçütler, denetimin türüne göre

değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin vergi denetimi yapılması halinde vergi kanunları, bağımsız denetimde ise muhasebe standartları önceden saptanmış ölçüt olmaktadır.

- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Denetim kanıtı, denetçinin görüşünün temel dayanağını oluşturmaktadır. Bu nedenle denetçi, işletme ve işletmeyle ilgili kişilerden bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.
- **İşletme ilgililerini bilgilendirme:** İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kurumun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklamaktadır. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

Denetim faaliyetinde temel amaç, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmak olmakla birlikte bunun yanında başka işlevleri de bulunmaktadır. Denetimin işlevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Candan, 2007: 14):

- Öncelikle denetim; yönetenlere, karar mercilerine doğru, güvenilir ve tarafsız bilgi sağlamaktadır.
- Diğer yandan, sürekli ve sistematik olarak gerçekleştirilen denetim, yönetim ve çalışanlar bakımından istek dışı bir gelişme sağlamaktadır.
- Denetimin önleyici ve sınırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır.
- Denetim, hata bulma ve cezalandırma odaklı bir faaliyet değildir. Yanlışlık ve hataların, kötü uygulamaların düzeltilmesi, etkin ve yeterli olmayan iş ve süreçlerin geliştirilmesi, gerekli önlemlerin alınması ve bu konuda öneriler sunmaktadır.
- Ayrıca, denetim, kurum içinde birimler ve çalışanlar arasında bir koordinasyon ve hedef birliği sağlamaktadır.
- Denetim, bunların yanında faaliyetlerin, hukuka ve ilgili kurallara uygun, zamanında, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.
- Son olarak denetimin yürütülen danışmanlık faaliyetleriyle yönetime destek sağlamaktadır.

Ayrıca denetim sayesinde işletme tarafından üretilen finansal nitelikteki bilgiler üçüncü kişilerce incelenerek denetim süzgecinden geçirilmekte, bilgilerin kalitesi ve kredibilitesi artırılarak güvenilir bilgi haline getirilip bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır (Karacan, 2012: 22).

1.1.2. Denetimin Amacı

Denetimde temel amaç; olması istenenle gerçekleşen durumun karşılaştırılmasıdır. Bu sebeple denetim, standartlara uygunluk arayışı anlamına da gelmektedir. Ayrıca denetim; bir meslek olmaktan çok kalkınmanın ve çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü ve kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi için gerekli olmaktadır (Köse, 2000: 63).

Muhasebe denetimin amacı ise, mali tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmektir. Başka bir ifade ile açıklanan bilgilerin içerdiği riskin kullanıcılarına sunulmadan önce azaltılması ve bu sayede bilgi kullanıcılarının korunması olarak da nitelendirilebilmektedir (Uğur, 1999: 38).

KGK tarafından yayınlanan BDS 220 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” standardında denetimin amacı, “hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak” şeklinde açıklanmaktadır.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe denetimi türleri çeşitli sınıflandırmalara ayrılmakla birlikte genel olarak “Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri” ve “Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri” olmak üzere iki ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. Aşağıda denetim türleri kısaca açıklanmıştır.

1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türleri;

- bağımsız denetim,
- uygunluk denetimi,
- faaliyet denetimi,
- risk odaklı denetim ve

- sürekli denetim

olarak beş başlık altında incelenmektedir.

1.2.1.1. Bağımsız Denetim

Konusuna ve amacına göre denetim türlerinden biri olan bu denetim türü; bazı kaynaklarda finansal denetim, bazılarında ise bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır. Aşağıda farklı adlandırılmalara yönelik olarak verilmiş tanımlar bulunmaktadır:

Finansal denetim, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtır yansıtmadığı belirlemek için yapılan çalışmalardır (Toroslu, 2012: 66). Bu tür denetimde, bağımsız denetçiler tarafından finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek ve mali tablolar hakkında denetçi görüşü bildirilmektedir (Karacan, 2012: 32).

26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin; finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlamak amacıyla denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlanması sürecidir (Usul, 2013: 14).

Bağımsız denetim, kendi içerisinde üç alt başlıkta incelenmektedir. SPK tarafından yapılan sınıflandırmaya göre bağımsız denetim; sürekli denetim (yıl sonu denetimi), sınırlı denetim ve özel denetim olarak sınıflandırılmaktadır.

1.2.1.1.1. Sürekli (Yıl Sonu) Denetimi

Dönem sonlarında yapılan ve en çok bilinen denetim türü olan yıl sonu denetimini, denetime tabi olan kurumların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanları tarafından, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yıl sonlarında veya özel hesap dönemine tabi olan ortaklıklarda özel hesap dönemi sonunda denetlenmesi ve denetim sonuçlarının rapora bağlanmasıdır. Sermaye Piyasası Kurulu gözetimine tabi şirketler, bankalar, sigorta şirketleri (Karacan, 2012: 38) tarafından dönem sonlarında hazırlanan finansal tablolar,

bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanlarınca denetleme ilke, esas ve standartları kullanılarak yıl sonu denetimine tabi tutulmakta ve denetim sonuçları rapora bağlanmaktadır (TSPAKB, 2011: 139).

1.2.1.1.2. Sınırlı Denetim

Kısaca ara dönem finansal tabloların denetlenmesi olarak ifade edilebilen sınırlı denetim, bağımsız denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara finansal tabloların bağımsız denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak bağımsız denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesi olarak ifade edilmektedir (Usul, 2013: 15).

Sınırlı denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 6 ve 9. ay sonu itibariyle ara mali raporlarını hazırlamak ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) ile SPK'ya göndermek zorundadırlar. Ancak 6. ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız sınırlı denetimden geçmiş olması gerekmektedir (Kaval, 2008: 15). Ayrıca hisse senetlerinin halka arzında yahut mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında düzenlenecek ara dönem mali tablolar da bağımsız sınırlı denetime tabiidir (TSPAKB, 2011: 164).

Sınırlı denetime tabi olan özel finans kuruluşları; aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerin kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları sınırlı denetim kapsamındayken emeklilik yatırım fonlarının, üç ve dokuz aylık finansal tabloları da sınırlı denetime tabiidir (SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete, madde 5).

Sınırlı denetimde, geçen dönemin yıl sonunda yapılan işlemleri üzerinden hareket edilir ve geçen dönemin yıl sonuna göre önemli değişikliklerin incelenmesi ve

açıklanması esasına dayanmaktadır. Sınırlı denetimde, yıl sonunda olduğu gibi kapsamlı bir planlama yapılmamakta, bunun yerine daha çok analitik incelemelere ağırlık verilmektedir.

1.2.1.1.3. Özel Denetim

Bağımsız denetimin son alt başlığı olan özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesi olarak ifade edilmektedir (Usul, 2013: 16).

Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibarıyla hazırlanmış olması esastır. (TSPAKB, 2011: 165). Ayrıca özel denetimde de diğer denetimlerde olduğu gibi müşteri işletmeyle bir denetim sözleşmesi imzalanmaktadır.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimi tarafından, gerekse yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespit etmeyi sağlamaktadır (Bakır, 2012: 15). Uygunluk denetimi sonucunda tespit edilen bulgular, işletmenin üst yönetimine raporlanmaktadır.

Uygunluk denetimi genellikle işletmede görev yapan iç denetçiler tarafından yapılırsa da zaman zaman kamu denetçileri de işletmenin eylem ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlemektedirler. Sayıştay tarafından kamu kurumlarında uygunluk denetimi yapılmaktadır. Uygunluk denetimine bir diğer örnek vergi denetimidir. Vergi denetiminde mükelleflerin mali hukuk kurallarına ne ölçüde uygun davrandığı incelenmektedir. Vergi denetimi kamu denetçileri tarafından yapıldığı gibi iç denetçiler veya bağımsız vergi danışmanları tarafından da yapılabilmektedir (Akarkarasu, 2000: 8). Bu denetim türünde, işletme personeli tarafından yapılan işlemlerde, işletmenin belirlemiş olduğu prosedürlere uygun davranılıp davranılmadığı incelenmektedir (Usul, 2013: 16).

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet Denetimi bazı kaynaklarda Performans Denetimi olarak da isimlendirilmektedir. İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini denetlemeye yönelik denetim türüne faaliyet denetimi denmektedir (Bakır, 2012: 15). İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerleyen ve ölçen denetim türü faaliyet denetimidir (Toroslu, 2012: 68). Ayrıca işletmenin ya da denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin verimlilik, karlılık açısından yada işletmenin kuruluş amaçlarına uygunluk açısından denetimini içermektedir (Güçlü, 2013: 5).

İç denetimin gelişmiş bir uzantısı olan faaliyet denetimi, işletmelerde büyümelerin ve birleşmelerin artması ve yerinden yönetim anlayışının gelişmesi üzerine son yıllarda gelişip yaygınlaşmıştır (Kiracı, 2003: 68). 20.yüzyılın ikinci yarısından sonra gelişmeye başlayan faaliyet denetimi, muhasebe denetiminden daha geniş olmakla birlikte muhasebe işlemleri ile sınırlı değildir (Uzay, 2007: 1). Bu açıdan bakıldığında faaliyet denetimi, sadece işletmenin mali işleri ile ilgili olmayıp, yönetim, üretim, pazarlama, personel gibi fonksiyonlarının da denetimini içermektedir.

Faaliyet denetimi sonucunda hazırlanan raporlar, bağımsız denetime göre daha kapsamlı olmaktadır. Bağımsız denetimde mali tablolarla ilgili bir bütün olarak görüş bildirmek esas iken, burada faaliyetlerin detaylı bir şekilde incelenmesi ve aksayan yönlerin tespit edilmesi, varsa önerilerin sunulmasını esas olmaktadır.

1.2.1.4. Risk Odaklı Denetim

Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi amacıyla yapılan, denetim kaynaklarının bu esas çerçevesinde tahsis edilmesi ilkesine dayanan ve dolayısıyla da denetimin etkililiği arttırmayı amaçlayan bir denetim türü olarak tanımlanmaktadır (Usul, 2013: 16). Bu denetim türünde risk yönetiminin kapsamının yönetimin istediği gibi işleyip işlemediğine ilişkin güvence sağlanmaktadır (Griffiths, 2006: 1).

Bu amaçla Türkiye’de TTK kapsamında belirli işletmelerin “Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi”ni oluşturmalarını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca bu komitenin faaliyetlerinin denetlenmesi ve bu faaliyetlerle ilgili de denetçilerin görüş

vermesi zorunlu olmuştur. Bu komitenin temel amacı ise, işletmenin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesidir.

1.2.1.5. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmek amacıyla; bilgisayar destekli denetim teknikleri ve analitik denetim prosedürlerini kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplama ve bu kanıtlar sayesinde finansal raporlardaki bilgileri değerlendirme işlevi olarak ifade edilmektedir (Usul, 2013: 18).

Bir başka ifadeyle sürekli denetim, “bağımsız denetçinin, denetim konusunun temelini oluşturan olayların gerçekleşmesi ile eşzamanlı veya bu olayların gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra yayınlanan bir dizi denetçi raporunu kullanarak, denetim konusu üzerine yazılı bir güvence vermesine imkan tanıyan bir yöntem” olarak da tanımlanmaktadır (Ağca, 2006: 68).

Yıl sonu denetimi ile sürekli denetim kavramları birbiriyle benzer kavramlarla ifade edilebilmektedir. Yıl sonu denetimi ile sürekli denetim arasındaki temel fark, yıl sonu denetiminin bilanço tarihinden sonra belirli süreler dahilinde daha çok geleneksel yöntemlerin kullanılarak yapılması ve dolayısıyla eş anlı denetimin yapılmamamsıdır. Sürekli denetim ise, son yıllarda bilgi işlem teknolojilerindeki gelişime bağlı olarak gelişen bir denetim anlayışıdır. Bu anlayışta denetçinin denetlenen işletmeye gitmesine gerek kalmaksızın uzaktan bile işletmenin veri tabanlarına bağlanarak bilgi teknolojileri yardımıyla denetim yapılmaktadır.

1.2.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri

Denetçilerin içinde bulundukları statüye göre denetim türleri, iç denetim, kamu denetimi ve dış denetim olmak üzere üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. İç denetim, işletme elemanının gerçekleştirdiği denetim olarak nitelendirilirken; dış denetim, işletme dışından birinin gerçekleştirdiği denetimdir.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, iç kontrol sisteminin oluşumuyla başlamaktadır. İç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere

ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir (<http://www.maliye.gov.tr>).

İç denetim, iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde ve değerlendirilmesinde ekonomik etkinliği yükselterek, güçlü kontrollerin gerçekleştirilmesini sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır (Uzay, 2007: 7). Ayrıca iç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğinin denetimini, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetsel politikalara uygunluğun desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm eş güdümlü yöntem ve önlemleri içermektedir (TSPAKB, 2007: 154). Bu bilgilere ek olarak iç denetim, bir organizasyona hizmet etme amacı ile organizasyonun içinde kurulan ve organizasyonun faaliyetlerini inceleyen bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller, 2009: 3).

İşletmelerde muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili bir iç denetim yapısının ortaya koyduğu hedefler şunlardır: (TSPAKB, 2011: 178)

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

Yukarıdaki açıklamalara bağlı olarak iç denetim faaliyeti, işletmeye çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar; işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı anlaşılmasını sağlamakta ve dolayısıyla operasyonel risklerin, hilenin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunmaktadır (Uyar, 2005: 1).

1.2.2.2. Dış Denetim

Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun

yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında bahsedilen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması bağımsız denetim olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2008: 4).

Yukarıdaki tanımda da yer aldığı gibi bağımsız dış denetim, gerek işletmenin üst yönetimi ile gerekse de işletme çalışanlarıyla herhangi bir ilişkisi (kan bağı veya çıkar ilişkisi) olmayan kamu düzeni ve yararı açısından yetkili kılınmış bağımsız kişi ya da kişiler tarafından yapılan denetim türüdür.

Türkiye’de bağımsız dış denetimin şirketler için zorunlu hale gelmesi, yirminci yüzyılın sonlarında Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) öncülüğünde yapılan bir seri hukuki düzenleme ve 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının çıkarılmasıyla olmuştur (Çürük, 2004: 150). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu da esas denetimi bağımsız denetim sistemi üzerine kurmuştur. Kanuna göre genel kurul tarafından görevlendirilen bağımsız denetçi, şirketin finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlemek ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını, gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmekle görevli kılınmaktadır (Toroslu, 2012: 392).

1.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu yararı adına devletlerin kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerinin ülke içinde kamu kuruluşlarında ve özel sektörde tüm ekonomik ve sosyal faaliyetleri denetlemesine kamu denetimi denmektedir. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdiği hizmetler, belirli olaylar ve vergi yasaları ile ilişkili olduğundan kamusal denetim kapsamına da girmektedir (Uzay, 2004: 12).

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

- Özel sektöre yönelik denetim,
- Kamu işletmelerine yönelik denetim.

Denetleyen tarafın kamu işletmesi olduğu denetim türüne kamu denetimi denmektedir. Bu denetim türünde kamu işletmelerinin uygunluk denetimi yapılmaktadır. Kamuya yönelik denetimi gerçekleştiren kuruluşlar aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 1999: 34):

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

Kamu denetimi yapan kuruluşların bazıları, örneğin Maliye Bakanlığı, SSK, SPK gibi kurumlar özel sektördeki işletmeleri de denetlemektedir.

1.3. DENETİM KALİTESİ

Kalite kavramıyla ilgili literatürde çok sayıda tanımlama mevcut olmakla birlikte yapılan tanımlamaların ortak özelliği olarak “beklentilerin karşılanması” ve “ihtiyaçların giderilmesi” hususlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu açıdan denetim kalitesi, denetim faaliyetinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde tutması amacıyla bir sisteme sahip olması olarak ifade edilmektedir (Kapıcıgil, 2007: 206). Bu nedenle KGK tarafından BDS 220 ve KKS 1 standartları yayınlanmıştır. Bu standartların ortak amacı ise, denetim firmasında kalite güvence sisteminin oluşturulması ve denetim faaliyetlerinin nasıl ve ne şekilde yapılacağıyla ilgili asgari düzenlemelerin oluşturulmasıdır.

Denetimde kalite arayışı özellikle son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarının ardından ivme kazanmıştır. Denetim kalitesini arttırmak amacıyla ilk yapılan çalışmalar, denetim alanında standartlarının oluşturulmasıdır. Böylece denetim faaliyetinin asgari unsurları ortaya konmaya çalışılmış ve uygulamacılara rehberlik edinilmiştir.

1.3.1. Denetimde Standartlaşma

Denetim faaliyeti yapılan işin doğruluk ve uygunluk sorgulaması olduğu kadar, denetim faaliyetinin de önceden belirlenmiş kıstaslara uygun yapıp yapılmadığının karşılıklı olarak kontrol edilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla denetim faaliyetinin de

kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması gerekmektedir. Denetimde kalite ve güvenirlğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu ile ilişkili bulunmaktadır. Denetim standartları, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup hem denetçiyi, hem de tüm denetim faaliyetini kapsamaktadır. Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu hatırlatan ve denetim faaliyetinde yol gösteren genel ilkelerden oluşmaktadır. Yapılan denetimin kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi için denetçinin bu ilkelere sadık kalması gerekmektedir (Kenger, 2001: 16). Bu standartların temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 1999: 35):

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst seviyede tutmaktır,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaları genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlamaktadır.

Denetimde standartlaşma faaliyetleri sonucunda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarının ülkemizde yapılan denetim faaliyetlerinde etkisi görülmektedir.

1.3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanmıştır. AICPA, ayrıca denetçilere kolaylık sağlamak amacıyla açıklayıcı tebliğler de yayınlamaktadır. Bunlar Denetim Standartları Beyanları (SAS) olarak isimlendirilmektedir (Bozkurt, 1999: 36).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde kılavuzluk eden genel ilkelerdir; yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelere ayrılmaması gerekmektedir (Altıntaş, 2011: 24). Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim faaliyetinde denetçiye rehberlik etmekte ve denetimin kalitesini arttırmayı amaçlamaktadır. Bu standartlarda amaç, denetimi sınırlandırmak değil, asgari hususları ortaya koymak suretiyle denetimin kalitesini belirli seviyenin altına indirmemektir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Özbirecikli, 2008: 13).

1.3.1.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarına temel oluşturulması için gerekli olan ön koşulları kapsamaktadır. Bu standartlar; denetimin kabul edilmesinde, planlanmasında, gerçekleştirilmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu bakımdan genel standartlar denetçiye özgü olup, denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesi için düzenlenmiştir (Özbirecikli, 2008: 14). Ayrıca denetçinin denetim çalışmasında göstereceği davranış kalıplarını da belirlemektedir. Genel standartlar ise üç alt gruptan oluşmaktadır (Usul, 2013: 36):

- Denetim, mesleki bilgi ve deneyime (gerektiği kadar matematik, bilgisayar, muhasebe, denetim vb. alanında bilgiye sahip) sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- Görevleri ile ilgili her hususta bağımsız davranma mantığı denetçi ve denetçiler tarafından korunmalıdır. Bağımsızlık ilkesi, deneti yapılan işletmeyle çıkar ilişkisi içinde olunulmaması ve kan bağıının olmamasını gerektirmektedir.
- İncelemenin yapılmasında ve raporun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve dikkat gösterilmelidir.

1.3.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetçinin kişiliği ile ilgili olmayıp, denetim çalışmasına başlandığında neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır (Bozkurt, 1999: 39). Denetçi denetim sırasında standardın belirlemiş olduğu bu asgari hususlara uymak zorundadır. Çalışma alanı standartları aşağıdaki gibidir (Usul, 2013: 36):

- Denetim çalışmaları iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcılarını denetim faaliyetini yürütürken uygun bir şekilde gözetmelidir.
- Müşteri işletmenin iç kontrol sistemi ayrıntılı bir şekilde incelenmeli ve sistemin değerlemesi yapılmalıdır. Yapılan inceleme sonucunda iç kontrol yapısına ilişkin değerlendirmeler, denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yapısını etkileyebilmektedir. Örneğin etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmayan işletmelerde toplanacak kanıt sayısı

artabilmekte ve kanıtların mümkün olduğunda bilanço tarihinden sonra toplanması ve bunun için de birden fazla denetim tekniğinin kullanılması uygun olabilmektedir.

- İncelenmekte olan finansal tablolar ile ilgili oluşturulacak denetçi görüşüne makul bir temel sağlamak maksadıyla teftiş, gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmalıdır.

1.3.1.1.3. Raporlama Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının diğer bir grubu ise raporlama standartlarıdır. Bu standartlar, elde edilen kanıtların değerlendirilmesine dayalı olup denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında denetçinin bir hüküm vermesine yardımcı olmaktadır (Selimoğlu, 2008: 17). Denetçi denetim raporunu hazırlarken aşağıda belirtilen hususlara uymak ve denetim raporunu da bu esaslar çerçevesinde hazırlamak zorundadır (Usul, 2013: 37).

- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı denetim raporunda belirtilmelidir.
- Muhasebe politikalarının önceki dönemle uyumlu olarak uygulanıp uygulanmadığı denetim raporunda belirtilmelidir.
- Aksi belirtilmedikçe raporda finansal tablodaki açıklamaların makul yeterlilikte olduğu kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle denetim raporunda yeterli düzeyde dipnot açıklamaları yapılmalıdır.
- Denetim raporunda finansal tablolar ile ilgili denetçinin ulaştığı görüş yer almalıdır. Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi halinde rapora “Açıklama Paragrafı” ekleyip, aykırılıklar bu bölümde açıklanmalıdır.

1.3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde, üye ülkeler tarafından belirlenmiş meslek mensuplarının katılımı ile oluşan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından yayımlanmaktadır (Toroslu, 2012: 102). Uluslararası Denetim Standartları açıklayıcı nitelikteki rehber ve diğer kaynaklarla birlikte temel ilkelerden ve önemli

prosedürlerden oluşmakta (Karacan, 2012: 64) olup, 8 ana başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1.1. Uluslararası Denetim Standartları

ISA NO	STANDARTLAR
100-199	Giriş
200-299	Genel Prensipler Ve Sorumluluklar
300-499	Risklerin Değerlemesi Ve Değerlendirilen Risklere Karşı Müdahale Edilmesi
500-599	Denetim Kanıtları
600-699	Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
700-799	Denetim sonuçları ve Raporlama
800-899	Uzmanlık Alanları

Kaynak: Usul (2013: 39-40)

Uluslararası Denetim Standartları giriş ile başlamaktadır. Bu kısımda standartların amacı, kapsadığı alanla, standardın alanına girmeyen hususlar ile standartta yer alan tanımlar açıklanmaktadır. İkinci kısımda denetimle ilgili olarak genel prensipler ve sorumluluklar incelenmektedir. Üçüncü kısımda ise risklerin değerlendirilmesi ve değerlendirilmesi yapılan risklere karşı nasıl müdahale yapılması gerektiği açıklanmıştır. Diğer kısımlarda ise denetim kanıtlarını, denetim çalışmalarında yardım alınmasının esaslarını ve denetim sonuçlarının raporlanması yer almaktadır. Ayrıca Yeni Türk Ticaret Kanunu yapılacak bağımsız denetimin, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olmasını istemektedir (Usul, 2013: 38).

1.3.1.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili düzenlemeler ilk olarak SPK ile başlamış daha sonra Maliye Bakanlığı, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı, TÜDESK ve KGK gibi kurumlar da çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayınlamışlardır (Karacan, 2012: 66).

KGK, 660 sayılı KHK kendisine verilen TDS yayımlama yetkisi çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil

olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>). KGK tarafından yayınlanan TDS'ler, TTK gereğince ISA'ların çevirisi niteliğindedir.

Aşağıda KGK'nın web adresinde yer alan ve resmi gazetede yayımlanan Türkiye Denetim Standartları kodları ve başlıkları ile birlikte verilmiştir:

Tablo 1.2. Türkiye Denetim Standartları

KKS1	Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı
BDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi
BDS300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS315	İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
BDS320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
BDS402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
BDS500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS505	Dış Teyitler
BDS510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakıyeleri
BDS520	Analitik Prosedürler
BDS530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS550	İlişkili Taraflar
BDS560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS570	İşletmenin Sürekliliği
BDS580	Yazılı Açıklamalar
BDS600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız

	Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
BDS610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
BDS705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
BDS800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
SBDS2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
İHS4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
GDS3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

Kaynak:<http://www.kgk.gov.tr>

1.3.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Kalite; en genel anlamıyla müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesidir (Kapıcıgil, 2007: 206). Bu açıdan bakıldığında denetim kalitesi de denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir (Ceylan, 2007: 220; Acar, 2011: 275). Bu bağlamda denetimin kalitesini etkileyen faktörler, diğer mesleki hizmetlerin kalitesini etkileyen faktörlerden farklı olmaktadır.

Denetim, iki nedenden ötürü diğer mesleki hizmetlerden ayrılmaktadır. Bu nedenlerin birincisi, denetçiyi müşteri firmanın kiralanmasına hatta ücretin de müşteri firma tarafından ödenmesine karşın denetim hizmetinden üçüncü kişilerin faydalanmasıdır. Diğer neden ise denetim hizmetinin kalitesi hakkında ne müşteri ile

yapılan denetim sözleşmesi öncesi ne de denetim süreci bittikten sonra izlenebilecek doğrudan bir kriterin olmamasıdır. Müşteri işletme sadece denetim raporlarının standartlara uygun olup olmadığını gözlemleyebilmektedir (Zerni, 2009: 17).

Muhasebe mesleği, denetim kalitesinin iyileştirilmesi hususunda giderek daha fazla baskı altında kalmaktadır. Bu nedenle kalitenin değerlendirilebilmesi için objektif ölçülerin geliştirilmesi gerekmiş ve bu sebeple bir takım kriterler oluşturulmuştur (İsmail, 2008: 4). Literatürde denetim hizmeti kalitesini ölçmeye yönelik olarak başvuru olan ölçütler ikiye ayrılmaktadır (Kavut, 2001: 4):

- Denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler: Bu ölçütler, denetim sürecinde yapılan çalışmaların güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla gerek denetim firmaları gerekse denetçiler için düzenlenmiş olan mesleki standartlar ve uygulamalardır.
- Denetimin sonuçları ile ilgili ölçüt: Bu ölçüt, finansal tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güven derecesidir.

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen birçok etmen bulunmaktadır. Literatürde bağımsız denetimde kalite konusuna ilişkin olarak çok sayıda araştırma yapılmıştır. Literatür taraması bölümünde yer alan bu çalışmalarda, hem denetim firmaları ve denetçiler, hem de denetim hizmeti sonuçlarından yararlanan tarafların bakış açısından, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler ve bu faktörlerin denetim kalitesi üzerindeki önem derecesi açıklanmıştır. Aşağıda denetim kalitesine etki eden faktörler açıklanmaktadır.

1.3.2.1. İşletme Kültürü

İşletme yönetimi alanında son yıllarda en çok işlenen konuların başında kültür, işletme kültürü (örgüt kültürü), kurumsal kimlik, kültürel değişim gibi konular olmuştur. Her işletme organizasyonu, aslında toplumun bir parçası olup küçük bir toplumu temsil etmektedir. Dolayısıyla bu küçük toplumun da bir “paylaşılan değerler seti”, yani kültürü olacaktır. Örgüt kültürü, işletme kültürü veya firma kültürü olarak adlandırılan ve bu değerler toplamı, çeşitli yönetim ve organizasyon tekniklerinin uygulanma ve başarılı olma imkanlarını etkilemektedir. Her işletmenin kültürü de, o işletmenin kullandığı yönetim tekniklerine yansımaktadır (Koçel, 2003: 31).

İşletme kültürü, işletmenin kullandığı tüm yönetim unsurlarını etkilediğinden, denetim kalitesini de etkilemektedir. Denetim firmalarında ve de müşteri firmalarda yönlendirici ve ödüllendirici bir yapıya sahip işletme kültürlerinin bulunması denetim kalitesini yükseltmektedir. Bunlara ek olarak denetim firmasında var olan kültür gereği denetçiye; kamu çıkarları doğrultusunda iyi şeyler yapmanın gerekliliği vurgulanıyorsa, denetim firmasında müşteri kabulü ve sürekliliği için sağlam bir sistem mevcutsa, denetim firma kültürü, denetim kalitesinin artırılmasında etkili olmaktadır (Senal, 2010: 23-24). Bu nedenle işletme kültürü, denetim kalitesi açısından önemli bir faktör olmaktadır.

1.3.2.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim literatüründe büyük denetim firmaları olarak “Big Four” ismiyle anılan Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG (Pear Marwick International (PMI) & Klynveld Main Groder (KMG)) isimli dört şirket ön plana çıkmaktadır. Bu firmaların Türkiye’de de çeşitli sektörlerdeki etkinlikleri de dikkat çekmektedir (Doğruer, 2009: 7). Literatürde yapılan çalışmalarda denetim kalitesi ile dört büyük denetim firması arasında doğrusal bir ilişki ortaya konan çalışmalar yer almaktadır. Çünkü bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim kalitesi için literatürde önemli bir yere sahiptir.

Büyük bir firma olmanın beraberinde getirdiği nitelikler, bağımsız denetim kalitesini de etkilemektedir (Geiger ve Rama, 2006). Şöyle ki, büyük denetim firmalarının oldukça geniş bir müşteri potansiyeline sahip olmaları, müşteri kaybetme kaygılarının olmaması ve piyasada sahip oldukları itibarı daha çok artırma istekleri bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Agele, 1981b).

Büyük ölçekteki denetim şirketlerinin tek bir müşteriden elde ettikleri gelirin toplam gelir içerisindeki nispi payının düşük olması, denetim raporlarının içeriği konusunda yapılacak baskılara karşı durma dirençlerini arttırmaktadır (Akışık, 2005).

Büyük denetim şirketlerinde etkin iç kontrol sistemlerinin bulunması ile denetçilerin sayısı, eğitimi ve denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde küçük şirketlere kıyasla kaynak açısından çok daha iyi imkanlara sahip olmaları denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen diğer özelliklerdir (Davidson ve Neu, 1993; Donald

ve Grious, 1992; Al-Ajmi, 2009). Sonuç olarak denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesini etkileyen önemli etkenlerden biridir (Oktay, 2013: 53-54).

1.3.2.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi

Denetimin kalitesi, denetçinin faaliyetlerini kaliteli bir şekilde yürütmesine, tecrübesine ve denetçinin bağımsızlığını koruyabilmesine bağlı olmaktadır (Arrunada, 2000; 2). Denetim şirketinin, yasalara ve mesleki standartlara uygun sözleşmeleri gerçekleştirmede gerekli etik ilkeler için yeterliliğe, sorumluluğa ve yetkiye sahip personelinin olmasını, makul güvence sağlayacak ve denetim şirketinin ve ortaklarının koşullara uygun raporlar vermesini sağlayacak politika ve yöntemler oluşturması gerekmektedir. Ayrıca denetim şirketinin, gerekli yeteneklere ve yeterliliklere sahip uygun kişileri, mesleki standartlara, yasalara ve düzenleyici kurallara uygun bir şekilde sözleşmeleri yerine getirmesi için ataması gerekmektedir (Cömert vd, 2013: 6).

Denetçiler, mesleki tecrübeleri ile de denetim kalitesine olumlu katkı yapabilmektedirler. Denetçiler, mesleki tecrübeleri sayesinde dış kaynaklardan elde ettikleri kanıtlarla yönetimden sağladıkları kanıtları birleştirebilir sonuçta daha doğru bilgiye ulaşabilmektedirler. Ulaşılan bilgiye göre de kararlarını belirlemektedirler. Diğer taraftan denetçilerin mesleki tecrübeleri sayesinde gerekli kanıtların toplanmasında kolaylık sağlayabilecek yöntemler ortaya çıkabilmektedir (Urton, 2004: 1).

1.3.2.4. Denetim Süreci

Denetim süreci, denetim görevinin alınmasından önce müşterinin yaptığı teklifin değerlendirilmesi, raporun verilmesinin ardından da müşteri işletmenin genel kuruluna katılması ve finansal tabloların yayınlanması gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetim süreci, teklifin alınıp değerlendirilmesiyle başlamakta olup, planlama ve program geliştirme için hazırlık çalışmaları yapılarak denetim planı hazırlanarak uygulamaya konulmaktadır. Son olarak da denetim aşaması tamamlanarak ve raporlama aşamasına geçilmektedir (Kaval, 2003: 65). Bu bağlamda denetim sürecinde denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla BDS220 no.lu standart 4 Kasım 2013 tarihli 28821 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu standartta denetim sürecinde denetim kalitesinin sağlanması açısından nelerin yapılması gerektiği açıklanmaktadır.

1.3.2.5. Şeffaflık Raporu ve Denetim Raporu

Denetim kalitesinin için gerekli araçlardan biri de denetim firmaları hakkında şeffaf bilginin sağlanmasıdır. Avrupa Birliği tarafından hazırlanan 8. Yönerge'ye göre, 2008 yılının Haziran ayından geçerli olmak üzere Avrupa Birliği çerçevesinde yıllık raporlar şeffaf olarak beyan edilmektedir. Bu düzenleme sayesinde denetim firmaları, faaliyet politikalarını ve prosedürlerini, ücret bilgisi gibi detaylandırılmış bilgileri yayınlamaları gerekmektedir (Pott vd, 2008: 112).

Uluslararası Denetim Standartlarında da şeffaflığın sağlanması için standart bulunmaktadır. Uluslararası Denetim Standardı (700 vd) denetçinin denetim raporunu hazırlamadan önce, denetlenen işletmenin finansal tablolarının bir bütün halinde değerlemesini istemektedir. Finansal tabloların finansal raporlama standartları uyarınca gerçeği tüm önemli yönleriyle doğru ve dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığına ilişkin görüş oluşturulması süreci, finansal tabloların anılan ilkelerin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlara ilişkin özel hükümleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hususunun değerlendirilmesini de içermektedir (Usul, 2013: 192).

Türkiye'de de şeffaflığın sağlanması amacıyla Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde düzenleme yapılmıştır. 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesi gereğince bir takvim yılında kamuya mali tablolarını açıklama mecburiyeti olan işletmelerin denetimini yapan firmaların yönetmelikte belirtilen süre içinde yıllık şeffaflık raporunu KGK'ya bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları gerekmektedir. Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanması ve asgari olarak aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir (<http://www.kgk.gov.tr>):

- Hukuki yapı ve ortaklar
- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler
- İçinde bulunulan denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler ile bu ilişkilerin mahiyeti
- Organizasyon yapısı
- Kalite güvence sistemi incelemeleri
- Denetim hizmetleri veren kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar
- Sürekli eğitim politikası

- Bağımsızlık ilkesine uyum
- Gelirin dağılımı
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları
- Kalite kontrol sistemi
- Diğer hususlar

Standartlarla ve yasalarla şeffaflığın sağlanması, denetimin niteliğini dolayısıyla kalitesini arttırmayı sağlamaktadır. Ayrıca şeffaflaşma, muhasebe denetimi mesleğinin değerini de artırmıştır (Uzay, 2008: 15). Denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporları KGK'nın internet sitesinde yayınlanmaktadır.

1.3.2.6. Denetim Ücreti

Bağımsız denetim ücreti, denetim hizmeti karşılığı olarak alınan ücret olup, müşteri işletmenin denetimi için gerekli olan sürenin saat başına belirlenmiş ücret tutarının çarpılması suretiyle bulunmaktadır (Yahyaoglu, 1991). Ücret tutarı, yapılan seyahat harcamaları, cepten yapılan harcamalar ve olağanüstü durumlarda ortaya çıkabilecek harcamalar nedeniyle artabilmektedir. Oluşabilecek harcamalardan kimin sorumlu olacağı ve nasıl ödeneceği daha sonra çıkabilecek anlaşmazlıkları önlemek için anlaşma mektubunun hazırlanması sırasında belirlenmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim ücreti, verilecek hizmete göre tatmin edici bir seviyede değilse o noktada denetim kalitesinin düşmesi beklenmektedir (Ergen, 2003). Verilecek hizmetin karşılığı tam olarak alınamıyorsa o hizmetten yeterli düzeyde kalite de beklenmemelidir (Hayes ve diğerleri, 2005). Dolayısıyla denetim ücreti denetim kalitesini etkileyen önemli etkenlerden biridir (Oktay, 2013: 64-65).

Denetim ücretleri iki açıdan denetim kalitesini etkilemektedir. Öncelikle müşteri firmada ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir algı oluşabilmektedir. Bunun dışında denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına dolayısıyla müşteri firmaya finansal bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir (Acar vd, 2011: 301).

1.3.2.7. Denetim Firmasının Müşteri İşletmeyle Çalışma Süresi

Müşteri firma ile uzun süre çalışılması durumunda denetçinin bağımsızlığının zedeleneyeceği düşünülmektedir. Denetim firmalarının müşterileri ile çalışma sürelerinin

uzamasından kaynaklanan olumsuzlukları gidermek amacıyla rotasyon uygulaması ortaya çıkmıştır (Marianne, 2007: 7-8).

Denetimde rotasyon uygulamasıyla denetçi ile denetlenen müşteri işletme arasındaki ilişkilerin, bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesini engellemek amaçlanmaktadır. Denetçi ile müşteri ilişkisi zamanla; yönetime yakınlık, körelme ve umursamama ve müşteriyi memnun etme arzusu (Kılıç, 2007: 2-3), arkadaşlık ya da dostluklara dönüşebilmektedir.

SOX Yasası, denetçi bağımsızlığının sağlanması amacıyla bir denetim firmasında sorumlu ortak baş denetçi sıfatıyla çalışan denetçinin ve/veya denetim raporunu inceleyerek onay veren ikinci sorumlu denetçinin aynı şirkete kesintisiz olarak 5 yıldan fazla denetim hizmeti veremeyeceğini hükme bağlamıştır (SOX Yasası md 203). Ancak bu şekilde kurala bağlanmış rotasyonun bağımsızlığı sağlamadaki yeterliliği, ilgili ülkenin gelişmişlik durumu ve belirlenmiş diğer bazı koşullar ve zorunluluklar ile ilişkilidir (E.Arslan, 2010: 206-207).

Denetçinin rotasyonu, TTK’da da denetçinin bağımsızlığının sağlanmasını temin etmek ve denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi amacıyla yer almaktadır. Bu uygulama ile uzun yıllar aynı şirket ile çalışmış denetçinin bağımsız ve tarafsız denetim yapamaması riski ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Toroslu, 2012: 407). TTK’nın 400. maddesi 2. Fıkrasında bu hususla ilgili “*Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir*” ibaresi yer almaktadır. Böylece denetim sözleşmesinde yer alan denetim ekibi üyesi, aynı işletmenin 7 yıldan fazla denetiminin yapamamaktadır.

1.3.2.8. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler; denetçi tarafından müşteriye sunulan denetim dışındaki tüm hizmetleri kapsamaktadır. Denetim dışı hizmetler; sözleşmeden doğan hizmetler, birçok işletmenin sunduğu hizmetler ve işletme bilgisine sahip olmasından ötürü denetçilerin daha iyi faaliyet göstereceği hizmetler olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır (Marianne, 2007: 6-7).

Denetim firmaları genellikle bağımsız denetimin yanında vergi denetimi, tasdik işleri, bilgi teknolojileri denetimi gibi konularda da hizmet vermektedirler. Bazı

durumlarda bağımsız denetim hizmeti ile birlikte denetim dışı hizmetler verilmesi, denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilmektedir (Oktay, 2013: 68). Bu nedenle bağımsız denetimi yapılan müşteri işletmelere denetim dışı hizmetlerin sunulmaması denetim kalitesi açısından önemli olmaktadır.

1.3.2.9. Yasal Yapı

Ülkelerde uygulanan muhasebe kuralları, o ülkenin yasal yapısından etkilenmektedir (Leuz vd., 2003: 19). Hem denetlenen işletmelerin hem de denetim sonuçlarından yararlanan kesimlerin kalitesiz denetim hizmetinin doğuracağı olumsuz sonuçlar karşısında sahip oldukları yasal hakların bilincinde olmaları da bağımsız denetim şirketlerini kaliteli hizmet sunmaya iten önemli faktörlerden biridir.

Denetlenen işletme ya da denetim sonuçlarından yararlanan kesimler kalitesiz denetimden kaynaklanan olumsuz sonuçlardan zarar gördükleri takdirde, bu zararın tazmini için bağımsız denetçi ve/veya denetim şirketi aleyhine dava açabilmektedirler. Bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim şirketi bu tip davalarda taraf olmak istememektedir. Çünkü bu tip davalarda suçlu bulundukları zaman, bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim şirketine vereceği zararlar çok büyüktür. Bu zararlardan bazıları; itibarın ve güvenilirliğin kaybedilmesi, ağır tazminat ödemeleri, mevcut müşterilerin kaybedilmesi, potansiyel müşteriler tarafından tercih edilmeme ve mahkeme masrafları gibidir (Oktay, 2013: 62)

1.3.2.10. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim; hem kredi verenler, çalışanlar ve müşteriler gibi işletmenin mali tablo kullanıcılarının yatırımlarını korurken, hem de ortak bir değer yaratmak amacıyla bir kurumu yöneten ve kontrol eden mekanizmadır (Rezaee, 2003: 1).

Kurumsal yönetim; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinden oluşmaktadır (Arsoy, 2008: 20). Kurumsal yönetim ilkeleri bazı ülkelerde ahlak kuralları “Organization Code of Ethics” olarak kullanılmaktadır. Bu ilkelerinin içeriğinde ise işletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe iç denetçilerinin konumu diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi net bir şekilde ortaya konulmamaktadır. Diğer ülke uygulamalarında kısa mektup modelinde muhasebe yöneticileri ve iç denetçiler çalışanlardan ayrı bir statüye konularak yönetim kurulu başkanı ile birlikte kurumsal etik ilkelere bağlı kalacaklarını teyit etmektedirler. SPK

uygulamasında işletmenin sorumluluklarını değil, işletmenin etik değerlerine karşı sorumluluklarını kamuya açıklamaktadırlar (Ünsal, 2008: 17).

Kurumsal yönetim, iki türlü hizmet sunmaktadır. Birincisi; yöneticilerin ve büyük pay sahiplerinin, küçük pay sahiplerini, yatırımlarının değeri konusunda aldatmalarını engelleyerek, şirketin değeri konusunda güvenilir bilgiye sahip olmalarını sağlamaktır. İkincisi ise yöneticileri, bireysel amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmak yerine şirketin değerini maksimize etmek konusunda motive etmektir (Bushman vd, 2003: 65).

İşletmelerde kurumsal yönetim mekanizması zayıf ise o işletmede gözetim de yetersiz olmakta ve bu durum da finansal tablolarda hata çıkma olasılığını yükseltmektedir. Böyle bir ortamda bazen denetçilerin kazanç sağlamak için hileye başvurma olasılığı da artabilmektedir (Hogan, 2008: 2). Zayıf bir kurumsal yönetim yapısı, denetçi için kazanç açısından bir baskı oluşturabilmekte ve bu durum da denetim kalitesinde zafiyet ortaya çıkarabilmektedir.

1.3.2.11. İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı tanıma göre iç denetim, “kuruluşların faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”.

İç denetim; kurumunun risk yönetimi ile kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmek amacına yönelik sistemli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Usul, 2013: 124). Aynı zamanda iç denetim, yönetim kurulu ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin de içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen bir süreçtir (Kaval, 2008: 125) Bu bilgiler ışığında, iç denetimin gerek zaman, gerekse de kalite açısından denetime olumlu katkı yaptığı söylenebilmektedir.

İç denetim birimi ile uyumlu çalışan bir iç kontrol sistemi bulunan işletmelerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini ve iç denetimi başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte ve mali durum ile faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilmektedir (Senal, 2011: 46).

Bağımsız denetim faaliyeti yürütülürken iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalardan yararlanılabilmektedir. Ancak iç denetçilerin belirli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özelliklerin başında ise iç denetçilerin doğrudan üst yönetime bağlı olması ve bağımsızlık konusunda motive edilmeleri ile yeterli düzeyde mesleki bilgi ve birikime sahip olmaları gelmektedir. Bu nedenle iç denetçilerle işbirliği denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve önemli yanlışlıkların belirlenmesi açısından da önemli bir role sahiptir.

1.3.2.12. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi; yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve finansal bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır (Usul, 2013: 94). Ayrıca iç kontrol, işletmelerin (Darman, 2006: 27);

- Faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını,
- Mali raporların güvenilir olmasını,
- Kanun ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yönetilmesini sağlayan, bir işletmenin yönetim kurulunun, üst yönetimin ve diğer personelin etkilendiği bir süreçtir.

İç kontroller üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; ortaya çıkarıcı kontroller, önleyici kontroller ve koruyucu kontrollerdir. En etkin kontroller önleyici kontrollerdir. En basit önleyici kontrol ise, gelecekteki iç kontrol çalışmaları ve paylaşılan bir vizyonu yerine getirmeye yöneliktir (Selimoğlu, 2008: 94).

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleşmesine de yardımcı olmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olasılığını azaltmak suretiyle denetimin kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Bir başka deyişle, iç kontrol sisteminin etkinliği arttığı ölçüde denetim riski azalmaktadır (Akışık, 2005: 94). İç kontrol sistemin etkin olduğu işletmelerde hata/yanlışlık riski düşük olmaktadır. Ters durumda ise işletmelerde hata veya hile riski artmaktadır. Bu durumda denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi için ilave önlemlerin alınmasını gerektirmektedir.

1.3.2.13. Etik Kuralları

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri ve kuralları ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini. Meslek etiği ise etik disiplininin bir alt dalıdır. Meslek yaşamının da kendine göre kuralları ve bir etik anlayışı bulunmaktadır (İşgüden, 2006: 60).

Etik kavramı, meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren ve neyin yapılacağı, neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamını ifade etmektedir (İşgüden, 2006: 60).

Türkiye’de denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla 21 Mayıs 2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44 ile Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar yürürlüğe konulmuştur. İki bölümden oluşan kuralların ilk bölümünde etik kuralların genel uygulamasından bahsedilmektedir. Bu bölüm kendi içerisinde altı başlıktan oluşmaktadır. Bunlar;

- 100 Giriş ve Temel İlkeler: Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla, bir denetçinin sorumluluğu yalnızca tek bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Etik Kuralları gözetir ve bu Kurallara uyar. Bu Kuralların belirli bölümlerine uymasının mevzuat tarafından yasaklandığı durumlarda denetçi, Kuralların diğer bütün bölümlerine uyar. Denetçi, aşağıdaki temel ilkelere uyar:
 - Dürüstlük – bütün mesleki ilişkilerde ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olmak.
 - Tarafsızlık – önyargıların, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarının kötüye kullanılmasının, mesleki veya işle ilgili muhakeme ve kararları etkilemesine izin vermemek.
 - Mesleki yeterlik ve özen – bir müşterinin veya işverenin, teknik, yasal ve uygulama alanlarındaki güncel gelişmelere dayalı yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için mesleki bilgi ve beceriyi gereken

seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özenle hareket etmek.

- Sır saklama (gizlilik) – mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanmasına ilişkin yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü taraflara açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü tarafların çıkarları doğrultusunda kullanmamak.
- Mesleğe uygun davranış – ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak.
- 110 Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi, tüm denetçiler için, bütün mesleki ilişkilerde ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük aynı zamanda dürüst iş yapma ve güvenilirlik konularını da kapsamaktadır.
- 120 Tarafsızlık: Tarafsızlık ilkesi, denetçilere, mesleki veya işle ilgili muhakeme ve kararlarını; önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma nedeniyle tehlikeye düşürmeme yükümlülüğü getirmektedir.
- 130 Mesleki Yeterlik ve Özen: Mesleki yeterlik ve özen ilkesi tüm denetçilere aşağıdaki yükümlülükleri getirir:
 - Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterinin veya işverenin yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için gereken seviyede tutmak ve
 - Mesleki hizmetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun şekilde özenle hareket etmek.
- 140 Sır Saklama (Gizlilik): Sır saklama (gizlilik) ilkesi denetçiler için aşağıdaki durumlardan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir:
 - Mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanmasına yönelik yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülük ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi veya çalışılan kuruluş dışında bir tarafa açıklamak ve

- Mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü tarafların kişisel çıkarları doğrultusunda kullanmak.
- 150 Mesleğe Uygun Davranış: Mesleğe uygun davranış ilkesi, tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama yükümlülüğü ile mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür faaliyetten kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; denetçinin içinde bulunduğu tüm özel şart ve durumları değerlendiren mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varabileceği tüm faaliyetleri içerir.

İkinci bölümde ise Bağımsız Denetçiler ana başlığının altında; giriş, denetçinin görevlendirilmesi, çıkar çatışmaları, ikinci görüşler, ücretler ve sağlanan diğer menfaatler, mesleki hizmetlerin pazarlanması, hediyeler ve ağırılanma, emanet olarak tutulan müşteri varlıkları, tarafsızlık ve bağımsızlık alt başlıkları yer almaktadır.

Denetim mesleği etik prensiplerine göre; maddi menfaatler, akrabalık ilişkileri, denetlenenle önceden var olan ahabpılık ilişkisi, denetlenenle borç veya alacak ilişkisi, denetlenenle ortaklık veya iş ilişkisi, denetlenenlere denetim dışında ücret karşılığında bazı hizmetlerin sağlanması, denetlenenle davalı ve davacı durumunda olunması, denetlenen birimde kilit roldeki kişilerle ilişkinin bulunması halleri bağımsızlığı zedeleyen hallerdir (Arslan, 2010: 8). Denetçinin çevresindeki dış etkiler de ahlaki algılama üzerine etkide bulunmaktadır. Sonuçta ahlaki davranma ya da ahlak dışı davranma muhasebecinin yapacağı bir seçimdir (Ünsal, 2008: 11).

1.3.2.14. Denetim Komitesi

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X, No:22'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ No:28, Madde 5'e göre denetim komitesi halka açık işletmelerce kurulması zorunlu olup, en az iki üyeden oluşmaktadır. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar

çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilmektedirler. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilmektedir.

Kurumsal yönetim uygulamalarının bir gereği olarak işletmelerde oluşturulan denetim komitesinin amacı; işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini sağlamaktır (Usul, 2013: 106). Denetim komitesi bu işlevi yerine getirirken sağladığı yararlar şunlardır (Ergin, 2008: 4-5):

- Denetim komitesinin finansal raporlama sürecini, iç denetimi ve bağımsız denetimi ayrıntılarıyla izlemesi, yönetim kurulunun görevlerini yerine getirmesinde yardımcı olmaktadır.
- Bağımsız denetçiler ve yönetim kurulu arasındaki direkt iletişim azdır. Denetim komitesi, denetim konularını tartışmak için şirket müdürleriyle bağımsız denetçilerin iletişimini sağlayabilmektedir. Bu sayede denetçilerin yönetimden bağımsızlığını ve yöneticilerin denetim fonksiyonunu daha iyi anlamalarını ve de yöneticilerin denetimde yaşanan problemler hakkında bilgilendirilmesini sağlamaktadır.
- Denetim komitesi, iç denetim plan ve raporlarını gözden geçirerek ve bütün risk alanlarında yeterli şekilde çalışan iç denetimin nesnelliğini sağlayarak iç denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmektedir.
- İç denetim ve bağımsız denetim problemleri ve finansal raporlama kararları hakkında soru sorabilen ve bunları gözden geçirebilen denetim komitesi, iç denetçilere ve bağımsız denetçilere görevlerini tamamen, yeterli ve etkili olarak uygulamalarını garanti etmektedir.
- İç denetçiler ve bağımsız denetçilerin yönetimden bağımsızlığını güçlendirmenin yanı sıra, fonksiyonlarını birleştirmektedir.

1.3.2.15. Kalite Güvence Sistemi

Kalite, müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracı olarak tanımlanmakta iken, *kalite güvencesi* bir ürün veya hizmetin kalite konusunda belirtilmiş ihtiyaçları yerine getirmesinde yeterli güveni sağlamak amacıyla uygulanan planlı ve sistematik etkinlikler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Ceylan, 2007: 220).

Kalite güvencesi felsefesiyle işleyen sisteme de kalite güvence sistemi denmektedir. Bu sistemde amaç müşterilerin gereksinimlerini analiz ederek, müşterilerin kabul edebileceği düzeyde ürünü geliştirme süreçlerini belirlemek ve bu süreçleri de kontrol altına almak amacıyla teşvik etmektir. Yine bu alanda önemli çalışmaları olan Josef Yuran, kalite güvence felsefesini özetlerken; kalite planlama, kalite kontrol, kalite iyileştirme olarak adlandırdığı üç temel faaliyetten bahsetmektedir. Bu üç faaliyetin bir araya geldiği süreçte bir kalite güvence sisteminden bahsedilebilmektedir. Kalite planlama, ürünün ne olacağına ilişkin kararları içermektedir. Kalite kontrol faaliyetinde, planda saptanan standartlara ve özelliklere ne derece uygun olduğu değerlendirilmektedir. Kalite iyileştirme faaliyetinde ise daha iyisi nasıl yapılabilir, sürekli iyileştirme nasıl gerçekleştirilebilir hususuna ilişkin kararlar ele alınmaktadır (Kapıcıgil, 2007: 206) .

Muhasebe denetiminde ise kalite güvence iki farklı yolla gerçekleştirilebilmektedir (Uzay, 2009: 9):

- Denetim firması düzeyinde kalite güvence sistemi (İç Gözetim Sistemi): Her denetim şirketi kendi bünyesinde kalite güvence sistemi kurması gerekmektedir. Denetim firmaları kendi iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmalıdırlar.
- Ulusal düzeyde kalite güvence sistemi (Dış Gözetim Sistemi): Ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek için oluşturulan bir dış sistemdir.

Türkiye’de denetim şirketleri için yapılan kalite güvencesi uygulamaları şöyle gerçekleşmiştir (ROSC, 2007: 21):

- TÜRMOB odaları, üyelerine karşı halktan veya düzenleyicilerden özel şikayet geldiğinde harekete geçmektedir. Tahkikat sonunda bir vaka tespit edilirse, dosya odanın Disiplin Kurulu'na sevk edilmektedir. Üyeler oda kararlarını bir ay içinde TÜRMOB Disiplin Kuruluna temyiz edebilmektedir. Nihai kararlar Maliye Bakanlığı'na iletilmekte, o da ayrıntıları Resmi Gazetede yayınlamaktadır.
- SPK, SPK'ya tabi şirketlerin denetimini yapmasına onay verdikleri firmalarının kalite incelemesini yapmaktadır. Kurum, AB Sekizinci Direktifine göre kalite güvencesinin 3 yılda bir yapılması gerektiğini bilmekte, dolayısıyla bu gerekliliği karşılayabilmek amacıyla inceleme kapasitesini artırmaya çalışmaktadır.
- BDDK, denetimi yapmaya izinli firmaları sahada düzenli olarak incelememekte ancak bu yetkisi bulunmaktadır. Daha çok denetim firmalarının kendi iç kalite kontrolüne güvenmekte ve denetim görüşlerini incelemektedir. BDDK'nın listesindeki denetim firmaları ile SPK'nın listesindeki denetim firmalarının büyük ölçüde aynı olması nedeniyle iki kurumun birlikte çalışması uygun bulunmaktadır.

KGK: 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur. KGK; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemekte, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmekte, bu işlemleri oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmaktadır (Yılancı, 2013: 14).

- KGK; uluslararası standartlarla uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, gerekli kaliteyi ve güveni sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ile bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktadır (Toroslu, 2012: 391).

- 28783 sayılı 2 Ekim 2013 tarihli resmi gazetede yer alan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1) Hakkında Tebliğ ile Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı 1 yürürlüğe konulmuştur.

1.3.2.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri

Kalite kontrol standartları, 2003 yılında Amerika Denetim Standartları Kurulu tarafından geliştirilmiştir. Bu standartlarda; denetim firmalarının, sürekli mesleki eğitim ve diğer mesleki gelişim süreçlerini, yeni mesleki bildirileri, müşteri kabul ve süreklilik prosedürlerini, bağımsızlığın, tarafsızlığın ve doğruluğun sağlanması için uygulanan süreçleri, iletişim eksikliğini ve bunun için alınan önleyici tedbirleri incelemeleri gerekliliği açıklanmaktadır. Kalite Kontrol Denetim Standardı sayesinde denetim firmalarının risk gözetiminde etkin olmaları zorunlu hale getirilmiştir (Bedard, 2008: 188).

Türkiye’de ise 2.10.2013 tarihli 28783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) Hakkında Tebliğ ile KKS 1 yürürlüğe konulmuştur. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1), denetim kuruluşları ve denetçilerin, finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ve diğer güvence denetimleri ile ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlenmektedir. KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. KKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

VE

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

Küreselleşme ile birlikte işletmeler arasında rekabet artmıştır. Artan rekabet beraberinde de güven ve itibar ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Artan rekabet ortamına ayak uydurmak ve yeni doğan ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla da yeni yönetim anlayışları ön plana çıkmıştır.

Bu yeni yönetim anlayışlarından birisi olan kurumsallaşma, bir şirketin, kişilerden bağımsız olarak kurallara ve standartlara, sahip olması; değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; iş yapma usul ve yöntemlerini kültürü haline getirmesi ve bu sayede diğer şirketlerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi süreci olarak ifade edilebilmektedir (Karpuzoğlu, 2004: 45). Ayrıca kurumsallaşma, işletmeleri tutarlı ve birleştirici bir yaklaşımla yöneten anlayış ve davranışlar sürecidir. Bu sebeple kurumsallaşma süreci, bir seferde oturtulabilen bir uygulama olamamaktadır. Ayrıca kurumsallaşma, sahiplik ile yönetimin ayrılmasına olanak sunmaktadır (Shleifer, 1997: 737-738). Bu gelişimler sonucunda İngilizcesi “Corporate Governance” olan “Kurumsal Yönetim” kavramı ortaya çıkmış (Sanal, 2002: 45) ve birçok ülke tarafından bu konuyla ilgili düzenlemeler yayınlanmıştır.

2.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI

Kurumsal yönetim, ekonomik büyüme ve yatırımcı güveninin anahtarıdır. Ayrıca hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere hangi yollarla ulaşılabileceği ve ulaşırken sergilenen performansı düzenleyen bir yapı oluşmasını da sağlamaktadır (OECD Principles of Corporate Governance, 2004: 11).

Kurumsal yönetim kavramının dünyada genel kabul gören tek bir tanımı olmamakla birlikte, bu kavram nerede, ne amaçla ve kim tarafından kullanıldığına bağlı olarak değişik şekillerde tanımlanabilmektedir. OECD tarafından yapılan tanıma göre kurumsal yönetim, işletmelerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği bir sistem olup (Şengür, 2011: 34), öncelikle anonim şirketlerde uygulanmaya başlamıştır (World

Bank, Ukrainian Corporate Governance Manual, 1999: 8). Paydaşlar açısından bakıldığında ise hem hissedarların, hem de yöneticilerin çıkarlarını gözetirken, toplumun değerlerine de saygı gösterilen (TÜSİAD, 2002: 9), bir anlayıştır (Şehirli, 1999: 2).

Kurumsal yönetim anlayışı; sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve adil olmak üzere dört temel ilkeye göre işletmelerin yönetilmesi biçimidir. Tüm çıkar gruplarına eşit davranılması, tüm bilgilerin hissedarlarla ve ortaklarla eşit olarak paylaşılması, yürütölen faaliyetlerin hesabının verilebilmesi ve toplum değerlerini yansıtan kurallara saygılı olunması kurumsal yönetimin temel ilkeleri olarak sıralanmaktadır. Bu özellikleri ile kurumsal yönetim anlayışı, bir yandan şirketlerin sermaye maliyetinin düşmesini, finansman olanaklarının artmasını sağlarken bir yandan da şirketlerin ve finansal piyasaların yeniden yapılanmasında, gelişiminde ve denetiminde önemli bir rol üstlenmektedir (Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 397).

2.2. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Kurumsal yönetimin ana amacı, işletmede sahiplik ve kontrolün ayrışması ve buna bağlı olarak yöneticiler, yatırımcılar ve kreditorler arasındaki çıkar farklılaşması ve enformasyon asimetritleri neticesinde oluşun ortak hareket problemini ve bu problemin neden olduğu maliyetleri azaltmaktır (Kıyılar ve Belen, 2005: 4). Bu ana amacın yanında bir takım alt amaçları da bulunmakta olup, bunlar aşağıdaki gibidir (T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi KGK Geçiş Dönemi Eğitim Meteryali, 2013: 11-12):

- Yöneticilerin, ortakların ve kurum üzerinde belirleyici etkisi olan diğer paydaşların kişisel özellikleri ve menfaatlerinden şirketi korumak,
- Ortaklığı kontrol edenlerin bireysel menfaatleri ve keyfi uygulamalarını önleyerek paydaşların yasal menfaatlerini gözetip korumak,
- Kar sağlama düşüncesiyle yanlış kararlar alınmasını ve alınmış olan kararların uygulanmasını engelleyerek, şirketle ilgili şahıs, kurumu ve öteki paydaşların zarar etmelerini önlemek,
- Kurumsal yönetim uygulayıcılarının sürekli olarak şirketi denetlemelerini sağlamak,
- Yönetim kurulu aracılığı ile şirket ortakları ve diğer paydaşların beklentilerine uygun olarak şirketin yönetilmesini sağlamak,

- Yönetim kurulunun, şirketin tüzel kişiliğine karşı olan sorumluluğunu belirlemek,
- Uzun vadede şirket ortakların sürekli ve kalıcı değer oluşturmak,
- Ortaklar ve diğer paydaşlara zarar vermeyecek şekilde kaynakların sağlanmasında yardımcı olmak,
- Ortaklar için uzun dönemde kar edilmesine yardımcı olmak suretiyle şirkette süreklilik sağlamak,
- Ortaklar ve diğer paydaşların karlarını artırmak bakımından yönetime çeşitli fırsatlar sunmak,
- Yönetim kurulları tarafından; ortaklar ve öteki paydaşların haklarının verilmesi ve önemsenmesini sağlamak,
- Üst yönetimin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi bir şekilde kullanılması engellemek,
- Yatırımcıların haklarını güvenceye almak,
- Kurum ortaklarına adil ve eşit muamele edilmesini sağlamak,
- Kurum ile doğrudan ilişkili paydaşların haklarını korumak,
- Kurum faaliyetleri ve mali durumu hakkında kamuoyunun aydınlatılmasını ve şeffaflığı sağlamak,
- Aile içi menfaat çatışmalarını önlemek,
- Kuruma yetenekli insan kaynakları kazandırmak,
- Kuruma itibar ve değer kazandırmak,
- Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Güçlü bir risk yönetimi oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Mali sorunların daha kolayca atlatılmasına yardımcı olmak,
- Kuruma uzun vadeli ve ucuz maliyetli kaynak sağlanmasında yardımcı olmak,
- Uluslararası sermayenin çekilmesini kolaylaştırmak,
- Kaynaklara ulaşımın sürdürülebilirliğini kolaylaştırmak,
- Kalıcı sermaye sağlanması bakımından uygun ortam oluşturmak,
- Yerli ve yabancı kaynaklara güven vererek düşük maliyetli sermaye girişini hızlandırmak,

- Kurumsal yönetim aynı zamanda hisse senetlerinin piyasa fiyatlarının yükselmesine yardımcı olmak.

Kurumsal yönetimin önemi gerçek hayattaki pratiği, teoride yer alan kurallara yakınlaştırmasıdır (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 6). Ancak kurumsal yönetimin, ulusal ekonomiler için önemini arttıran temel etkenlerin başında küresel rekabet gelmektedir.

Günümüzde piyasalarda, yabancı yatırımcılar bir hissedar grubu olarak önemli bir finansman kaynağını temsil etmektedir. Sermaye piyasalarının gittikçe daha küreselleşmesine paralel olarak, yabancı yatırımcıların sağladıkları kaynaklara ilişkin hesap verebilirlik beklentileri de artmaktadır (Deloitte, 2010: 6). Bu bağlamda hukuksal boşlukların doldurulması, yatırımcıların korunması, şirketlerin düzene sokulması gibi hususlardan ötürü giderek daha da önemli hale gelmektedir (Uyar, 2004: 158-159).

İşletmeler için önemi ise tüm birim ve bireylerin rol ve sorumluluklarını belirleyip aralarında denge kurmakla ortaya çıkmaktadır (Aras, 2007b: 24).

2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Yüzyıllardır yaşanan sistemik krizler, kurumsal yönetimin gelişimine de neden oldukları görülmektedir. Tarihte ilk kurumsal kayıp 1700'lerde İngiltere'de kanunlarda yer alan boşluklardan kaynaklanan South Sea Bubble olayı olarak kabul edilmektedir. 1929 yılında Amerika'da da benzer bir sebep nedeniyle borsada hisse senetleri fiyatlarının birden düşmesiyle bir kriz oluşmuş ve Amerikan iş hukukunu değiştirdiği görülmektedir. 1970'lere gelindiğinde ise dünyada yaşanan krizler neticesinde Amerika'da da bankalar aracılığıyla birlikte ikinci bir kriz yaşanmasıyla birlikte, İngiltere'deki tasarrufların ve kredilerin de birden çöküntüye uğradığı görülmektedir. Bu gibi nedenlerden ötürü bu günkü anlamdaki ilk kurumsal yönetim uygulamalarının başarısız birkaç şirketle noktalandığı görülmektedir. Genellikle işin ehline verilmemesinden, sahtekarlıktan ve suiistimalden kaynaklanan her bir kriz ya da büyük işletme bir başarısızlığı, kurumsal yönetimin geliştirilmesine katkıda bulunduğu görülmektedir (Iskander vd., 2000: 1).

Yaşanan krizlere bağlı olarak son yıllarda aralarında gelişmiş ülkelerin de bulunduğu ülkeler mevzuatlarını, kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde yeniden gözden geçirmektedirler. ABD'de 2002 yılından buyana çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ve bu yasa çerçevesinde SEC (Securities and Exchange Commission) ve borsalar

tarafından yapılan düzenlemeler, esas itibariyle, ortaya çıkarılan finansal bilgi manipölasyonu uygulamalarından edinilen tecrübeler ışığında şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmeye yönelik yapılmaktadır (Küçüksözen vd., 2005: 83). Benzer şekilde Türkiye’de de kurumsal yönetim ile ilgili tebliğ yayınlanmıştır. Türkiye’de kurumsal yönetimin gelişim seyri sonraki bölümlerde açıklanacaktır.

Küreselleşme sayesinde sınırlar kalkınca rekabetin de uluslararası bir boyut kazanması kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle bilgi akışının hızlanması nedeniyle yatırımcıların aradığı şeffaflık ve yatırımcının korunması, kurumsal yönetim anlayışının yayılmasına neden olmaktadır.

2.4. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Kurumsal yönetim ilkeleri, işletmelerin üst düzey yönetiminin, işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin kararları verirken nelere dikkat etmeleri gerektiği, bunları nasıl ve hangi mekanizmalar içerisinde ele almaları, kararları nasıl, ne zaman ve kimlere açıklamaları gerektiği ile ilgili olan kuralların toplamıdır (Koçel, 2003: 468). Bu ilkeler ülkelerinde kurumsal yönetim ile ilgili yasal, kurumsal ve düzenleyici çerçeveyi değerlendirmek ve geliştirmek isteyen hükümetlere yardımcı olmayı hedeflemektedir (TÜSİAD, 2000: 15). Ayrıca kurumsal yönetim ilkeleri, müşterilerin, çalışanların ve paydaşların güveninin kazanılmasını sağlamaktadır (Argüden vd., 2007: 7).

Kurumsal yönetim ilkeleri adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerinden oluşmaktadır. Bu ilkeler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.4.1. Adillik

Adillik ilkesi, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasıdır. Bu ilke, azınlık hissedarların ve yabancı ortakların hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ifade etmektedir (Deloitte, 2010: 4). Bu noktada yönetim kurulu, ortaklığın somut gerçekliğinden hareketle paydaşların çevresini belirlemeli, bu çevrenin kompozisyonu üzerinde durmalı, bu noktadan hareketle muhtemel menfaat çatışmalarının çıkabileceği alanlar belirlenmelidir. Her anonim ortaklığa biçilebilecek tek tip bir kurumsal yönetim, tek tip bir adalet standardı bulunmamaktadır. (Deloitte, 2008: 14). Kurumsal yönetim açısından adillik ilkesinin dört önemli sonucu bulunmaktadır (Alp, 2014: 60-61):

- Şirket, mümkün olduğunca ve konumlarını da gözeterek tüm paydaşlarına adil davranmalı,
- Şirketin aynı paydaş sınıfı içinde yer alan kişi ve kurumlara eşit davranmalı
- İçeriden bilgi sahibi olanların fırsat eşitliği bozacak şekilde ticaret yapmasına izin verilmemeli,
- Bir olayda yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin, şirketle çıkar çatışması durumunu, yönetim kuruluna önceden beyan etmelidir.

2.4.2. Şeffaflık

Şeffaflık; kredi kullananların kredibilitesi, hükümetlerin kamu hizmetlerini ve uluslararası kuruluşların faaliyetleri hakkında doğru, zamanlı, güvenilir, ekonomik, sosyal ve politik bilginin akışını sağlamaktır (Vishwanath, 1999: 3). Bu bağlamda bilginin akış hızı da önem kazanmakta ve bilgi teknolojilerinin ve web tabanlı teknolojilerin kullanımı zorunlu hale gelmektedir (Arsoy, 2008: 21-22). Ayrıca, şeffaflık katılımcıları piyasa beklentileri hakkında bilgilendirerek, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmakta ve açıklanan politikaların etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (TBB, 1999: 7).

Şeffaflık ilkesi ise; şirket ile ilgili her türlü bilgilerin şirketin hissedarlarına ve diğer tüm paydaşlarına zamanında doğru, tam, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle ve kolayca erişilebilir bir şekilde sunulmasını gerektirmektedir (Alp, 2014: 59). Bu nedenle, yönetimde şeffaflık, kişiler için olduğu kadar yönetimler için de bir hedef olmak zorundadır (İnanç ve Ünal, 2007: 41-63). Ayrıca şeffaflık ilkesi, yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir (Deloitte, 2006: 5).

2.4.3. Hesap Verilebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesi, “şirket yönetimine ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, şirket yönetimi ile hissedar menfaatlerinin paralelliğinin yönetim kurulu tarafından gözetilmesi” olarak tanımlanmaktadır (TÜSİAD, 2002: 36). Bu bağlamda hesap verebilirlik, bir kurumun faaliyetlerinin işletmenin dış çevresinden etkilendiğini ve bu nedenle bu faaliyetlerin etkilerinden sorumlu olması anlamına da gelmektedir. Ayrıca işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının ve bu

faaliyetlerin etkilerinin, işletme dışı paydaşlara raporlanmasını içermektedir. Bu nedenle, bu kavram kurumun geniş bir sosyal ağı içinde yer aldığını ve işletme sahibi olmaktan çok, bu ağın tamamına karşı sorumlulukları olduğunu ifade etmektedir (Aras, 2007a: 3).

Uygulamada şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri birbirleri ile karıştırılabilmektedir. Ancak şeffaflık, hesap verebilirlik için gerekli bir koşul durumundadır. Ayrıca şeffaflık sadece bilginin açıklanması iken, hesap verebilirlik aynı zamanda para politikası uygulamaları için sorumluluk taşımayı ve politika uygulamaları eleştirildiğinde, eksik ve yetersiz bulunduğu olası tepkilerle karşılaşmayı içermektedir (Kanalıcı, 2007: 36).

2.4.4. Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, şirketlerin daha iyi bir toplum ve daha iyi bir çevre için gönüllü olarak katkıda bulunmasıdır. Bu kavram günümüzde şirketler için giderek daha fazla önem kazanmakla birlikte aynı zamanda uzun vadeli bir yatırım ve rekabet avantajı olarak da kendini göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı içinde şirketlerin öncelikle daha iyi ve yaşanılabilir bir çevre sağlamak ve içinde bulundukları toplumun yaşam kalitesini yükseltmek için bilgi, deneyim ve çözümlerini kullanmaları ve bunu çevreyi koruma, kültür ve sanata destek olma, eğitim ve araştırmaya yönelik çalışmaları teşvik etme, toplumla ilgili etkinliklere aktif olarak katkıda bulunma gibi faaliyetler yer almaktadır (TÜSİAD, 2005: 21).

Kurumsal yönetim anlayışında sorumluluk ilkesi ise şirketin kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesidir. Kurumsal sosyal sorumluluk olarak da anılan bu ilke, şirketin faaliyetlerini yürütürken yasal düzenlemelerde yer alan gerekliliklere uymasını ve hatta topluma saygılı ve duyarlı davranmasını gerektirmektedir (Alp, 2014: 62).

2.5. KURUMSAL YÖNETİM PLANLAMALARINDA TEMEL YAKLAŞIMLAR VE TÜRKİYE’DE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMA ÇALIŞMALARI

Çalışmanın bu bölümünde kurumsal yönetim planlamaları ve uygulamaları ile Türkiye’deki uygulamaları incelenmektedir.

2.5.1. Kurumsal Yönetim Planlamalarında Temel Yaklaşımlar

Dünya üzerindeki her ülkeye uygulanabilecek standart bir kurumsal yönetim modeli bulunmamaktadır (<http://www.tsrsg.org.tr>). Her ülkenin kurumsal yönetim uygulamaları söz konusu ülkenin yönetim biçimine, kültürel yapısına, hukuksal altyapısına, şirket yapılanmalarına ve insan faktörüne bağlı olarak çeşitlenmektedir. Bir ülkenin kurumsal yönetim düzeyini, ekonomik durum ve finansal ortam, rekabetin yoğunluğu, bankacılık sistemi ve mülkiyet haklarının gelişmişliği vb. faktörler etkilemektedir(Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 397).

Finansal piyasalarla ilgili faktörler; piyasalara ilişkin düzenlemeler, piyasa likiditesi, gelişmiş bir yatırımcı topluluğunun varlığı ile muhasebe standartları başta olmak üzere uluslararası standartların uygulanma düzeyinden oluşmaktadır. Şirket uygulamaları açısından öne çıkan konular ise; tüm bilgilerin kamuya açıklanması, pay sahiplerinin eşitliği, yönetim kurullarının uygulamaları, yönetim kurullarının bağımsızlığı, sermaye yapısı, halka açıklık oranları, hisse senetlerinin likiditesi, şirket paydaşlarının alınan kararlara katılım düzeyi, şirketin çevreye olan duyarlılığı ve sosyal sorumluluk düzeyi olmaktadır (Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 397).

Dünyada kurumsal yönetime yönelik iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hisse senedi kültürünün gelişmiş olduğu Anglo-Sakson sistemi, diğeri ise esas olarak bankaların hakimiyetinde olan ve ortaklıkların gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı Kıta Avrupası sistemidir. Söz konusu iki kurumsal yönetim sisteminin de kurumsallaşma açısından başarılı olduğu; ancak en etkin ve gelişmiş sermaye piyasalarının sadece Anglo-Sakson sistemine sahip olan Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi devletlerde görülmektedir. Bunun nedeni ise Anglo-Sakson hukuk sistemi ve Kara Avrupası hukuk sistemindeki farklılıklardır (Şehirli, 1999: 8-9). Ülkelerin hukuk sistemler, kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasındaki en önemli faktörlerden birisidir.

2.5.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulama Çalışmaları

Kurumsal yönetim uygulamaları yirminci yüzyılın sonlarında Amerika ve Avrupa’da oldukça yaygın iken, Türkiye’de kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili çalışmalarının oldukça yeni olduğu görülmektedir.

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında yapılan ilk çalışma TÜSİAD’ın Aralık 2002’de yayınlamış olduğu “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” adlı çalışmadır. Ancak bu çalışmada sadece kurumsal yönetimin yönetim kurulu boyutunda üzerinde durulduğu görülmektedir (Alp, 2014: 106).

TÜSİAD’ın çalışmasından sonra kurumsal yönetimi ilk kez bir bütün olarak halka açık anonim şirketler bakımından düzenleyen, SPK tarafından 2003 yılında yayımlanan ve 2005 yılında güncellenen “Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlanmıştır. Kurumsal yönetim alanında diğer bir gelişme BİST tarafından Kurumsal Yönetim Endeksinin oluşturulmasıdır. 2006 yılında ise kurumsal yönetimin bankalar açısından düzenlemesini içeren BDDK’nın kurumsal yönetim düzenlemesi izlemiştir. 2011 yılına kadar geçen sürede SPK tarafından bir takım çalışmalar gerçekleştirilmiş ve 2011’de kurumsal yönetim konusu Sermaye Piyasası Kanunu’nda yer almıştır. Son olarak 2012 de yürürlüğe giren TTK, kurumsal yönetimle alakalı önemli düzenlemeler içermektedir (Alp, 2014: 106).

2.5.2.1. TÜSİAD’ın Çalışmaları

2000 yılında OECD’nin yayınlamış olduğu Kurumsal Yönetim ilkelerinin çevirisi Türkiye’de ilk olarak TÜSİAD tarafından yayımlanmıştır. Sonrasında TÜSİAD’ın Şirket İşleri Komisyonuna bağlı olarak faaliyet gösteren Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından hazırlanan “TÜSİAD Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” 2002 yılında yayımlanmıştır. Bu çalışmada, özel sektör şirketlerinin dünya piyasalarında hak ettikleri yeri almalarını sağlamak amacıyla kurumsal yönetimin dört ilkesine göre yapılması gerekliliği açıklanmıştır (Erdönmez, 2003: 38).

TÜSİAD tarafından 2005 yılının Haziran ayında yayınlanan “Sermaye Piyasaları İçin Örnek Şirket Yapısı” çalışmasında da kurumsal yönetim konusuna değinilmiştir. Bu çalışmada yer alan başlıklar aşağıdaki gibidir (TÜSİAD, 2005: 31):

- Kurumsal Yönetim Kavramı
- Kurumsal Yönetim Esasları
- Kurumsal Yönetim Açısından Organizasyon
- Yönetim Kurulu Yapısı

- İcra Başkanı ve Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komiteler
- Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatma
- Pay ve Menfaat Sahipleri
- Kurumsal Yönetimin Maliyetleri
- Yasal Ortam ve Türkiye Uygulaması

2.5.2.2. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan Çalışmalar

SPK'nın kurumsal yönetim ilkelerini halka açık anonim şirketlerde yaygınlaştırmak için 'iyi kurumsal yönetim' adı ile bir takım ilkeleri tavsiye amaçlı olarak 2003 senesinde yayınlamıştır. Bahsi geçen tavsiye metnin hazırlanması esnasında SPK, BİST (eski ismi İMKB) ve Türkiye Kurumsal Yönetim Forumu uzmanları bir araya gelmiş ve birçok akademisyen kamu kurumu, özel sektör temsilcisi ve meslek örgütünün görüşleri ışığında bu çalışma tamamlanmıştır. Söz konusu ilkeler incelendiğinde tespit edilen genel hususlar aşağıdaki gibidir (Kayacan, 2006: 90):

- İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanması şimdilik isteğe bağlıdır.
- İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığına; uygulanmadıysa nedenini açıklamaya, meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamaya yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi ve ayrıca kamuya açıklanması gerekmektedir.
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılacak düzenlemeler içerisinde, kurumsal yönetim derecelendirmesi yapan derecelendirme kuruluşları ilkelerin uygulanma seviyesini saptayacaklardır.
- İlkelerde yer alan ana prensipler “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensipleridir.
- İlkeler, mevcut düzenlemelerin o an için ilerisinde prensipler içermekte olup, mevcut mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği gidermek ve boşluğu doldurmak maksadıyla hazırlanmıştır.
- İlkeler, ileride mevzuatta yapılacak düzenlemeler için de yol göstericidir.

SPK'nın kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik olarak yaptığı son çalışma ise 3 Ocak 2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren

“Kurumsal Yönetim Tebliği”dir. Bu tebliğ, ortaklıklar tarafından uygulanacak kurumsal yönetim ilkeleri ve ilişkili taraf işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Ayrıca tebliğde istisna durumlar, uygulanacak tedbirler, uyum raporları gibi konular da anlatılmaktadır. Kurumsal Yönetim Tebliği’nde kurumsal yönetim ilkeleri; Pay Sahipleri, Paydaşlar, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ve Yönetim Kurulu başlıkları altında değerlendirilmektedir.

2.5.2.3. Borsa İstanbul’daki Çalışmalar

Kurumsal yönetim uygulamalarının Türkiye’de yaygınlaşması için çaba sarf eden kurumlardan biri de eski adı ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsası yeni adıyla Borsa İstanbul’dur.

Kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesini sağlamaya yönelik siyasetin bir gereği olarak halihazırda menkul kıymetleri BİST’de işlem görmekte olan halka açık şirketlerin dahil olacağı bir kurumsal yönetim endeksi hesaplama çalışmaları tamamlanarak sonuçlandırılmıştır. Böylece söz konusu endeksin nasıl çalışacağına ilişkin BİST Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları adlı metin 23.02.2005 tarih ve 237’nolu Genelge ile kamuoyuna duyurulmuştur. Bu kapsamda Kurumsal Yönetim derecelendirme notuna sahip şirketlerin dahil olacağı BİST Kurumsal Yönetim Endeksi 31 Ağustos 2007 tarihi itibarıyla, BİST-100 Endeksi’nin ilan edilen en son değeri başlangıç değeri olarak alınarak hesaplanmaya başlanmıştır (Sakarya ve Özmen, 2008: 113).

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

Tablo 2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

	Türkiye’de Kurulan ve SPK Tarafından Yetkilendirilen Derecelendirme Kuruluşları	Türkiye’de Derecelendirme Faaliyetinde Bulunması Kurulca Kabul Edilen Uluslararası Derecelendirme Kuruluşları
Kredi Derecelendirmesi	1- Fitch Ratings Finansal Derecelendirme Hizmetleri A.Ş. 2- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş. 3- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş. 4- Saha Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.	1- Standars and Poor’corp 2- Moody’s Investor Service Inc. 3- Fitch Ratings Ltd.
Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyun Derecelendirmesi	1- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş. 2- Saha Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Hizmetleri A.Ş. 3- Kobirate Uluslararası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hizmetleri A.Ş.	

Kaynak: <http://www.spk.gov.tr>

2.5.2.4. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneğinin Çalışmaları

Kurumsal yönetim anlayışının Türkiye’de tanınması, gelişmesi ve en iyi uygulamalarıyla hayata geçirilmesi amacıyla hareket eden Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), gönüllü bir sivil toplum kuruluşu olarak 2003 yılında kurulmuştur. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerini, etki ettiği tüm alanlarda yol gösterici olarak seçen 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>).

2.6. KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ SAĞLADIĞI YARARLAR

Kurumsal yönetim uygulamalarının sağladığı yararları, yarar sağlanan gruplara göre değişiklik göstermektedir. Bu yararlar aşağıda açıklanmıştır.

2.6.1. Yatırımcılar Açısından Yararlar

Kurumsal yönetim anlayışının en çok yarar sağladığı kesimlerin başında yatırımcılar gelmektedir. Çünkü kurumsal yönetim, hissedar haklarını etkin bir şekilde korumaktadır. Azınlık ve yabancı hissedarlar dahil olmak üzere bütün hissedarlara eşit muamele yapılması güvence altına alınmaktadır. Kurumsal yönetimde temel hissedar hakları aşağıdaki gibidir (Deloitte, 2010: 10):

- Hisse kayıtlarının güvenceye alınması,
- Hisselerin açıklanması ya da transfer edilebilmesi,
- Şirket hakkında zamanında ve düzenli olarak gereken bilginin edinilmesi,
- Genel kurullara katılım ve oy kullanılması,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi,
- Şirket karlarından pay alınması şeklinde tanımlanmıştır. Kurumsal yönetimde şirket, hissedarları temsil yetkisine sahip olan yönetim kurulu tarafından yönetilmektedir. Fakat, kurumsal yönetim, bölünme, önemli tutarda mal varlığı satımı, alımı, kiralanması gibi kritik kararların genel kurul tarafından alınmasını, böylece hissedarların kritik karar süreçlerindeki etkisinin geliştirilmesini sağlamaktadır. Şirketin geleceği üzerinde hayati öneme sahip olan kritik kararlar için genel kuruldaki onay alınması, şirket hissedarlarının yönetime olan güvenini güçlendirmektedir.

2.6.2. Paydaşlar Açısından Yararlar

Rekabetçi ve karlılığı amaçlayan şirket faaliyetleri için farklı kaynakları ifade eden çalışanlar, tedarikçiler, tüketiciler, bayiler ve kredi kuruluşları oldukça önemli bir yere sahiptir.

Şirketin başarılı performansının sürdürülebilir kılınması paydaşlar ile şirket arasında güven artırıcı işbirliğinin geliştirilmesi ile mümkündür. Kurumsal yönetim, paydaşlar ile ilgili olarak, rekabet gücü kazanımının temel unsuru olan takım çalışması ortamını sağlayarak, işbirliğini teşvik etmekte ve böylelikle şirketin planlanan hedeflerine yönelik gelişimine katkı sağlamaktadır (Deloitte, 2010: 10).

Kurumsal yönetim, çalışanların karar süreçlerine katılımı, onlara kardan pay verilmesi gibi paydaşların performanslarını artırıcı mekanizmalara da olanak tanımaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinde, şirket başarıları, hissedarların karı, çalışanların iş güvenliği ve sağlığı ile diğer paydaşların çıkarlarının iç içe ve birbiriyle bağlantılı olduğu kabul edilmektedir (Deloitte, 2010: 10).

2.6.3. İşletmeler Açısından Yararlar

Kurumsal yönetim ilkelerini daha iyi uygulayan şirketlerin borsa performanslarının bu ilkeleri yeteri kadar uygulamayan şirketlere göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerini ileri derecede uygulayan şirketlerin

öz sermaye karlılığının daha yüksek çıktığı, halka açıklık oranları yüksek olan şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini ileri derecede uyguladıkları, kurumsallaşan şirketlerin kreditorlere güven duygusu vererek, dış finansmandan daha fazla yararlanma olanağına sahip bulunduğu görülmektedir (Gülbüz, 2005: 49).

Ayrıca kurumsal yönetim, sermaye piyasalarından kolay fon sağlanması, sermaye maliyetinin düşmesi, varlıkların değerinin artması ve daha fazla itibar kazanılması gibi yararlar da sağlamaktadır (Alp, 2014: 229).

2.6.4. Ülke Ekonomisi Açısından Yararlar

Şirketler, ülke ekonomisinin ve toplumun parçasını oluşturmaktadırlar. İyi kurumsal yönetim uygulamalarının şirketlere sağladığı katkılar, aynı oranda ülke ekonomisine ve topluma da yansıtmaktadır. Üstelik kurumsal yönetim anlayışında şirketler faaliyette bulunurken yalnızca kendi çıkarlarını değil, paydaşların ve toplumun da menfaatlerini dikkate aldıklarından sosyal sorumluluğun, çevrenin ve toplumsal değerlerin daha fazla bilincinde olmaktadır (Alp, 2014: 235-236).

Bu kapsamda iyi kurumsal yönetimin, doğrudan veya dolaylı olarak ülke ekonomisine ve topluma sağladığı potansiyel avantajları şu şekilde sıralanabilmektedir (Alp, 2014: 235-236):

- Ülkenin çekiciliğini ve imajını yükseltmesi,
- Ülkeye yeni sermaye girişi sağlaması ve dışarıya sermaye kaçışını önlemesi,
- Ülkenin rekabet gücünü arttırması; krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olması,
- Genel olarak finansal sistemin ve özel olarak da sermaye piyasasını geliştirmesi, bunlara derinlik kazandırması, yatırımcı tabanını genişletmesi, araç çeşitliliğini arttırması, riskleri azaltması,
- Yurt içi tasarrufların arttırması,
- Kolay erişilebilir ve ucuz fon kaynakları sayesinde yatırımları arttırması, ülkeye ve özellikle de faaliyette bulunan yöre halkına daha fazla istihdam ve iş imkanı sağlaması ve böylece ülkenin kalkınmasına katkıda bulunması,
- Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında çevreye ve topluma yararlı projeler üretilmesini teşvik etmesi ve sürdürülebilirlik çerçevesinde kaynaklarının gelecek nesillere aktarılması,

- Ülke düzeyinde şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin, iş ahlakının ve etik değerlerin yerleşmesine katkıda bulunması,
- Yolsuzlukları ve kayıt dışılıkları azaltmasıdır.

2.7. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE BİRLİKTE DENETİMİN ARTAN ROLÜ

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmakla birlikte işletmelerin mali tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyacı da artırmaktadır (Dönmez, 2005: 53).

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarında yöneticilerin finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunu gizlemek maksadıyla denetçileri yanıltmak, gerekli bilgileri finansal tablolara yansıtmayarak kamuya açıklamamak veya kamuya yanıltıcı finansal bilgi açıklamak gibi fiillere başvurdıkları belirlenmiştir. Bu nedenle bu tür skandalların bir daha yaşanmaması için hükümetler, denetleyici ve düzenleyici yasalar çıkarırken şirketler de yönetim anlayışlarını değiştirmeye başlamışlardır.

Kurumsal yönetim anlayışı; şirketlerin belirli kurallar içerisinde, faaliyetlerini etkin olarak kuruluş amaçlarına uygun bir şekilde gerçekleştirebilmeleri, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemeleri tarafından kendilerine yüklenen yükümlülükleri şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilecek şekilde kanunlara ve düzenlemelere uygun olarak yerine getirmelerini sağlamaktadır (Küçüksözen vd., 2005: 102). Bu sayede şirketler ihtiyaç duydukları güven ve itibarı kazanma konusunda önemli adımlar atmış olmaktadır. Ancak zamanla kurumsal yönetim uygulamaları ile yetinilmeyip denetim faaliyetlerinin de güven ve itibar kazanma konusunda gerekli olduğu görülmüştür. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin dış denetim ile uyumlu çalışmasını sağlayacak adımları kurumsal yönetim anlayışının içine dahil edilmesinin gerekliliği anlaşılmıştır. Böylece kurumsal yönetim uygulamaları denetim faaliyetlerinin önemini kavrayıp, denetimin etkin bir şekilde işlemlerini sağlayacak şekilde gelişmiştir.

2.7.1. Kurumsal Yönetim Reformları Bağlamında Denetim Komitesinin Gelişimi

Denetim komitesi; yönetim kurulu adına iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözeten, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapan, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izleyen rol ve sorumlulukları ile katma değer sağlayan bir komitedir. (Deloitte, 2007: 2).

Denetim komitesi, başlangıçta yönetim kurulu ile denetçi arasında aracı olmak ve bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için oluşturulduğu görülmektedir. Denetim komitesi işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen ve bağımsız kişilerden oluşmaktadır. Zaman içerisinde denetim komitesinin fonksiyonları artarak; bağımsız dış denetçiye, iç denetçiye ve şirket yönetimine yardımcı bir rol üstlenmiştir (Uzay, 2003: 72).

Kurumsal yönetim anlayışındaki gelişmelerle birlikte uzun zamandan beri ABD’de uygulama alanı bulan denetim komitesi artık tüm dünyada şirket organizasyon şemaları içinde yer almaktadır. Şirket yönetiminin yapabileceği hileleri önlemek, denetçilerin bağımsızlığını kuvvetlendirmek ve finansal raporlama sürecinin kalitesini arttırmak gibi önemli fonksiyonları gerçekleştiren denetim komitesinin etkinliği ve denetçilerle olan ilişkisi gün geçtikçe daha da önemli hale gelmektedir (Uyar, 2005: 1).

Türkiye’de SPK ve BDDK düzenlemeleri ile faaliyetlere başlayan denetim komitesi, fiili olarak denetim yapan bir organ değildir. Denetim faaliyetleri ile ilgili doğrudan sorumlu değildir. Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur (Uzun, 2014: 1).

Ayrıca kurumsal yönetim ilkeleri, denetimden sorumlu komiteye geniş bir hareket alanı tanımakta ve yönetim kuruluna denetimden sorumlu komitenin görevini ifa ederken gerekli her türlü desteği sağlama yükümlülüğü getirmektedir. Denetim komitesi, şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem

altında tutulması için çalışmakta ve en az iki üyeden oluşmaktadır (Arslantaş, 2012: 105).

2.7.2. Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Komitesinin Yararları ve İşlevleri

Kurumsal yönetim ilkelerinin tam ve etkin uygulanması maksadıyla iç denetim ile bağımsız denetim uygulamalarının işbirliği içerisinde olmaları gerekmektedir. Bu işbirliğinin gerçekleştiği takdirde elde edilecek faydalar aşağıda sıralanmaktadır (Özeren ve Aybar, 2004: 5):

- Her birimin kendi denetim rolünü ve ihtiyacını daha net biçimde anlamasına dayalı daha etkili denetim,
- Denetlenenin coğrafi bölge itibariyle dağınıklığını 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 pekiştirmekte ve kurumsal yönetim ilkelerinin daha yüksek kalitede gerçekleşmesi için üst yönetime yardımcı olmaktadır.

Oluşturulması zorunlu hale gelen denetim komitelerinin ana işlevleri; mali raporların anlaşılır, şeffaf ve güvenilir olmasının sağlanması, risk yönetim sürecinin izlenmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi, iç denetimin etkili kullanımı, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş verilmesi olarak beş ana başlıkta özetlenebilmektedir. Pay ve paydaşlar açısından söz konusu işlevlerinden ötürü denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı, mali bilgi ve uzmanlığı

Çalışma etkinliği açısından gerekli olmaktadır. Türkiye’de halka açık şirketler ve bankalarda denetim komitesi uygulamaları aşağıdaki gibidir (Uzun, 2014: 1):

- SPK düzenlemeleri ile Türkiye’de ilk uygulaması bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda başlayan denetim komitesi, daha sonra yapılan Bankacılık Kanunu ve BDDK düzenlemeleri ile bankacılık alanında da zorunlu bir uygulama haline gelmiştir.
- SPK - Seri X, No. 22 tebliğ ile yapılan düzenlemelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda zorunlu olan denetim komitesi; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklar, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetir.
- SPK – Seri X, No. 28 tebliği ile yapılan düzenlemelerde payları borsada işlem gören ortaklıklar, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve BDDK tarafından yayınlanan bankaların iç sistemleri hakkında yönetmeliğin ilgili hükümlerine göre bankalarda denetim komitesi zorunludur.

Denetim komitesinin gözetim görevleri; finansal raporlamanın, bağımsız denetimin, i kontrolün ve iç denetimin gözetimi olmak üzere dört ana başlıkta düzenlenmektedir (Dağlı, 2000: 30–31).

2.8. KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI VE DENETİM KALİTESİ

1990’larda bazı firmalarda yolsuzluklar muhasebe hileleri ile örtbas edilmeye başlanmış akabinde ortaya çıkan şirket skandalları, kurumsal yönetim uygulamalarının bir zorunluluk haline geldiğini göstermektedir. şirket skandallarının, yönetici ücretlerindeki orantısızlık, hisse satışlarının şüpheli yatırımlara yönlendirilmesi, şirket fonlarının suiistimali, içerden bilgi ticareti, şirketlerin finansal durumlarının farklı gösterilmesi, denetimdeki yetersizlikler, kamu otoritesindeki eksiklikler gibi nedenlerle ortaya çıktığı görülmektedir (Kılıç, 2009: 24).

Özellikle son yıllarda yaşanan skandallar hem şirketlerin yönetim anlayışının değişmesinin gerektiğini, hem de kaliteli denetimin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Skandalların en önemli olumsuz etkisi, denetime olan güveni azaltmasıdır. Enron skandalından sonra denetim faaliyetine olan güven azalmıştır. Bu olumsuz etkinin

ortadan kaldırılması amacıyla yasal birçok düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin ortak amaçların birisi de denetimde kalitenin sağlanmasıdır.

Kurumsal yönetim uygulamaları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda; yönetim kurulunun bağımsızlığı, kurumsal yatırımcılar ve icrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinin şirket sermayesindeki payı, CEO ikililiği, yönetici sahipliği ve denetim komitesinin yapısına yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesini etkilediği görülmüştür.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun belirlediği kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda kurumsal yönetim uygulamaları da dört ana başlık altında toplandığından (SPK, 2014: Ek-1) denetim kalitesi bu gruplandırma esas alınarak incelenmiştir.

2.8.1. Pay Sahipleri

TTK'da pay sahipleri bölümü; pay sahipliği haklarının kullanımının kolaylaştırılması, bilgi alma ve inceleme hakkı, genel kurula katılım hakkı, oy hakkı, azınlık hakları, kar payı hakkı, payların devri alt başlıkları altında düzenlenmektedir. Ayrıca pay sahiplerinin bilgi almasının kolaylaşması, soru sorma hakkının tanınması, özel denetçi atanması talebinin bireysel hak haline getirilmesi, genel kurul toplantı gündeminin internet ortamında verilmesi ve yönetim ile pay sahibinin sürekli iletişim halinde olması gibi kurumsal yönetim uygulamaları da bu başlık altında toplanmaktadır. Yukarıda sayılan bu uygulamalar şeffaflığı ve ilgili karar alıcılar ile uygulayıcıların daha dikkatli olmasını sağlayarak denetim kalitesinin artmasına da olumlu katkı yapmaktadır (SPK, 2014: Ek-1).

2.8.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık TTK'da; kamuyu aydınlatma esasları ve araçları, internet sitesi ve faaliyet raporları başlıkları altında düzenlenmektedir. Kamuyu aydınlatma esasları ve araçları başlığı altında bahsedilen bilgilendirme politikası, mevzuat ile belirlenenler dışında kamuya hangi bilgilerin açıklanacağını, bu bilgilerin ne şekilde hangi sıklıkla ve hangi yollardan kamuya duyurulacağını, yönetim kurulu ve ya yöneticilerin basın ile hangi sıklıkla görüşeceğini, kamunun bilgilendirilmesi için hangi sıklıkla toplantılar düzenleyeceğini, şirkete yöneltilen soruların yanıtlanmasında nasıl bir yol izleneceğini ve benzeri hususları içermektedir. Ayrıca kamuya açıklanacak bilgiler, açıklanmadan yararlanılacak kişi ve kuruluşların

karar vermelerine yardımcı olacak şekilde zamanında, eksiksiz, doğru, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve düşük maliyetle kolay erişilebilir biçimde Kamuyu Aydınlatma Platformu (<http://www.kap.gov.tr>) ve şirketin internet sitesinde kamunun kullanımına sunulmaktadır.

Kamuyu aydınlatma, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar. Şirket, kamuya açıklamada bulunurken, mümkün olan en basit kavram ve terimleri kullanır, ikilem yaratacak belirsiz ifadelerden kaçınır. Teknik terim kullanması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkan verecek şekilde açıklamalar da beraberinde verilir. Kamuya açıklanan bilgiler tarafsız olmalıdır. Şirketle ilgili tarafların bir veya birkaçının bilgi alma ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde yapılan bilgi açıklamaları kabul edilemez. Şirketler hiçbir şart altında kendi aleyhlerine sonuçlar doğurabilecek bile olsa açıklanması gereken bilgilerin açıklanmasında tereddüt etmemelidir (SPK, 2005: 20).

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, paydaşlara ve pay sahiplerine, şirketin hakkını koruyacak bir şekilde, zamanında, doğru, tam, anlaşılır, yorumlanabilir ve kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını sağlayarak denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde yürütülmesine yardımcı olmaktadır.

2.8.3. Paydaşlar

Paydaşlar (menfaat sahipleri), şirketin hedeflerine ulaşmasında veya faaliyetlerinde etkisi olan çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler, sendikalar, çeşitli sivil toplum kuruluşları gibi kişi, kurum veya çıkar grupları olarak TTK'da tanımlanmaktadır. Ayrıca paydaşlara ilişkin şirket politikası, paydaşların şirket yönetimine katılımının desteklenmesi, şirketin insan kaynakları politikası, müşteriler ve tedarikçilerle ilişkiler, etik kurallar ve sosyal sorumluluk başlıkları altında incelenmektedir. Şirketin iyi bir şekilde yönetilmesi ve sermayenin korunması, paydaşlar için yarar sağlamaktadır. Paydaşlara yönelik şirket politikalarının oluşturulması, paydaşların şirket yönetiminde temsil edilmeleri ve yeterli düzeyde bilgilendirilmeleri denetim kalitesinin arttırılmasında yararlı olmaktadır (SPK, 2014: Ek-1).

2.8.4. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulunun işlevi, yönetim kurulunun faaliyet esasları, yönetim kurulunun yapısı, yönetim kurulunun toplantılarının şekli, yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komiteler, yönetim kurulu üyelerine ve üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar başlıkları altında yönetim kurulu TTK'da yer almaktadır. Yönetim kurulu, etkinliğinin en üst düzeyde olmasını ve her türlü çıkar çatışmasından ve etkiden uzak, karar alma, yürütme ve temsil görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak şekilde oluşturulmaktadır (SPK, 2003: 37). Yönetim kurulu üyelerinin yetenek, beceri ve deneyim düzeyleri ile bağımsızlık derecesi kaliteli denetime ulaşmakta önemli rol oynamaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

Bu bölümde kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisini ölçmek amacıyla Kamu Aydınlatma Platformu'nda yer alan bağımsız denetim şirketlerine yapılan anket uygulaması neticesinde elde edilen verileri inceleyen bir araştırma yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde araştırmanın, amaçları, kapsamı ve yöntemi, literatür taraması ile araştırmanın hipotezleri yer almaktadır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın ana amacı, Türkiye'de kurumsal yönetim anlayışını benimsemiş bağımsız denetim şirketlerinin yapmış oldukları denetimlerde kurumsal yönetim uygulamalarının, denetim kalitesi üzerine etkisinin olup olmadığını tespit etmektir. Bu esas amaca ulaşılırken aşağıda yer alan amaçlar da incelenmiştir;

- Bağımsız denetim şirketlerinin kurumsal yönetim uygulamalarını ne düzeyde gerçekleştirdiklerinin incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketlerinin yönetim kurulu yapılarının incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketlerinin tepe yöneticileri ile yönetim kurulu başkanlarının aynı kişi olup olmadıklarının incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketlerinin pay sahipleri biriminin bulunup bulunmadığının incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketlerinin kamuyu aydınlatma politikasının bulunup bulunmadığının incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketlerinin paydaşların haklarını koruyan bir politikaya sahip olup olmadığının incelenmesi,
- Bağımsız denetim şirketleri müşterilerinin kurumsal yönetim uygulamalarına sahip olup olmadığının incelenmesi,

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Çalışmada ana kütle olarak Kamu Aydınlatma Platformu'nda listelenen bağımsız denetim şirketleri seçilmiştir. KAP'ta yer alan bağımsız denetim şirketleri; Ankara, İstanbul, İzmir, Kayseri, Bursa ve Antalya'da hizmet vermektedir. Araştırma ile ilgili veriler KAP'ta listelenen bağımsız denetim şirketlerine uygulanan anket çalışması sonucu elde edilmiştir. Elde edilen veriler istatistik programları kullanılarak analiz edilmiştir.

3.3. LİTERATÜR TARAMASI

Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisi ile ilgili literatür araştırması aşağıda yer almaktadır.

Amerika'da ve Avrupa'da konu ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında şirket büyüklüğü, denetim ücretleri, yönetim kurulunun bağımsızlığı, şirket sahipliği ve denetim komitesi gibi konuların denetim kalitesi üzerine etkisi araştırılmaktadır. Amerika'da ve Avrupa'da yapılan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Bu alanda yapılmış en eski çalışmalardan biri Deangelo (1981) tarafından Amerika'da hazırlanmıştır. Bu çalışmada denetim kalitesi ile denetim şirketinin büyüklüğü arasındaki ilişkiyi incelenirken şirket büyüklüğünün denetim kalitesini olumlu etkilediği tespit edilmiştir.

Amerika'da Beasley ve Petroni (1998) tarafından yapılan çalışmada yönetim kurulunun bağımsızlığının denetim kalitesine olumlu katkı yaptığı tespit edilmiştir.

Amerika'da Carcello vd. (2002) tarafından yapılan çalışmada yönetim kurulunun bağımsızlığının ve denetim ücretlerinin denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Amerika'da yapılan bir başka çalışma ise Kane vd. (2002) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Fan ve Wong (2005) tarafından hazırlanan çalışmada ise şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Mitra vd. (2007) tarafından hazırlanan çalışmada en küçük kareler regresyon modeli uygulanarak sahiplik ve denetim ücretlerinin ile denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Amerika’da Abbott vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada denetim komitesinin denetim kalitesini etkilediği lojistik regresyon yöntemiyle tespit edilmiştir.

İngiltere’de O’Sullivan (2000) tarafından yapılan çalışmada denetim ücretlerinin, yönetim kurulunun ve şirketin sahiplik yapısının denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Beisland vd. (2012) tarafından Norveç’te yapılan çalışmada denetim kalitesi, denetim kalitesinin önemi ve denetim kalitesinin ölçümü gibi konulara değinilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Asya’da ve Afrika’da yapılan çalışmalar da Amerika’da ve Avrupa’da yapılan çalışmalara benzerlik göstermektedir. Bu çalışmalarda CEO ikilemi, denetim ücretleri, şirket sahipliği, şirket büyüklüğü ve yönetim kurulunun bağımsızlığı konularının denetim kalitesi ile ilişkisi incelenmiştir. Asya’da ve Afrika’da yapılan konu ile ilgili çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Malezya’da Salleh vd. (2006) tarafından hazırlanan çalışmada CEO ikilemi ve denetim ücretlerinin denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Chan vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada şirket sahipliğinin denetim kalitesini etkilediği lojistik regresyon modeli ile tespit edilmiştir.

Bu alanda Malezya’daki bir başka çalışma Abdullah vd. (2008) tarafından yapılmış olup, yönetici sahipliği ve CEO ikileminin denetim kalitesi üzerine etkisi lojistik regresyon modeli ile tespit edilmiştir.

Lin vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada lojistik regresyon modeli kullanılarak CEO ikileminin denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Suudi Arabistan’da Zureigat (2011) tarafından yapılan çalışmada sahiplik ile denetim kalitesi arasındaki ilişki Ürdün’deki şirketlere uygulanan lojistik regresyon modeli ile açıklanmaktadır.

Adeyemi vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada denetimin ve kurumsal yönetimin son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile önemli değişiklikler yaşadığını belirtmektedirler. Kaliteli denetimin, hileli ve hatalı bilgilerin neden olacağı riski azaltacağını ve yönetici usulsüzlüklerini en aza indireceğini ve yönetici ile şirket sahibi arasında yaşanabilen çatışmaları olumlu şekilde şirkete yansıtılabileceğini söylemektedir. Ayrıca denetim şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesini artıran önemli bir faktör olarak göstermektedirler. Diğer taraftan yönetim kurulunun yapısının da denetim kalitesi üzerine etkilerinden bahsetmektedirler. Özellikle sahiplerden bağımsız bir denetçinin gerekliliğinin önemi üzerinde durmaktadırlar.

Soliman vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada son zamanlarda yatırımcıları korumak ve skandalları önlemek için denetim alanında yaşanan gelişmelerden bahsedilmektedir. Çalışmalarında denetim kalitesini etkileyen faktörlerden yönetici, sahipler ve yönetim kurulu üzerinde özellikle durulmaktadır. Verilerinin analizinde lojistik regresyon modelini kullanmaktadırlar. Sonuç olarak; tepe yönetici, sahipler ve yönetim kurulunun denetim kalitesi ile ilişkili oldukları tespit edilmektedir.

Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisi ile ilgili Türkiye’de yapılan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Gürbüz (2005) çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının, halka açıklık oranı daha yüksek olan şirketlerde daha fazla gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Altıntaş (2006) tarafından hazırlanmış olan doktora tezinde 32 değişken belirlenerek halka açık şirketler ve denetçilere uygulanan anket sonuçları varyans analizi yöntemiyle analiz edilmektedir.

Durukan ve Kapucugil İkiz (2007) tarafından yapılan çalışmada denetimde kalite ile ilgili genel çerçeveyi çizmektedirler.

Türkiye’de Karamustafa vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim endeksinde işlem gören firmaların endeks kapsamına girmeden önceki dönemlere ait faaliyet ve finansal performanslarında anlamlı değişimin olup olmadığını araştırılmaktadır.

Türkiye’de yapılan çalışmalardan bir başkasında ise Göçen (2010) iyi bir kurumsal yönetim sistemi için denetimin gerekliliğini anlatmaktadır.

Türkiye’de Acar vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler anlatılmaktadır. Çalışmanın amacı Sarbanes Oxley Yasası ve Finansal Raporlama Konseyi tarafından belirlenen denetim kalite kriterleri doğrultusunda Türkiye’deki bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili bir değerlendirme yapılmasıdır. Araştırma yapılırken Türkiye’de faaliyet gösteren Sermaye Piyasası Kurulunun listesinde yer alan 94 denetim firmasına anket uygulaması yapıldığı görülmektedir. Araştırmanın sonucuna göre Türkiye’de faaliyet gösteren denetim kuruluşlarının, denetim kalitesi yeterli seviyede olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de Esendemir’in (2011) hazırladığı çalışmada ise bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetimde teoriler, işletmelerin bağımsız denetim ihtiyacı ve bağımsız denetimde son gelişmeler gibi konular anlatılmaktadır.

Türkiye’de yapılan bir başka çalışma olan Ünlü vd. (2011) hazırladığı çalışmada ise kurumsallaşmanın İMKB’de (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) işlem gören firmalarda hangi boyutta olduğu panel veri analizi yöntemi ile açıklanmaktadır.

Sönmez vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetimin ortaya çıkışı, ülkelere göre farklı kurumsal yönetim uygulamalarının bulunduğunu ve Türkiye’de aile işletmelerine uygulanabilirliğinden bahsetmektedirler. Ayrıca kurumsal yönetimin kaliteli denetimle desteklenmesi gerekliliğini, gerek zaman içerisinde yapılan çalışmalarla gerekse de çalışmalarının sonuç kısmında edindikleri izlenimlerle anlatmaktadırlar.

Azgın’ın (2011) yaptığı çalışmada kurumsal yönetim, denetim ve denetim kalitesi konularından bahsedilmektedir. Çalışmada herhangi bir uygulama bulunmamakla birlikte denetim kalitesine etki eden faktörlerden de bahsedilmemektedir. Çalışmanın son kısmında kurumsal yönetim uygulamaları ile birlikte denetimin artan önemi anlatılmaktadır.

Türkiye’de en son yayınlanan çalışmalardan biri de Terzi vd. (2014) tarafından yapılmış olup kurumsal yönetim uygulamaları ve denetim kalitesi ile ilgili daha önce

yapılmış çalışmalar hipotezlerde karşılaştırılmalı olarak verilmektedir. Ayrıca BİST-100’de kayıtlı şirketlerin verileri lojistik regresyon modeli kullanılarak analiz edilmektedir.

3.4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Analizdeki veriler boşluk modeli kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu modelde beklenti ve algı arasındaki fark, boşluk olarak adlandırılmaktadır (Parasuraman vd., 1990: 41-50). Ayrıca beklenti ve algı arasındaki fark tatmin düzeyi olarak da değerlendirilmektedir (Dölarslan, 2013: 19)). Bu kapsamda çalışmanın analiz dahilinde kullanılacak veriler iki boyutlu boşluk modelinde oluşturulmuş ve değerlendirilmiştir. Bu nedenle öncelikle önceki çalışmalardan esinlenerek oluşturulan değişkenler gerek kurumsal yönetim uygulamaları gerekse denetim kalitesi açısından katılımcıların beklenti düzeylerini belirlemek amacıyla tasarlanmıştır. Bu yolun izlenmesinin temel nedeni mevcut kurumsal yönetim uygulamaları ve denetim kalitesi düzeylerinin, beklentileri temsil etmeyeceğidir. Bir diğer ifade ile şirketler tarafından yapılan uygulamaların çoğu zaman beklenti düzeyinin üstünde ya da altında kalmaktadır. Kurumsal yönetim uygulamaları ve denetim kalitesi değişkenleri ve bu değişkenlerin alt boyutlarını belirlemek amacıyla her bir değişken için sırasıyla önce geçerlilik (açıklayıcı faktör) analizi sonrasında ise güvenirlik (iç tutarlılık) analizi gerçekleştirilmiştir.

3.4.1. Ana kütle ve Örneklem

Çalışmada kullanılan veriler, KAP’ta listelenen denetim şirketlerine anket uygulaması sonucu elde edilmiştir. Veriler elde edilirken anakütlenin tamamına ulaşmak maksadıyla tüm kuruluşlardan randevu alınmaya çalışılmıştır. Şirketlerin çoğundan gelen ret cevapları üzerine bir anket firması ile anlaşarak ulaşılan şirket sayısı arttırılmıştır.

Anketlerin uygulandığı dönemde, denetim firmalarının yılsonu denetimlerinin başlamasın nedeni ile denetçilere ulaşıldığı halde uygulanan anket sayısını azaltmıştır. Ayrıca bazı bağımsız denetim şirketleri, anket formunun birinci bölümünde yer alan ortak sayısı ve müşteri sayısı ile ilgili bilgileri vermek istemediklerini bildirmişlerdir. Ardından bu şirketlere tekrar ulaşılmış ve bu bilgileri vermeden de anket uygulamasına katılmaları tekrar istenmiştir. Ancak bu şirketlerin birçoğu yoğun olduklarını söyleyerek

anket uygulamasını reddettiklerini bildirmişlerdir. Yapılan uğraşlar sonucunda KAP'ta listelenen 90 denetim şirketinden 46'sı müşteri sayısı haricindeki tüm sorulara cevap vermişlerdir. 44 şirket ise ankete katılmayacaklarını beyan etmişlerdir. Böylece anketin geri dönüşüm oranı %51,1 olarak gerçekleşmiştir.

3.4.2. Veri Toplama Araçları

Yapılan literatür taraması değerlendirilmesinde kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisini ölçmeye yönelik geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş sorular ya da anket ölçeklerine ulaşılamamıştır. Bu nedenle literatürdeki ilgili çalışmalardan kurumsal yönetim uygulamaları ve denetim kalitesi konularına ilişkin kullanılan sorular geçerli ve güvenilir bir değişken listesi elde etmek amacıyla düzenlenmiştir. Daha sonra geçerlilik ve güvenilirlik testleri yapılarak soruların geçerli ve güvenilir oldukları doğrulanmıştır. Ayrıca yapılan geçerlilik testleri sayesinde hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak değişkenlerin belirlenmesinin yanı sıra hipotezlere konu olan ana değişkenlerin boyutları da tespit edilmiştir.

Çalışmada Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yer alan bağımsız denetim şirketlerine uygulanan anket neticesinde elde edilen veriler kullanılmaktadır. Anket soruları oluşturulurken Küçük (2009), Senal (2011), Göğer (2006), Büber (2008), Güçlü (2010), Güler (2010) ve Dölen (2012) tarafından yapılan çalışmalardan esinlenilerek hazırlanmıştır.

Çalışmanın soruları iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda genel bilgiler ile ilgili sorular yer alırken ikinci kısımda kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisini ölçmek maksadıyla beş grup altında toplanan algılanan ve beklenen durumu ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

3.4.3. Değişkenler

Çalışmada kullanılan değişkenler Kamuyu Aydınlatma, Paydaşlar, Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu ve Denetim Kalitesi başlıkları altında toplanmaktadır. Çalışmada kullanılmak üzere algılanan durum için ve beklenen durum için ayrı ayrı değişkenler oluşturulmuştur. Sonu "A" harfi ile biten değişkenler algılanan durum için sonu "B" ile biten değişkenler beklenen durum için hazırlanmıştır.

KAMUYU AYDINLATMA	
Firmanız bilgilendirme politikasına sahiptir	KA1A
Bilgilendirme politikasına sahip olmak önemlidir	KA1B
Firmanızın kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanı bulunmaktadır	KA2A
Kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanının bulunması önemlidir	KA2B
Firmanız her yıl faaliyet raporlarını düzenli olarak yayınlamaktadır	KA3A
Her yıl faaliyet raporlarının yayınlanması önemlidir	KA3B
Firmanız muhasebe politikalarını kamuya açıklamaktadır	KA4A
Muhasebe politikalarının kamuya açıklanması önemlidir	KA4B
Firmanız kar payı dağıtım politikasını halka açıklamaktadır	KA5A
Kar payı dağıtım politikasının halka açıklanması önemlidir	KA5B
PAYDAŞLAR	
Firmanızın menfaat sahiplerinin haklarını koruyan politika ve prosedürleri bulunmaktadır	MS1A
Menfaat sahiplerinin haklarını koruyan politika ve prosedürleri bulunması önemlidir	MS1B
Firmanızda çalışanlar arasında ırk, dil, din veya cinsiyet ayrımı yapılmamaktadır	MS2A
Çalışanlar arasında ırk, dil, din veya cinsiyet ayrımı yapılmaması önemlidir	MS2B
Firma faaliyetlerini sosyal sorumluluk anlayışıyla gerçekleştirmektedir	MS3A
Firma faaliyetlerinin sosyal sorumluluk anlayışıyla gerçekleştirilmesi önemlidir	MS3B
Firmanızda denetçilere hizmet içi eğitim verilmektedir	MS4A
Denetçilere hizmet içi eğitim verilmesi önemlidir	MS4B
Firmanızda çalışan denetçiler müşteri firmaya yatırım yapmamaktadır	MS5A
Denetçilerin müşteri firmaya yatırım yapmaması önemlidir	MS5B
Firmanızın çalışanları için hazırladığı etik kuralları bulunmaktadır	MS6A
Çalışanlar için hazırlanan etik kuralların bulunması önemlidir	MS6B
PAY SAHİPLERİ	
Firmanızda pay sahipleri ile ilişkiler birimi bulunmaktadır	PS1A
Pay sahipleri ile ilişkiler biriminin bulunması önemlidir	PS1B
Firmanızda pay devrini kısıtlayıcı uygulamalar bulunmamaktadır	PS2A
Pay devrini kısıtlayıcı uygulamaların bulunmaması önemlidir	PS2B
Firmanızda bilgi alma hakkı konusunda pay sahipleri arasında bir ayrım yapılmamaktadır	PS3A
Bilgi alma hakkı konusunda pay sahipleri arasında bir ayrım yapılmaması önemlidir	PS3B
Firmanızda pay sahiplerine gerekli bilgiler tam ve zamanında sunulmaktadır	PS4A
Pay sahiplerine gerekli bilgiler tam ve zamanında sunulması önemlidir	PS4B

Firmanızda azınlık pay sahiplerine yönetim ve denetim kurullarına temsilci gönderme imkanı sağlayan “birikimli oy” yöntemi bulunmaktadır	PS5A
Birikimli oy sisteminin bulunması önemlidir	PS5B
YÖNETİM KURULU	
Firmanızda yöneticiler hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde davranış sergilemektedir	YK1A
Yöneticilerin hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde davranış sergilemesi önemlidir	YK1B
Firmanızda risk yönetimi komitesi bulunmaktadır	YK2A
Risk yönetimi komitesi bulunması önemlidir	YK2B
Firmanızda iç kontrol komitesi bulunmaktadır	YK3A
İç kontrol komitesi bulunması önemlidir	YK3B
Firmanızda denetim komitesi bulunmaktadır	YK4A
Denetim komitesi bulunması önemlidir	YK4B
Firmanızda kurumsal yönetim komitesi bulunmaktadır.	YK5A
Kurumsal yönetim komitesinin bulunması önemlidir	YK5B
Firmanızın kamuya açıklanmış vizyonu ve misyonu bulunmaktadır	YK6A
Vizyonun ve misyonun bulunması önemlidir	YK6B
Firmanız yöneticilerine firma ile rekabet yasağı getirmektedir	YK7A
Yöneticilerin firma ile rekabet yasağının bulunması önemlidir	YK7B
Genel müdürünüz ile yönetim kurulu başkanınız aynı kişi değildir	YK8A
Genel müdür ile yönetim kurulu başkanının aynı kişi olmaması önemlidir	YK8B
DENETİM KALİTESİ	
Firmanızda geçmiş yıllara ait denetim raporları denetim sürecine dahil edilir	DK1A
Geçmiş yılların denetim raporlarını denetim sürecinde kullanmak denetim kalitesi için önemlidir	DK1B
Firmanızda denetim süreci boyunca kalite kontrol incelemesi yapılmaktadır	DK2A
Denetim süreci boyunca kalite kontrol incelemesinin yapılması denetim kalitesi için önemlidir	DK2B
Firmanızda denetim raporları şeffaf olarak hazırlanır	DK3A
Denetim raporunun şeffaflığının artması denetim kalitesi için önemlidir	DK3B
Firmanız Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetim gerçekleştirmektedir	DK4A
Türkiye Denetim Standartlarına uymak denetim kalitesi için önemlidir	DK4B
Firmanız Kalite Kontrol Standartlarını uygulamaktadır	DK5A
Kalite Kontrol Standartlarının uygulanması denetim kalitesi için önemlidir	DK5B

Firmanız Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ'e uymaktadır	DK6A
Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ denetim kalitesi için önemlidir	DK6B
Firmanızın gözetimi KGK tarafından gerçekleştirilmektedir	DK7A
KGK'nın denetim firmalarının gözetimini gerçekleştirmesi denetim kalitesi için önemlidir	DK7B
Firmanızın denetim ücretleri piyasa ortalamasına göre yüksektir	DK8A
Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesi için önemlidir	DK8B
Firmanız müşteri firmaya denetim dışı hizmetler sunmamaktadır	DK9A
Müşteri firmaya denetim dışı hizmetler sunmaması denetim kalitesi için önemlidir	DK9B
Firmanızda görev yapan denetçilerin eğitim seviyeleri yüksektir	DK10A
Denetçilerin eğitim seviyelerinin artması denetim kalitesi için önemlidir	DK10B
Firmanızda çalışan denetçiler tecrübelidir	DK11A
Denetçilerin daha fazla tecrübeye sahip olması denetim kalitesi için önemlidir	DK11B
Denetim komitenizdeki üyeler muhasebe-denetim geçmişine sahiptir	DK12A
Denetim komitesindeki üyelerin muhasebe-denetim geçmişine sahip olması denetim kalitesi için önemlidir	DK12B
Firmanız etkin bir iç denetim birimine sahiptir	DK13A
Etkin bir iç denetim birimi denetim kalitesi için önemlidir	DK13B
Firmanızda oturmuş bir şirket kültürü bulunmaktadır	DK14A
Şirket kültürü denetim kalitesi için önemlidir	DK14B
Firmanızın denetim firmaları içerisinde hatırı sayılı bir yeri vardır	DK15A
Denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesi için önemlidir	DK15B
Firmanızda kurumsal yönetim uygulamaları yapılmaktadır	DK16A
Kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesi için önemlidir	DK16B
Müşteri firmalarınız kurumsal yönetim uygulamalarını yürütmektedir	DK17A
Denetlenen firmaların kurumsal yönetim uygulamalarını yürütmesi denetim kalitesi için önemlidir	DK17B
Firmanızın yönetim kurulunda bağımsız üyeler bulunmaktadır	DK18A
Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının artması denetim kalitesi için önemlidir	DK18B
Firmanızın yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdeleri oldukça düşüktür	DK19A
Yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdelerinin düşük olması denetim kalitesi için önemlidir	DK19B
Firmanızın bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev süreleri sınırlıdır	DK20A
Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinin sınırlı olması denetim kalitesi için önemlidir	DK20B
Firmanızın müşterileri belli başlı sektörlerde yer almaktadır	DK21A

Müşteri firmanın bulunduğu sektör sunulan denetim kalitesi için önemlidir	DK21B
Firmanızın müşterileri genellikle büyük firmalardır	DK22A
Müşteri firmanın büyüklüğü denetim kalitesi için önemlidir	DK22B
Firmanız müşteri firma ile Yeni TTK'nın belirlediği süre ile çalışmasını sınırlar	DK23A
Müşteri firma ile çalışma süresinin sınırlanması denetim kalitesi için önemlidir	DK23B

3.4.4. Hipotezler

Sermaye Piyasası Kurulu kurumsal yönetim uygulamalarını dört başlık altında toplamıştır. Bu başlıklardan biri Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıktır. Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, pay ve paydaşlara, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlamaktadır (SPK, 2005: 20). Şeffaflık; denetim şirketlerinin idari yapısının ve iç kontrol yapısının belirlenmesi, denetim yapılan şirketlerin listesinin hazırlanması, denetim şirketlerinin bağımsızlıkla ve denetçi eğitimi ilgili uygulamalarının beyan edilmesi ve denetim şirketinin finansal bilgilerini denetim dışı hizmetlerden sağlanan gelirleri ayrı tutarak bildirilmesi gibi konuları içermektedir. Bu nedenle şeffaflık denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında yer almaktadır (Senal, 2011:29). Son yıllarda yaşanan finansal skandallara bağlı olarak muhasebe, finansal raporlama ve denetimde yatırımcıları korumak amacıyla önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır (Adeyemi & Fagbemi, 2010:171; Soliman & Elsalam, 2012:1293). Bu değişimler finansal raporlamada şirketlerin hesap verebilirliği ve şeffaflığını ön plana çıkarmıştır (Terzi vd., 2014: 194).

H₁: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

Kurumsal yönetim uygulamaları ana başlıklarından bir diğeri paydaşlardır. Paydaşlar, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinde; yürüttüğü faaliyetlerde herhangi bir ilgisi olan bir kimse, kurum veya çıkar grubu olarak tanımlanmaktadır. Şirketle ilgili paydaşlar pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve hatta şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini de içerir. Paydaşlar, şirketin iyi bir şekilde

yönetilmesinden ve sermayenin korunmasından yarar sağlarlar. Şirket faaliyetlerinin, kamuyu aydınlatma ilkeleri çerçevesinde dürüst, güvenilir ve kamuya açık olması da, paydaşları şirketin durumu hakkında bilgilenmelerini temin eder. Bu anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, paydaşlar için önem arz etmektedir (SPK, 2011: 4). Paydaşlardan çalışanlar yani denetçiler, eğitim seviyeleri, tecrübeleri, bağımsızlıkları, etik kurallara riayet etmeleri, mevzuattaki değişiklikleri takip etmeleri ve kendilerini sürekli yenilemeleri ile denetim kalitesine olumlu katkı yapmaktadırlar. Bir başka paydaşlar grubu olan müşterilerle gerçekleştirilen çalışma sürelerinin artması ise denetim kalitesine olumsuz etki yapmaktadır. Son olarak paydaşlardan devletin koyduğu yasal zorunluluklar, hukuki yaptırımlar ve standartlar denetim kalitesine olumlu etki yapmaktadır (Senal, 2011: 26-39).

H₂: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

Pay sahipleri, bir başka kurumsal yönetim uygulamaları ana başlığı olarak yer almaktadır. Bu bölümde, pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olmaları konusundaki prensipler yer almaktadır. Ayrıca, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı, genel kurula katılım ve oy verme hakkı, kar payı alma hakkı ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Üstelik pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi ele alınmaktadır (SPK, 2011: 7). Pay sahiplerinden kurumsal yatırımcılar, şirketlerin sermaye sahipliğinde yer alan aracı kurumlar, banka ve finans kuruluşları, sigorta şirketleri, fon şirketleri gibi kurumlar olarak tanımlanmaktadır (Soliman & Elsalam, 2012:1293). Sermaye pay yüzdelerinin yüksek olması nedeniyle denetim sürecinde bireysel yatırımcılardan ziyade kurumsal yatırımcıların faaliyetleri incelenmesinin gerekli olduğu söyleyen çalışmalar bulunmaktadır. (Abdullah vd., 2008:22). Kane & Velury (2004), Chan vd. (2007), Mitra vd. (2007) ve Zureigat (2011) yaptıkları çalışmalarda kurumsal yatırımcılar ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektedirler. Diğer taraftan Gürbüz (2005) çalışmasında yüksek halka açıklık oranlarına sahip şirketlerin, kurumsal yönetim uygulamalarını daha yüksek seviyede gerçekleştirdiklerini tespit ettiği görülmektedir.

H₃: Pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının son ana başlığını ise Yönetim Kurulu oluşturmaktadır. Yönetim kurulu, bir şirketin stratejik karar alma, temsil ve en üst seviyede yürütme organıdır. Yönetim kurulu kararlarını alırken ve bunları uygularken, şirketin piyasa değerinin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasını hedefler. Yönetim kurulu bunun bilinci içerisinde şirket işlerini, pay sahiplerinin uzun vadeli ve istikrarlı bir kazanç sağlamasını temin edecek şekilde yürütür. Bunu yaparken, pay sahipleri ile şirketin büyüme gereği arasındaki hassas dengenin de bozulmamasına özen gösterir. Yönetim kurulu üyeleri görevlerini rasyonel şekilde ve iyi niyet kuralları çerçevesinde, şirketin çıkarları ile pay ve paydaşlar arasındaki hassas dengeyi gözeterek yerine getirirler. Yönetim kurulu, etkinliğinin en üst düzeyde olmasını ve her türlü çıkar çatışmasından ve etkiden uzak, karar alma, yürütme ve temsil görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak şekilde oluşturulur. Yönetim kurulu üyelerinin yetenek, beceri ve deneyim düzeyleri ile bağımsızlık derecesi, yönetim kurulunun performans düzeyini ve başarısını belirlemekte ve şirketin hedefe ulaşmadaki başarısını doğrudan etkilemektedir. Yönetim kurulunda yer alan bağımsız üyelerin, şirketin, pay ve paydaşların çıkarlarını her şeyin üstünde tutabilme ve kararlarda tarafsız olabilme avantajına doğal olarak sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu çerçevede bağımsız üyelerin yönetim kurulunda çoğunlukta bulunması, bir şirkette kurumsal yönetimin doğru ve tarafsız olarak uygulanmasının önemli unsurlarından bir tanesidir. Yönetim kurulu çalışmalarını daha sağlıklı yürütebilmek için komiteler oluşturabilir. Bu komitelerin oluşumu, yapısı ve çalışma ilkeleri, yönetim kurulunun profesyonel bir yaklaşımla ve sağlıklı bir şekilde çalışmasını ve böylelikle şirketin kurumsal yönetim ilkelerine göre işleminin temelini oluşturur. (SPK, 2011: 24). Ayrıca Beasley & Petroni (2001), O'Sullivan (2000), Salleh vd. (2006), Abdullah vd. (2008) ve Terzi vd. (2014) yaptıkları çalışmalarda yönetim kurulunda bağımsız üyelerin yer almasının denetim kalitesini etkilediğini tespit etmektedirler. Diğer taraftan Abbott vd. (2007), Soliman & Elsalam (2012), Adeyemi & Fagbemi (2010) ve Terzi vd. (2014) çalışmalarında denetim komitesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektedirler. Terzi (2014), denetim faaliyetlerinin kaliteli bir biçimde yürütülmesinde etkin rol alacak olan denetim komitesi, bu koordinasyon ve gözetim faaliyetini yürütebilmesi için denetim komitesine seçilen üyelerin muhasebe ve denetim

mesleği ile ilgili ve/veya bu alanda uzman olması ile bu faaliyetlerin ilişkisini incelemektedir.

H₄: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini arttırır.

3.4.5. Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri

Çalışmada geçerlilik testi olarak açıklayıcı faktör analizi, güvenirlilik testi olarak iç tutarlılık testi (cronbach alfa) kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucu denetim kalitesinin ve kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları da ortaya çıkarılmıştır.

Her ölçme aracında vazgeçilemez iki özelliğin olması aranır: Bunlar geçerlik ve güvenirliliktir. Bir ölçme aracı, her şeyden önce ölçülecek özelliği tam ve doğru olarak ölçmeli, başka bir özellik ile karıştırmadan ölçmelidir: ölçeğin bu niteliğine geçerlik denir. Bir ölçme aracı ölçtüğü özelliği tutarlı olarak ölçebilmelidir. Aynı şartlar altında tekrarlandığında aynı sonuçları verebilmelidir. Bu ise güvenirlilik olarak adlandırılır (Ergin, 1995: 125). Bu çalışmada güvenirlilik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Bu değerin 0,60 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı, 2008: 407). Çalışmada geçerlilik ve güvenirlilik testleri beklenen durum sorularına uygulanarak olması gereken durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 3. 1.Cronbach's Alfa Değeri

Cronbach's Alfa	Yorumu
$0,00 \leq \alpha \leq 0,40$	Güvenilir değil
$0,40 \leq \alpha \leq 0,60$	Güvenirliliği düşük
$0,60 \leq \alpha \leq 0,80$	Oldukça güvenilir
$0,80 \leq \alpha \leq 1,00$	Yüksek derecede güvenilir

Kaynak: Kalaycı, a.g.e., s.407.

3.4.5.1. Denetim Kalitesi Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri

Ankette denetim kalitesi başlığı altında 46 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerin 23 tanesi şirketlerdeki durumu 23 tanesi de beklenen durumu ölçmek amacıyla sorulmuştur. Öncelikle beklenen durum sorularına faktör analizi yapılmıştır. Analiz gerçekleştirilirken birden fazla faktörü etkileyen binişik değişkenler elenmiştir.

Binişik değişkenler, iki durumda oluşmaktadır. Birincisi, birden fazla faktörde kabul düzeyinden yüksek yük değeri vermesi; ikincisi ise iki yada daha fazla faktörde sahip olduğu yük değerleri arasındaki farkın 0,1'den küçük olması ile oluşmaktadır. Geçerlilik, aracın ölçmeyi amaçladığı özelliği, başka özelliklere karıştırmadan doğru ve tam olarak ölçebilme derecesi olduğundan binişik değişkenlerin faktör analizinden çıkarılması gerekmektedir (Çokluk, 2012: 233-234).

Tablo 3. 2. Denetim Kalitesi KMO Testi ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,719
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	458,662
	Fark	91
	Anlamlılık	,000

Denetim kalitesi beklenen durum sorularının faktör analizinde KMO değeri 0,719 bulunmuştur. Verilerin faktör analizine uyumlu oldukların kabul edilmektedir. Ayrıca elde edilen ki-kare değerinin 0,01 düzeyinde anlamlı çıktığı görülmektedir. Bu sonuç verilerin çok değişkenli normal dağılımdan geldiğini ve dolayısıyla faktör analizinin bir diğer şartının yerine getirildiğini göstermektedir (Çokluk, 2012:228).

KMO değeri veri setinin faktör analizi yapmak için uygunluğunu göstermektedir. (Semerci, 2004: 5)

Tablo 3. 3. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Döndürölmüş Bileşen Matrisi

	Bileşenler			
	1	2	3	4
DK6B	,907	-,173	,153	,019
DK3B	,895	,241	-,052	,060
DK2B	,880	,215	-,115	,039
DK11B	,865	-,180	,139	,177
DK12B	,822	,043	,176	-,030
DK5B	,811	-,074	,203	,090
DK10B	,793	-,133	,163	,129
DK20B	,167	,807	-,084	,380
DK19B	-,188	,778	,297	,140
DK18B	-,055	,747	,348	-,046
DK23B	,175	,313	,837	,141
DK15B	,258	,167	,801	,287
DK22B	,078	,104	,088	,907
DK21B	,108	,199	,307	,815

Denetim kalitesi beklenen durum döndürülmüş bileşen matrisi incelendiğinde bileşenlerin hangi faktörler altında toplandıkları görülmektedir. Tabloya göre:

1.Faktör: DK2B, DK3B, DK5B, DK6B, DK10B, DK11B, DK12B

2.Faktör: DK18B, DK19B, DK20B

3.Faktör: DK15B, DK23B

4.Faktör: DK21B, DK22B bileşenlerinden oluşmaktadır.

Faktörlerin içerisinde yer alamayan değişkenler ya faktör güçleri çok düşük olduğu için ya da binişik değişken oldukları için elenmişlerdir.

Tablo 3. 4. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu

Bileşen	İlk Özdeğer		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	5,725	40,891	40,891
2	3,105	22,176	63,066
3	1,215	8,676	71,742
4	1,064	7,598	79,340

Yukarıdaki tabloya göre öz değerleri birden büyük 4 bileşen bulunduğundan modele alınacak faktör sayısı 4 olarak tespit edilmiştir. Toplam sütununda yer alan öz değerleri 1'den büyük çıkanlar, o analizdeki faktör sayısını belirlemektedir (Çokluk, 2012: 230). Ayrıca ortaya çıkan 4 faktörün toplam varyansın %79,34'ünü açıkladığı görülmektedir. Bu dört faktörden 1.si tek başına toplam varyansın %40,89'unu açıklamaktadır.

Elde edilen faktörlerin güvenirlik testleri yapıldığında aşağıdaki tablo elde edilmektedir.

Tablo 3. 5. Denetim Kalitesi Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi

	Cronbach's Alfa	Bileşen Sayısı
1.Faktör	,942	7
2.Faktör	,765	3
3.Faktör	,832	2
4.Faktör	,794	2

Yukarıdaki tabloya göre faktör analizi sonucu ortaya çıkan faktörlerin güvenilir oldukları görülmektedir. Sonuç olarak denetim kalitesi beklenen durum faktör analizi sonucu 4 boyut oluşmuştur. İçerdikleri bileşenleri itibari ile yeni oluşan değişkenler şöyle adlandırılmıştır.

Tablo 3. 6. Denetim Kalitesi Boyutları

	İsim	Kod
1.Faktör	Denetim ve Denetçinin Niteliği	DKB1
2.Faktör	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	DKB2
3.Faktör	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	DKB3
4.Faktör	Müşteri Şirketin Nitelikleri	DKB4

Buna göre oluşan boyutlardan DKB1, Denetim ve Denetçinin Niteliği olarak adlandırılmaktadır. Denetimin niteliği; denetim sürecinde kalite kontrol incelemesi yapılmasını, denetim raporunun şeffaflığının artmasını, Kalite Kontrol Standartlarının uygulanmasını içermektedir. Denetçinin niteliği ise Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Hakkında Tebliğ'in uygulanmasını, denetçilerin eğitim seviyelerinin ve tecrübelerinin artmasını ve de denetçilerin muhasebe-denetim geçmişine sahip olmasını kapsamaktadır. Denetim ve denetçinin niteliği boyutu, denetim kalitesini %40,89 oranında açıklamaktadır.

İkinci boyut Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı olarak adlandırılmıştır. Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının artmasını, yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdelерinin azalmasını ve de bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinin sınırlı olması değişkenlerinden oluşmaktadır. Yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutu, denetim kalitesini %22,17 oranında açıklamaktadır.

Bir diğer boyut olan DKB3 toplam varyansın % 8,67'sini açıklamaktadır. Bu boyut Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi olarak adlandırılmıştır. Bu boyutun bileşenleri denetim firmasının büyüklüğü ve müşteri firma ile çalışma süresinin sınırlanmasından oluşmaktadır.

Denetim kalitesinin ortaya çıkan son boyutu ise, Müşteri Şirketin Nitelikleri olarak adlandırılmıştır. Müşteri firmanın büyüklüğü ve bulunduğu sektör bileşenlerini içermektedir. Bu boyut toplam varyansın % 7,59'unu açıklamaktadır.

Faktör analizi sonucunda oluşan dört boyut toplam varyansın % 79,34'ünü açıklamaktadır.

3.4.5.2. Kamuyu Aydınlatma Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri

Kurumsal yönetim uygulamalarının alt başlıklarından biri olan kamuyu aydınlatma ankette 10 ifade ile yer almaktadır. İfadelerden beş tanesi beklenen beş

tanesi de algılanan durum için hazırlanmıştır. Öncelikle beklenen durum soruları için faktör analizi yapılmıştır.

Tablo 3. 7. Kamuyu Aydınlatma KMO Testi ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,501
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	47,744
	Fark	10
	Anlamlılık (Sig)	,000

Tablo 3.7.'de yer alan Bartlett's testinin anlamlılık seviyesinin 0,00 çıkarak 0,05' ve KMO testi sonuçlarına göre Kamuyu Aydınlatma faktör analizi uygulanabilir seviyede çıkarak geçerliliği doğrulanmıştır.

Tablo 3. 8. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu

Bileşen	İlk Özdeğer		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	1,786	35,728	35,728
2	1,590	31,803	67,531

Yukarıdaki tabloya göre öz değerleri birden büyük 2 bileşen bulunduğundan modele alınacak faktör sayısı 2 olarak tespit edilmiştir

Tablo 3. 9. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Bileşenler	
	1	2
KA4B	,912	-,098
KA5B	,874	,217
KA1B	,098	,784
KA2B	-,367	,780
KA3B	,213	,558

Tablo 3.9. incelendiğinde bileşenlerin hangi faktörler altında toplandıkları aşağıda görülmektedir. Tabloya göre:

1.Faktör: KA4B,KA5B

2.Faktör: KA1B, KA2B, KA3B

Tablo 3. 10. Kamuyu Aydınlatma Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi

	Cronbach's Alfa	Bileşen Sayısı
1.Faktör	,775	2
2.Faktör	,509	3

Tablo 3.10.'a göre faktör analizi sonucu ortaya çıkan faktörlerden ilkinin güvenilir olduğu, ikincisinin ise cronbach alfa değeri 0,60'tan küçük olduğu için güvenilir olmadığı görülmektedir. Bu nedenle 2.faktörü oluşturan sorular güvenilir olmadıklarından analizin devamında kullanılmamışlardır. Sonuç olarak kamuyu aydınlatma beklenen durum faktör analizi sonucu oluşan faktör kamuyu aydınlatmayı temsil eden bir yeni boyut oluşmuştur.

Tablo 3. 11. Kamuyu Aydınlatma Boyutu

	İsim	Kod
1.Faktör	Kamuyu Aydınlatma	KAB

Tablo 3.11. incelendiğinde muhasebe politikalarının ve kar dağıtım politikalarının kamuya açıklanması kamuyu aydınlatma boyutunun bileşenlerini oluşturmaktadır.

3.4.5.3. Paydaşlar Geçerlilik ve Güvenirlik Testleri

Ankette paydaşlar başlığı altında 12 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerin 6 tanesi şirketlerdeki durumu 6 tanesi de beklenen durumu ölçmek amacıyla sorulmuştur. Öncelikle beklenen durum sorularına faktör analizi yapılmıştır. Analiz gerçekleştirilirken birden fazla faktörü etkileyen değişkenler elenmiştir.

Tablo 3. 12. Paydaşlar KMO Testi ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,713
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	37,625
	Fark	6
	Anlamlılık (Sig)	,000

Tablo 3.12.'ye göre Bartlett's testi anlamlılık seviyesinin 0,05'ten küçük çıkması ve KMO testi sonucunun 0,71 olarak gerçekleşmesi paydaşlar başlığı altında yer alan ifadeler için faktör analizinin uygulanabilir seviyede olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3. 13. Paydaşlar Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu

Bileşen	İlk Özdeğer		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	2,222	55,538	55,538

Yukarıdaki tabloya göre öz değerleri birden büyük sadece 1 bileşen bulunduğundan modele alınacak faktör sayısı 1 olarak tespit edilmiştir

Tablo 3. 14. Paydaşlar Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Bileşenler
	1
MS2B	,828
MS5B	,764
MS6B	,695
MS4B	,665

Tablo 3.14.'e göre göre paydaşlar için bir faktör olduğu ve aşağıdaki bileşenleri içerdiği görülmektedir.

1.Faktör: MS2B, MS4B, MS5B, MS6B

Tablo 3. 15. Paydaşlar Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi

	Cronbach's Alfa	Bileşen Sayısı
1.Faktör	,699	4

Tablo 3.15.'e göre faktör analizi sonucu ortaya çıkan faktörün güvenilir olduğu görülmektedir. Sonuç olarak paydaşlar beklenen durum faktör analizi sonucu bir yeni değişken oluşmuştur.

Tablo 3. 16. Paydaşlar Boyutu

	İsim	Kod
1.Faktör	Paydaşlar	MSB

Paydaşlar değişkeni MSB; çalışanlar arasında demografik ayırım yapılmamasından, hizmet içi eğitimden, çalışanlar için etik kurallar bulunmasından ve müşteri firmaya yatırım yapılmaması bileşenlerinden oluşmuştur.

3.4.5.4. Pay Sahipleri Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri

Ankette pay sahipleri başlığı altında 10 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerin 5 tanesi şirketlerdeki durumu 5 tanesi de beklenen durumu ölçmek amacıyla sorulmuştur. Öncelikle beklenen durum sorularına faktör analizi yapılmıştır.

Tablo 3. 17. Pay Sahipleri KMO Testi ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,657
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	68,008
	Fark	10
	Anlamlılık (Sig)	,000

Tablo 3.17.'ye göre Bartlett's testi anlamlılık seviyesi 0,05'ten küçük çıkmış ve KMO testi 0,65 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre pay sahipleri için faktör analizi uygulanabilir seviyededir ve geçerlidir.

Tablo 3. 18. Pay Sahipleri Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu

Bileşen	İlk Özdeğer		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	2,403	48,050	48,050
2	1,362	27,241	75,291

Tablo 3.18.'e göre öz değerleri birden büyük iki bileşen bulunduğundan modele alınacak faktör sayısı iki olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3. 19. Pay Sahipleri Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Bileşenler	
	1	2
PS3B	,879	,105
PS4B	,867	,189
PS2B	,792	-,001
PS5B	,007	,891
PS1B	,187	,859

Tablo 3.19.'da pay sahipleri beklenen durum için iki faktör olduğu görülmektedir. Oluşan faktörlerin bileşenleri aşağıda yer almaktadır.

1.Faktör: PS2B, PS3B, PS4B

2.Faktör: PS1B, PS5B

Tablo 3. 20. Pay Sahipleri Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi

	Cronbach's Alfa	Bileşen Sayısı
1.Faktör	,805	3
2.Faktör	,710	2

Tablo 3.20.'ye göre faktör analizi sonucu ortaya çıkan faktörlerin güvenilir oldukları görülmektedir. Sonuç olarak pay sahipleri beklenen durum faktör analizi sonucu iki yeni değişken oluşmuştur. Bileşenleri itibari ile yeni oluşan değişkenler şöyle adlandırılmıştır.

Tablo 3. 21. Pay Sahipleri Boyutları

	İsim	Kod
1.Faktör	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtım	PSB1
2.Faktör	Temsil ve İletişim	PSB2

Pay sahipleri boyutlarından PSB1; pay devrinin kısıtlanmaması, pay sahipleri arasında ayırım yapılmaması ve gerekli bilgilerin zamanında ve eksiksiz sunulması bileşenlerinden oluşmuştur. PSB1 Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtım olarak adlandırılmıştır.

Diğer pay sahipleri boyutu ise Temsil ve İletişim olarak adlandırılmış olup; pay sahipleri birimi ve birikimli oy sistemi bileşenlerini içermektedir.

3.4.5.5. Yönetim Kurulu Geçerlilik ve Güvenirlilik Testleri

Denetim firmalarına uygulanan ankette yönetim kurulu başlığı altında 16 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerin 8 tanesi şirketlerdeki durumu 8 tanesi de beklenen durumu ölçmek amacıyla sorulmuştur. Öncelikle beklenen durum sorularına faktör analizi yapılmıştır. Analiz gerçekleştirilirken birden fazla faktörü etkileyen binişik değişkenler elenmiştir.

Tablo 3. 22. Yönetim Kurulu KMO Testi ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,738
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	118,332
	Fark	21
	Anlamlılık (Sig)	,000

Tablo 3.22.'ye göre Bartlett's testi anlamlılık seviyesi 0,05'ten küçük çıkmış ve KMO testi 0,73 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre yönetim kurulu için faktör analizi uygulanabilir olduğu ve geçerli çıktığı görülmektedir.

Tablo 3. 23. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Toplam Varyans Açıklama Tablosu

Bileşen	İlk Özdeğer		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	3,335	47,647	47,647
2	1,136	16,226	63,873

Tablo 3.23.'e göre göre öz değerleri birden büyük iki bileşen bulunduğundan modele alınacak faktör sayısı iki olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3. 24. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Bileşenler	
	1	2
YK2B	,921	,042
YK5B	,827	,083
YK3B	,762	,282
YK8B	,661	,151
YK1B	,572	,375
YK7B	,040	,880
YK6B	,244	,713

Tablo 3.24.'e göre yönetim kurulu beklenen durum için iki faktör olduğu görülmektedir. Bu faktörlerin içerdikleri bileşenler aşağıda yer almaktadır.

1.Faktör: YK1B, YK2B, YK3B, YK5B, YK8B

2.Faktör: YK6B, YK7B

Tablo 3. 25. Yönetim Kurulu Beklenen Durum Faktörlerinin Güvenirlik Testi

	Cronbach's Alfa	Bileşen Sayısı
1.Faktör	,825	5
2. Faktör	,549	2

Tablo 3.25.'e göre faktör analizi sonucu ortaya çıkan 1.faktörün güvenilir olduğu görülmektedir. 2. Faktör ise 0,60'ın altında kalarak güvenirlilik testinden geçememiştir. Sonuç olarak yönetim kurulu beklenen durum faktör analizi sonucu bir yeni boyut oluşmuştur. Bileşenleri itibari ile yeni oluşan boyut şöyle adlandırılmıştır.

Tablo 3. 26. Yönetim Kurulu Boyutu

	İsim	Kod
1.Faktör	Yönetim Kurulu	YKB

Yönetim kurulu boyutu YKB; yönetim kurulunun hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde hareket etmesi, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim komitelerinin varlığı ile tepe yönetici ikilemi olmaması bileşenlerinden oluşmuştur.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu bölümde önce anket uygulamasına katılan şirketlerin genel özellikleri ile ilgili frekans analizi sonuçları incelenmektedir. Ardından beklenen durum sorularına faktör analizi uygulanarak boyutlar belirlenmekte sonrasında algılanan durumlar ile Bağımlı T testi (Paired T-testi) ve çoklu regresyon analizi SPSS 16.0 sürümü kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Analizlerin sonuçlarına göre yorumlar yapıp araştırmanın nihai sonucuna ulaşılmaktadır.

3.5.1. Genel Özellikler

Aşağıdaki tabloya göre denetim şirketlerinin en çok bulunduğu il İstanbul'dur. Ankara ise denetim firmalarının en çok bulunduğu ikinci il konumundadır. Anket uygulamasına katılan denetim şirketlerinin illere göre dağılımı ise; %45,6 İstanbul, %43,4 Ankara, %4 İzmir, %2 Bursa, % 2 Antalya ve %2 Kayseri şeklinde gerçekleşmiştir.

Tablo 3. 27. Denetim Firmalarının Özellikleri

		Frekanslar	Yüzde
Bulunduğu İl	İstanbul	63	70,0
	Ankara	20	22,2
	İzmir	4	0,04
	Bursa	1	0,01
	Antalya	1	0,01
	Kayseri	1	0,01
Denetim Firmasının Türü	Ulusal	34	73,9
	Uluslararası Bağlantılı	12	26,1
	Toplam	46	100
Ortak Sayısı	Ortalama	5,17	Mod 2 Varyans 22,01
Denetçi Sayısı	Ortalama	7,46	Mod 2 Varyans 35,54

Tablo 3.27.'de anket uygulamasına katılan şirketlerin ortak sayılarının ortalama 5,17 olduğu görülmektedir. Anket uygulamasına katılan şirketlerin daha çok iki ortaklı oldukları da anlaşılmaktadır. Tabloya göre anket uygulamasına katılan denetim şirketlerinin %73,9'u ulusal, %26,1'i ise uluslararası bağlantılı şirketlerdir. Anket uygulamasına katılan denetçilerin verdikleri yanıtlara göre şirketlerindeki denetçilerin sayısının ortalama 7,46 olduğu görülmektedir.

Tablo 3. 28. Denetçilerin Özellikleri

				Frekanslar		Yüzde	
Eğitim Düzeyi	Lisans Mezunu			40		87,0	
	Yüksek Lisans Mezunu			6		13,0	
	Toplam			46		100	
3568 Sayılı Kanuna Göre Unvan	SMMM			21		45,7	
	YMM			25		54,3	
	Toplam			46		100	
Denetçi Unvanı	Sorumlu Ortak Baş Denetçi			4		8,7	
	Kıdemli Denetçi			3		6,5	
	Baş Denetçi			7		15,2	
	Denetçi			16		34,8	
	Diğer			16		34,8	
	Toplam			46		100	
Cinsiyet	Kadın			11		23,9	
	Erkek			35		76,1	
	Toplam			46		100	
Yaş	40 yaş altı			34		73,9	
	40 yaş üstü			12		26,1	
Çalışma Süresi	Ortalama	10,15	Mod	10	Varyans	49,11	

Tablo 3.28.'e göre anket uygulamasına katılan denetçilerin %87'si lisans mezunu iken %13'ünün yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Tabloya göre anket uygulamasına katılan denetçilerin %45,7 si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir iken %54,3'ü Yeminli Mali Müşavirdir. Anket uygulanan denetçilerin %8,7 si sorumlu ortak baş denetçi, %6,5'i kıdemli denetçi, %15,2 si baş denetçi, %34,8'i denetçi olduğu gözlemlenmektedir. Tabloya göre anket uygulamasına katılan denetçilerin %23,9'u kadın %76,1'i ise erkektir. Anket uygulamasına katılan denetçilerin denetim mesleğinde çalışma sürelerinin ortalama 10,15 yıl olduğu görülmektedir. Tabloya göre anket uygulamasına katılan denetçilerin % 73,9'unun 40 yaş ve altında oldukları görülmektedir.

Tablo 3. 29. Şirketin Kurumsal Yönetim Düzeyi

	Frekanslar	Yüzde
Çok İyi	16	34,8
İyi	21	45,7
Yeterli	7	15,2
Yetersiz	2	4,3
Toplam	46	100

Tablo 3.29.'da anket uygulamasına katılan denetçilerin %34,8'i şirketlerinin kurumsal yönetim düzeylerini çok iyi bulduklarını beyan ettikleri görülmektedir. %45,7'si iyi ve %15,2'si ise yeterli düzeyde bulduklarını belirtmektedir. Ankete katılanların sadece %4,3'ü yetersiz kurumsal yönetim düzeyine sahip şirketlerde çalıştıklarını bildirmektedir.

Tablo 3. 30. Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Geçildikten Sonraki Durum

	Arttı		Azaldı		Değişmedi	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Müşteri Sayısı	28	60,9	0	0	18	39,1
Müşteri Memnuniyeti	31	67,4	0	0	15	32,6
Marka Değeri	30	65,2	0	0	16	34,8
Toplam	46	100	46	100	46	100

Tablo 3.30.'a göre ankete katılan şirketlerin, kurumsal yönetim uygulamalarına geçildikten sonra müşteri sayısının arttığını beyan edenlerin oranı %60,9'dur. Müşteri memnuniyetinin arttığını bildirenlerin oranı %67,4 ve marka değerinin arttığını söyleyenlerin oranı %65,2 olarak gerçekleşmiştir. Tablodan çıkan sonuca göre denetim şirketleri, kurumsal yönetim uygulamalarına geçtikten sonra güven ve itibar kazanarak marka değerlerini arttırmıştır. Kurumsal yönetim uygulamalarının müşteri memnuniyeti arttırarak müşteri sayılarının da artmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.

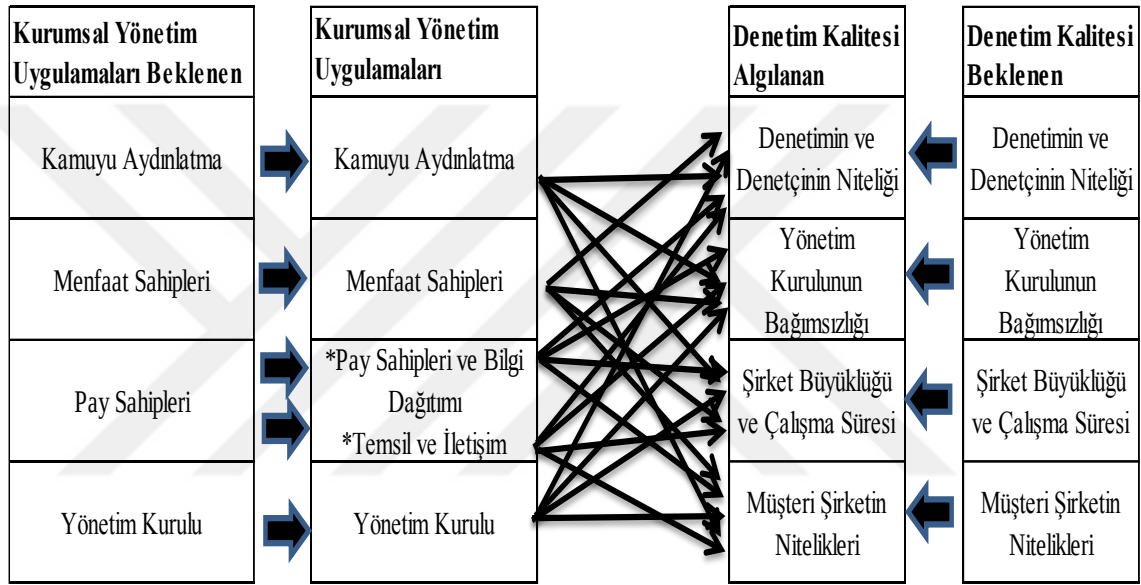
3.5.2. Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Denetim Kalitesi

Anketin ikinci kısmında daha önceden yapılmış olan faktör analizi sonucunda oluşan boyutlar Bağımlı İki Örnek Testi (Paired Samples T-testi), Pearson Korelasyon Testi ve Çoklu Regresyon ile analiz edilmiştir.

Analizlere denetim kalitesinin beklenen durum sorularından başlayarak, olması gereken durum tespit edilmeye çalışılmıştır. Böylelikle algılanan durumla kıyaslama yaparak denetim şirketlerinin olması gereken durum içerisinde kendilerini nasıl

konumlandıkları ortaya çıkarılmıştır. Kurumsal yönetim uygulamaları da dört başlık altında önce olması gereken durum tespiti yapılarak analizin bir parçası oluşturulmuştur. Daha sonra beklenen durumlar ile algılanan durumlar Bağımlı İki Örnek Testi ile kıyaslanarak; denetim şirketlerinin kurumsal yönetim uygulamaları içerisinde kendilerini nasıl konumlandıkları tespit edilmiştir. Analize her bir kurumsal yönetim uygulamaları boyutu ile denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiler incelenerek devam edilmiştir.

Şekil 3.1. Analiz Şeması



Şekil 3.1.'de analiz bölümünde kullanılan teknikler şematize edilmeye çalışılmıştır. Denetim kalitesinin beklenen durum değişkenlerine yapılan faktör analizi neticesinde, denetim kalitesinin dört boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir. Kurumsal yönetim uygulamalarının da dört ana başlık altında her bir başlık kendi içerisinde faktör analizi uygulanarak toplamda beş boyuttan oluştuğu gözlemlenmiştir. Daha sonra kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları ile denetim kalitesinin boyutlarının her biri arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik analizler gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucu elde edilen sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

3.5.2.1. Denetim Kalitesi Boyutları

Faktör analizi sonucunda oluşan denetim kalitesinin boyutları arasında ilişkinin olup olmadığını ölçmek maksadıyla yapılan Pearson Korelasyon testi sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Denetim kalitesinin boyutları arasındaki ilişkilere

bakıldığında çok yüksek korelasyona sahip olmadıkları görülmektedir. Diğer yandan denetim kalitesi boyutlarının birbirleri ile olan ilişkileri bir takım sonuçların çıkmasına da yol açmaktadır. Ortaya çıkan sonuçların literatürle uyumlu olduğu da görülmektedir. Ayrıca literatürde doğrudan yer almayan bazı sonuçlar da elde edilmiştir.

Tablo 3. 31. Denetim Kalitesi Boyutları Pearson Korelasyon Testi

		Denetim ve Denetçinin Niteliği	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Müşteri Şirket Nitelikleri
Denetim ve Denetçinin Niteliği	Korelasyon	1	-,005	,337*	,202
	Anlamlılık		,972	,022	,178
Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Korelasyon	-,005	1	,465**	,372*
	Anlamlılık	,972		,001	,011
Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Korelasyon	,337*	,465**	1	,464**
	Anlamlılık	,022	,001		,001
Müşteri Şirket Nitelikleri	Korelasyon	,202	,372*	,464**	1
	Anlamlılık	,178	,011	,001	

* % 95 anlamlılık düzeyinde ** % 99 anlamlılık düzeyinde

Denetim kalitesinin boyutları arasındaki korelasyon testi sonuçları Tablo 3.31’de yer almaktadır. Denetim kalitesi boyutlarının korelasyon testi sonuçlarına göre;

- Denetim ve denetçinin niteliği boyutu ile firma büyüklüğü ve çalışma süresi boyutu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Yani denetim şirketinin büyüklüğü arttıkça ve müşteri firma ile çalışma süresi sınırlandıkça; denetimin ve denetçinin niteliğini arttırarak daha kaliteli denetim yapılacağı düşüncesini ortaya çıkarmaktadır. Senal (2011) çalışmasında denetimin kalitesini etkileyen faktörler arasında denetimin ve denetçinin nitelikleri ile denetim şirketinin büyüklüğü ve çalışma süresi gibi etmenlere yer vermektedir.
- Yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutu ise hem firma büyüklüğü ve çalışma süresi boyutu hem de müşteri firma nitelikleri boyutu ile istatistiksel olarak anlamlı ilişki içerisindedir. Yönetim kurulunun bağımsızlığının arttırması için müşteri firmanın büyüklüğünün artması, denetim firmasının büyüklüğünün artması ve müşteri firma ile çalışma süresinin kısılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Beasley ve Petroni (1998), O’Sullivan (2000), Carcello vd. (2002), Fan ve Wong (2005), Gürbüz (2005), Salleh vd. (2006), Mitra vd. (2007), Chan vd. (2007), Abdullah vd. (2008), Lin vd. (2009), Adeyemi vd. (2010), Zureigat

(2011), Soliman vd. (2012) ve Terzi vd. (2014) yaptıkları çalışmalarda yönetim kurulunun bağımsızlığının denetim kalitesini etkilediğini tespit etmişlerdir.

- Şirket büyüklüğü ve müşteri şirket ile çalışma süresinin sınırlanması boyutu diğer üç denetim kalitesi boyutları ile istatistiksel olarak anlamlı ilişki içerisindedir. Şirket büyüklüğünün artması için yönetim kurulunun bağımsızlığının artması, denetimin ve denetçinin niteliğinin artması ve de müşteri şirketin niteliklerinin artması gerekmektedir. Deangelo'nun 1981'de yaptığı "Auditor Size and Audit Quality" isimli çalışması ile Kane ve Velury'nin 2002'de yaptığı "The Role of Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: An Empirical Investigation" isimli çalışması ve Terzi'nin Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul'da Ampirik Bir Araştırma şirket büyüklüğünün denetim kalitesi üzerine etkisi olduğunu ortaya koymaktadır.
- Müşteri şirketin niteliklerinin artması, şirketin yönetim kurulunun bağımsızlığını ve şirket büyüklüğünün arttırmakta; müşteri şirket ile çalışma süresini sınırlandırmaktadır. Bu bulgu ile benzer şekilde Senal (2011) yaptığı çalışmada müşteri şirket ile çalışma süresinin azaltılmasının denetim kalitesine olumlu etki yapacağından bahsetmektedir.

Denetim kalitesi beklenen durum değişkenlerine paralel olarak aynı değişkenlerin algılanan durumlarını içeren denetim kalitesi algılanan durum değişkenleri hazırlanmıştır.

Tablo 3. 32. Denetim Kalitesi Algılanan Durum Değişkenleri

	Bileşenler
DKA1	DK2A, DK3A, DK5A, DK6A, DK10A, DK11A, DK12A
DKA2	DK18A, DK19A, DK20A
DKA3	DK15A, DK23A
DKA4	DK21A, DK22A

Denetim kalitesi algılanan durum değişkenleri ile beklenen durum değişkenleri Bağımlı İki Örnek T Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3.33. Denetim Kalitesi Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 1	DKB1 - DKA1	-2,144	,037	-,08385
Eşleşme 2	DKB2 - DKA2	,783	,437	,09420
Eşleşme 3	DKB3 - DKA3	,194	,847	,03261
Eşleşme 4	DKB4 - DKA4	-,414	,681	-,06522

Bağımlı İki Örnek Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi 0,37 olarak 0,05'ten küçük olan birinci eşleşmede algılanan durum ile beklenen durum arasında anlamlı bir fark olduğu kabul edilmiştir. Diğer eşleşmelerde ise beklenen durumlar ile algılanan durumlar arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Bu durumda;

- Denetim ve denetçinin niteliği beklenen durumdan daha iyi çıktığı görülmektedir. Yani, denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin niteliklerinin olması gerekenden daha iyi durumda oldukları bildirilmektedir. Ayrıca gerçekleştirdikleri denetimin olması gerekenden daha kaliteli olduğunu düşündükleri ortaya çıkmaktadır. Olması gerekenden daha iyi bir denetim yapıldığı düşüncesi sakıncalı bir algıdır. Bu algının hizmet içi eğitimler ile düzeltilmesi gerekmektedir.
- Denetim şirketlerinin yönetim kurullarının nispeten bağımsız bir yapıya sahip oldukları dolayısıyla kaliteli denetim yaptıkları görülmektedir. Ancak yönetim kurullarının bağımsızlığı beklenen düzeye ulaştığında daha kaliteli denetim yapacakları sonucu ortaya çıkmaktadır.
- Denetim firmaları, kaliteli denetim yapacak kadar büyük firma olduklarını bildirmektedir. Ayrıca kaliteli denetim gerçekleştirecek kadar müşteri firma ile çalışma sürelerini sınırlı tutmaktadırlar. Fakat beklendiği kadar büyük firma oldukları ve beklendiği kadar çalışma sürelerini sınırladıkları takdirde daha kaliteli denetim yapacakları anlaşılmaktadır.
- Müşterilerinin büyük şirketler olduklarını fakat daha büyük müşterilerle çalıştıklarında daha kaliteli denetim gerçekleştireceğini beyan etmektedirler. Ayrıca müşterilerin yer aldıkları sektörlerin de denetim kalitesini etkilediği beyan edilmektedir.

3.5.2.2. Kamuyu Aydınlatma

Kamuyu aydınlatma beklenen durum değişkenlerine paralel olarak aynı değişkenlerin algılanan durumlarını içeren kamuyu aydınlatma algılanan durum değişkenleri hazırlanmıştır.

Tablo 3. 34. Kamuyu Aydınlatma Algılanan Durum Değişkenleri

	Bileşenler
KAA	KA4A, KA5A

Kamuyu aydınlatma algılanan durum değişkeni ile beklenen durum değişkeni Bağımlı İki Örnek Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. 35. Kamuyu Aydınlatma Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 1	KAB-KAA	2,184	,034	,35870

Tablo 3.35.'de kamuyu aydınlatma Bağımlı İki Örnek T Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olan eşleşmede algılanan durum ile beklenen durum arasında bir fark olduğu görülmektedir. Mevcut durumdaki kamuyu aydınlatma faaliyetlerinin yeteri kadar gerçekleşmediği görülmektedir. Yani denetim firmalarının, muhasebe politikalarını ve kar dağıtım politikalarını kamuya açıklarken daha fazla bilgi açıklamaları gerekmektedir.

Tablo 3. 36. Denetim Kalitesi ile Kamuyu Aydınlatma Pearson Korelasyon Testi

		Denetim ve Denetçinin Niteliği	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma	Müşteri Şirket Nitelikleri	Kamuyu Aydınlatma
Kamuyu Aydınlatma	Korelasyon	-,065	,391**	-,090	,221	1
	Anlamlılık	,666	,007	,550	,141	

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.36'ya bakıldığında kamuyu aydınlatma faaliyetlerinin yönetim kurulunun bağımsızlığı ile istatistiksel olarak anlamlı ilişki içerisinde bulunduğu görülmektedir. Kamuyu aydınlatma faaliyetleri artırılarak, yönetim kurulunun bağımsızlığının artması sağlanabileceği böylece denetim kalitesi arttırılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Yani denetim firmalarının bilgilendirme politikalarına sahip olması, kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanının bulunması, faaliyet raporlarını düzenli

olarak yayınlaması, muhasebe politikalarını ve kar dağıtım politikalarını halka açıklaması yönetim kurulunun bağımsızlığı arttırarak denetim kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır.

3.5.2.3. Paydaşlar

Paydaşlar beklenen durum değişkenlerine paralel olarak aynı değişkenlerin algılanan durumlarını içeren paydaşlar algılanan durum değişkenleri hazırlanmıştır.

Tablo 3.37. Paydaşlar Algılanan Durum Değişkenleri

	Bileşenler
MSA	MS2B, MS4B, MS5B, MS6B

Paydaşlar algılanan durum değişkeni ile beklenen durum değişkeni Bağımlı İki Örnek Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. 38. Paydaşlar Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama
Eşleşme 1	MSB - MSA	,401	,690	,01630

Tablo 3.38.'de paydaşlar Bağımlı İki Örnek Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük olan eşleşmede beklenen durum ile algılanan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Ancak denetim firmaları; çalışanlar arasında demografik ayırım yapılmamasından, hizmet içi eğitimden, çalışanlar için etik kurallar bulunmasından ve müşteri firmaya yatırım yapılmaması hususlarında beklenen durumun altında kaldıklarını beyan etmektedirler.

Tablo 3. 39. Denetim Kalitesi ile Paydaşlar Pearson Korelasyon Testi

		Denetim ve Denetçinin Niteliği	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Müşteri Şirket Nitelikleri	Paydaşlar
Paydaşlar	Korelasyon	,744**	,024	,347*	,324*	1
	Anlamlılık	,000	,873	,018	,028	

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

Yukarıdaki tabloya bakılarak, paydaşların denetim kalitesi boyutlarından; denetim ve denetçi niteliği, firma büyüklüğü ve çalışma süresi ile müşteri firma nitelikleri arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Böylece paydaşlara yönelik kurumsal

yönetim uygulamalarının arttırılması suretiyle; denetimin ve denetçinin niteliklerinin yükseltilebileceği, yönetim kurulunun bağımsızlığının arttırılabileceği ve de müşteri firmaların niteliklerinin yükseltilebileceği anlaşılmaktadır. Sonuç olarak paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının artması, denetimin daha kaliteli yapılmasını sağladığı görülmektedir.

3.5.2.4. Pay Sahipleri

Pay sahipleri beklenen durum değişkenlerine paralel olarak aynı değişkenlerin algılanan durumlarını içeren pay sahipleri algılanan durum değişkenleri hazırlanmıştır.

Tablo 3.40. Pay Sahipleri Algılanan Durum Değişkenleri

	Bileşenler
PSA1	PS2A, PS3A, PS4A
PSA2	PS1A, PS5A

Pay sahipleri algılanan durum değişkenleri ile beklenen durum değişkenleri Bağımlı İki Örnek Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. 41. Pay Sahipleri Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Fark
Eşleşme 1	PSB1 - PSA1	1,909	,063	,13043
Eşleşme 2	PSB2 – PSA2	3,001	,004	,45652

Bağımlı İki Örnek Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük olan 1. eşleşmede beklenen durum ile algılanan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Ancak denetim firmaları; pay devrini kısıtlayıcı uygulamaların bulunmaması, pay sahipleri arasında bir ayırım yapılmaması ve pay sahiplerine tam ve zamanında bilgi sunulması konularında olması gereken düzeyde bulunmadıklarını beyan etmişlerdir.

Anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olan 2. eşleşmede beklenen durum ile algılanan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Bu durumda pay sahipleri biriminin ve birikimli oy sisteminin denetim firmaları içerisinde yeterli düzeyde yer almadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3. 42. Denetim Kalitesi ile Pay Sahipleri Pearson Korelasyon Testi

		Denetim ve Denetçinin Niteliği	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Müşteri Şirket Nitelikleri	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtımı
Temsil ve İletişim	Korelasyon	-,034	,514**	,193	,360*	1	,300*
	Anlamlılık	,821	,000	,200	,014		,043
Pay Sahipleri ve Bilgi	Korelasyon	,426**	,103	,293*	,326*	,300*	1
	Anlamlılık	,003	,494	,048	,027	,043	

* % 95 anlamlılık düzeyinde ** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.42'ye bakıldığında pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının pay ve bilgi dağıtımı boyutunun denetim kalitesi boyutlarından; denetim ve denetçi niteliği, firma büyüklüğü ve çalışma süresi ile müşteri firma nitelikleri arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani pay devrinin kolaylaştırılması, pay sahiplerine zamanında ve doğru bilgi sunulması ve pay sahiplerine eşit davranılması denetim kalitesinin üç boyutunu etkileyerek denetim kalitesinin artması sonucunu doğurmaktadır.

Pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının temsil ve iletişim boyutunun ise denetim kalitesi boyutlarından; yönetim kurulunun bağımsızlığı ve müşteri firma nitelikleri arasında ilişki bulunduğu görülmektedir. Pay sahipleri biriminin etkinleştirilmesi ve birikimli oy sisteminin yaygınlaştırılması durumunda, denetim kalitesinin yönetim kurulu bağımsızlığı ve müşteri firma nitelikleri boyutları olumlu etkileneceğinden; denetim kalitesinin artacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Pay sahipleri için oluşan boyutların kendi aralarında da istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye sahip oldukları görülmektedir. Pay ve bilgi dağıtımı boyutu içerisindeki kurumsal yönetim uygulamaları arttıkça temsil ve iletişim boyutu içerisinde yer alan kurumsal yönetim uygulamalarının da yaygınlaşacağı söylenebilir.

3.5.2.5. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu beklenen durum değişkenlerine paralel olarak aynı değişkenlerin algılanan durumlarını içeren yönetim kurulu algılanan durum değişkenleri hazırlanmıştır.

Tablo 3. 43. Yönetim Kurulu Algılanan Durum Değişkenleri

	Bileşenler
YKA	YK1A, YK2A, YK3A, YK5A, YK8A

Yönetim kurulu algılanan durum değişkeni ile beklenen durum değişkeni Bağımlı İki Örnek Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. 44. Yönetim Kurulu Beklenen- Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Fark
Eşleşme 1	YKB - YKA	1,779	,082	,20870

Bağımlı İki Örnek Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük olan eşleşmede beklenen durum ile algılanan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Ancak denetim firmaları; yönetim kurulunun hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde hareket etmesi, risk yönetim ve iç kontrol ve de kurumsal yönetim komitelerinin varlığı ile tepe yönetici ikilemi hususlarında beklenen durumun altında kaldıklarını beyan etmektedirler.

Aşağıdaki tabloya bakıldığında, yönetim kurulu başlığı altında yürütülen kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi boyutlarından; yönetim kurulunun bağımsızlığı ve müşteri firma nitelikleri arasında ilişki olduğu görülmektedir. Böylelikle yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının artırılması suretiyle; yönetim kurulunun bağımsızlığının artırılabilceği ve de müşteri firmaların niteliklerinin yükseltilebileceği anlaşılmaktadır. Sonuç olarak yönetim kurulu için kurumsal yönetim uygulamalarının artması, denetimin daha kaliteli yapılmasını sağladığı görülmektedir.

Tablo 3. 45. Denetim Kalitesi ile Yönetim Kurulu Pearson Korelasyon Testi

		Denetim ve Denetçinin Niteliği	Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Müşteri Şirket Nitelikleri	Yönetim Kurulu
Yönetim Kurulu	Korelasyon	,279	,528**	,214	,477**	1
	Anlamlılık	,061	,000	,153	,001	

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

3.5.2.6. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Boyutları

Faktör analizleri sonucu elde edilen kurumsal yönetim uygulamaları boyutları ile denetim kalitesi boyutlarının bir arada ve kısım kısım değerlendirilmesi ile ilgili analizler bu bölümde yer almaktadır. Kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının kendi aralarında yapılan pearson korelasyon testi aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.46'ya göre kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarından yönetim kurulu ile kamuyu aydınlatma ve pay sahipleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Yönetim kurulunun kurumsal yönetim uygulamalarının kamuyu aydınlatma ve pay sahipleri ile ilişkili olması oldukça anlamlıdır. Kamuyu aydınlatma ve pay sahipleri ilgili kararları verecek olan karar mekanizmasının yönetim kurulu olduğu aşıkardır. Dolayısıyla pay sahiplerine ve kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları, daha adil ve daha şeffaf bir yönetim kurulu oluşmasına yardımcı olacaktır.

Tablo 3. 46. Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Boyutları Pearson Korelasyon Testi

		Yönetim Kurulu	Kamuyu Aydınlatma	Paydaşlar	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtımı
Yönetim Kurulu	Korelasyon	1	,380**	,247	,615**	,376**
	Anlamlılık		,009	,098	,000	,010
Kamuyu Aydınlatma	Korelasyon	,380**	1	-,119	,553**	,231
	Anlamlılık	,009		,429	,000	,122
Paydaşlar	Korelasyon	,247	-,119	1	-,046	,322*
	Anlamlılık	,098	,429		,762	,029
Temsil ve İletişim	Korelasyon	,615**	,553**	-,046	1	,300*
	Anlamlılık	,000	,000	,762		,043
Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtımı	Korelasyon	,376**	,231	,322*	,300*	1
	Anlamlılık	,010	,122	,029	,043	

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

Kamuyu aydınlatma boyutu ise yönetim kurulu boyutu ve pay sahiplerinin temsil ve iletişim boyutu ile istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki içinde oldukları söylenebilir. Yönetim kurulu boyutuna yukarıda değinilmiştir. Pay sahipleri biriminin

bulunması ve birikimli oy sistemi ile daha şeffaf ve daha açıklayıcı kamuyu aydınlatma uygulamalarının gerçekleşeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bir diğer kurumsal yönetim uygulamaları boyutu olan paydaşlar ise pay sahiplerinin pay sahipleri ve bilgi boyutu arasında anlamlı bir ilişki içindedir. Pay devrini kısıtlayıcı uygulamaların bulunmaması, pay sahipleri arasında ayırım yapılmaması ve pay sahiplerine gerekli bilgilerin tam ve zamanında sunulması paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamalarını olumlu yönde etkilediği görülmektedir.

Pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarından temsil ve iletişim boyutu ile yönetim kurulu boyutu, kamuyu aydınlatma boyutu ve pay sahiplerinin diğer boyutu olan pay sahipleri ve bilgi boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pay sahiplerinin diğer boyutu olan pay sahipleri ve bilgi boyutu ise yönetim kurulu boyutu, paydaşlar ve temsil ve iletişim boyutları ile ilişki içerisindedir. Yönetim kuruluna, kamuyu aydınlatmaya ve paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yaygınlaştıkça pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamaları da artacağı görülmektedir.

3.5.2.7. Faktör Analizi Sonucunda Oluşan Hipotezler

Faktör analizleri sonucu oluşan kurumsal yönetim uygulamalarının boyutlarına ve denetim kalitesi boyutlarına göre yeniden hazırlanan hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H₁: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini arttır.

H_{1a}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{1b}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{1c}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{1d}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H₂: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

H_{2a}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{2b}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{2c}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{2d}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H₃: Pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

H_{3A}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini artırır.

H_{3Aa}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ab}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ac}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ad}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3B}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini arttırır.

H_{3Ba}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{3Bb}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{3Bc}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{3Bd}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H₄: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini arttırır.

H_{4a}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{4b}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{4c}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{4d}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

Oluşan hipotezlerin analizleri ve sonuçları aşağıda yer almaktadır.

3.5.3. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Boyutları ile Denetim Kalitesi Boyutları Analizleri

Bu bölümde faktör analizi sonucu elde edilen kurumsal yönetim ve denetim kalitesi boyutları ile analizler gerçekleştirilmiştir. Analizleri daha anlaşılır kılmak amacıyla faktör analizi sonucunda oluşan hipotezleri, denetim kalitesinin boyutlarına göre ayırarak her bir denetim kalitesi boyutu altında o boyutla ilgili olan hipotezler değerlendirilmiştir.

3.5.3.1. Denetimin ve Denetçinin Niteliği

Denetim kalitesinin denetimin ve denetçinin niteliği boyutuna yönelik olarak hazırlanan hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H_{1a}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{2a}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Aa}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ba}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{4a}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

Denetim kalitesinin denetimin ve denetçinin niteliği boyutu ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki ilişkinin tespiti için yapılan analizler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3. 47. Denetim ve Denetçinin Niteliği- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi

		Yönetim Kurulu	Kamuyu Aydınlatma	Paydaşlar	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtım
Denetim ve Denetçinin Niteliği	Korelasyon	,279	-,065	,744**	-,034	,426**
	Anlamlılık	,061	,666	,000	,821	,003

* % 95 anlamlılık düzeyinde ** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.47.'de denetim ve denetçinin niteliği ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının pearson korelasyon testi sonuçları yer almaktadır. Denetim ve denetçinin niteliği: paydaşlar boyutundan, pay ve bilgi dağıtım boyutundan, firma büyüklüğü ve çalışma süresi boyutundan ve müşteri firma nitelikleri boyutundan etkilenmektedir. Çalışanlar arasında ayırım yapılmaması, denetçilere hizmet içi eğitim verilmesi, denetçilerin müşteri firmaya yatırım yapmaması, çalışanlar için etik kuralların bulunması, pay devrinin kolaylaşması, pay sahiplerine adil davranılması ve pay sahiplerine gerekli bilgilerin zamanında sunulması; denetim sürecinde kalite kontrol yapılmasını, daha şeffaf denetim raporu hazırlanmasını, kalite kontrol standartlarının uygulanmasının yaygınlaşmasını, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğin uygulanmasının yaygınlaşmasını, denetçilerin eğitim seviyelerinin artmasını, denetçilerin tecrübelerinin artmasını ve denetim komitesi üyelerinin muhasebe-denetim geçmişi olanlardan seçilmesini sağlayarak denetim kalitesine olumlu katkı yaptığı görülmektedir. Ayrıca denetim şirketinin büyüklüğünün artması ve müşteri şirket ile çalışma süresinin kısalması da denetim ve denetçinin niteliğini yükselterek denetim kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır.

Tablo 3. 48. Denetim ve Denetçinin Niteliği Bağımlı İki Örnek T-Testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 1	DKB1 - DKA1	-2,144	,037	-,08385

Tablo 3.48.'de yer alan denetim ve denetçinin niteliği Bağımlı İki Örnek T Testi sonuçları yer almaktadır. Denetim ve denetçinin niteliği boyutunun beklenen ve algılanan durumları arasında; denetim sürecinde kalite kontrol uygulamada, daha şeffaf denetim raporu hazırlanmasında, Kalite Kontrol Standartlarının uygulanmasında ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğin uygulanmasında mevcut

durumdaki denetim firmalarının olması gerekenden daha iyi durumda oldukları beyan edilmektedir. Ayrıca denetim firmalarındaki denetçilerin daha iyi bir eğitim seviyesine sahip oldukları, daha tecrübeli oldukları ve denetim komitelerindeki üyelerin muhasebe- denetim geçmişine sahip oldukları bildirilmektedir. Dolayısıyla mevcut denetim firmaları denetim ve denetçi niteliği bakımından daha kaliteli bir denetim sunduklarını ifade etmektedirler.

Denetimin ve denetçinin niteliği boyutunun bağımlı değişken, kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının bağımsız değişken olarak çoklu regresyonda analiz edilmiştir. Stepwise metodu kullanılarak modele anlamlı katkı yapmayan boyutlar elenmiştir.

Tablo 3. 49. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Model Özeti Tablosu

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	,543	,000		MSA
2	,573	,049	1,927	MSA,PSA1

Tablo 3.49.'da denetim ve denetçinin niteliği ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları çoklu regresyon analizi sonuçları yer almaktadır. Tabloya göre paydaşlar ve pay sahipleri ve bilgi dağıtımı boyutları ile denetim ve denetçinin niteliği boyutu arasında ilişki tespit edilmiştir. Sadece eklenen değişken anlamlı katkı yaparsa artan Adjusted R kare değeri denetim ve denetçinin niteliğinin %57,3'lük bir kısmının paydaşlar ve pay ve bilgi dağıtımı boyutları ile açıklanabildiğini göstermektedir. Durbin-Watson değerinin 1,927 olması da otokorelasyon olmadığını göstermektedir.

Diğer taraftan denetim ve denetçinin niteliği boyutunu diğer denetim kalitesi boyutları ile çoklu regresyon analizine sokulduğunda aşağıdaki gibi bir sonuç elde edilmektedir.

Tablo 3.50. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Model Özeti Tablosu (Diğer)

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	0,233	0,000	2,017	DK3

Tablo 3.50.'ye göre denetim boyutları ile yapılan çoklu regresyon analizinde denetim ve denetçinin niteliği boyutunu, denetçi firmanın büyüklüğü ve çalışma süresi boyutu %23,3 oranında açıklamaktadır. Yine Durbin-Watson değeri 2'ye yakın bir değer aldığından otokorelasyon olmadığı görülmektedir.

Tablo 3. 51. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Anova Testi

Model	F değeri	Anlamlılık
KYU1	54,471	,000
KYU2	31,217	,000
DK	14,744	,000

Tablo 3.51.'de yer alan anova testi sonuçlarına bakıldığında denetim ve denetçinin niteliğinin hem kurumsal yönetim boyutları ile yapılan testinde hem de denetim kalitesi boyutları ile yapılan testinde modelin bir bütün olarak anlamlı çıktığı görülmektedir.

Tablo 3. 52. Denetimin ve Denetçinin Niteliği Çoklu Bağlantı Testi

Boyut	VIF	Boyut	VIF
MSA	1,000	DK2	1,047
KAA	1,014	DK3	1,000
PSA1	1,015	DK4	1,247
PSA2	1,002		
YKA	1,065		

Tablo 3.52.'de denetim ve denetçinin niteliği boyutu ile kurumsal yönetim boyutları ve denetim kalitesi boyutlarının değerlendirildiği çoklu regresyon analizlerinde çoklu bağlantı sorunu olmadığı Çoklu Bağlantı Testinde (Collinearity Test) yer alan VIF değerleri ile anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak hem pearson korelasyonunda hem de çoklu regresyon analizinde denetim ve denetçinin niteliği ile paydaşlar ve pay ve bilgi dağıtımı arasında anlamlı ilişkilerin olduğu tespit edilmiştir. Çalışanların da paydaşlar arasında olduğu düşünüldüğünde denetçinin niteliği ile paydaşlar arasında anlamlı ilişkinin çıkması olağandır. Diğer taraftan pay sahiplerine adil davranılması ve pay sahiplerine bilgi dağıtımı tam, zamanında ve eşit olarak yapılmasının denetim ve denetçinin niteliğine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttırdığı görülmektedir. Bu durumda H_{2a} ve H_{3Aa} hipotezleri kabul edilmiş H_{1a} , H_{3Ba} , H_{4a} hipotezleri ise reddedilmiştir. Yani yönetim kuruluna, temsil ve iletişime ve de kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının denetim ve denetçinin niteliği boyutu üzerinde herhangi bir anlamlı ilişkisi olmadığı gözlemlenmiştir.

Diğer taraftan denetimin ve denetçinin niteliği boyutunun algılanan ve beklenen durumu arasındaki ilişkinin ölçüldüğü Bağımlı İki Örnek T- Testi sonuçlarına göre; mevcut denetim ve denetçi niteliklerinin beklenenden daha iyi olduğu dolayısıyla denetim kalitesinin bu boyutunun olması gerekenden daha iyi olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca denetim kalitesinin diğer boyutlarından denetim şirketinin büyüklüğü ve çalışma süresi ile de ilişkili olduğu görülmektedir.

3.5.3.2. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı

Yönetim kurulunun bağımsızlığına yönelik olan hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H_{1b}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{2b}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{3Ab}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{3Bb}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{4b}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

Yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutu üzerinden denetim kalitesine etki eden kurumsal yönetim uygulamalarının tespitine yönelik yapılan analizler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3. 53. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi

		Yönetim Kurulu	Kamuyu Aydınlatma	Paydaşlar	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtım
Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	Korelasyon	,528**	,391**	,024	,514**	,103
	Anlamlılık	,000	,007	,873	,000	,494

* % 95 anlamlılık düzeyinde ** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.53.'te yönetim kurulunun bağımsızlığı ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları arasındaki pearson korelasyon testi sonuçları yer almaktadır. Yönetim kurulunun bağımsızlığı: yönetim kurulu boyutu, kamuyu aydınlatma boyutu, temsil ve iletişim boyutu, firma büyüklüğü ve çalışma süresi boyutu ve müşteri firma nitelikleri boyutundan etkilenmektedir. Yöneticilerin hesap verebilirlik ilkesine göre hareket etmesi, risk yönetimi komitesinin kurulması, iç kontrol komitesinin kurulması, kurumsal yönetim komitesinin kurulması, genel müdür ile yönetim kurulu başkanının farklı kişiler olması, daha fazla bilgi içeren muhasebe ve kar dağıtım politikalarının halka açıklanması, pay sahipleri ile ilişkiler biriminin kurulması ve birikimli oy sisteminin bulunması; yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının artmasını, yönetim kurulunda daha düşük sermaye pay yüzdesine sahip kişilerin yer almasını ve bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinin kısılmasını sağlayarak denetim kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca denetim şirketinin büyüklüğü, müşteri şirket ile çalışma süresinin sınırlanması, müşteri şirket büyüklüğü ve müşteri şirketin yer aldığı sektör de denetim kalitesine olumlu katkı yapmaktadır.

Tablo 3. 54. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Bağımlı İki Örnek T-Testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 2	DKB2 - DKA2	,783	,437	,09420

Yönetim kurulunun bağımsızlığı: mevcut denetim firmaları yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısında, yönetim kurulunda düşük sermaye pay yüzdesine sahip üyelerin bulunmasında ve bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinin sınırlanmasında olması gerektiği kadar olmasa da iyi bir bağımsızlık seviyesinde olduklarını bildirmektedirler. Yönetim kurullarının bağımsızlığı beklenen düzeye ulaştığında daha kaliteli denetim yapacakları sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutunun bağımlı değişken, kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının bağımsız değişken olarak çoklu regresyonda analiz edilmiştir. Stepwise metodu kullanılarak modele anlamlı katkı yapmayan boyutlar elenmiştir.

Tablo 3. 55. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Niteliği Model Özeti Tablosu

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	,263	,000	1,522	YKA

Tablo 3.55.'te yönetim kurulunun bağımsızlığı ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki çoklu regreyon analizi sonuçları yer almaktadır. Adjusted R kare değeri yönetim kurulunun bağımsızlığının %26,3'lük bir kısmının yönetim kurulu boyutu ile açıklanabildiğini göstermektedir. Durbin-Watson değerinin 1,522 olması da otokorelasyon olmadığını göstermektedir.

Diğer taraftan yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutunu diğer denetim kalitesi boyutları ile çoklu regresyon analizine sokulduğunda aşağıdaki gibi bir sonuç elde edilmektedir.

Tablo 3. 56. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Model Özeti Tablosu (Diğer)

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	0,256	0,000	1,389	DK3

Tablo 3.56.'da yönetim kurulunun denetim boyutları ile yapılan çoklu regresyon analizinde yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutunu, müşteri firmanın nitelikleri boyutu %25,6 oranında açıkladığı görülmektedir. Yine Durbin-Watson değerine göre otokorelasyon olmadığı söylenebilir.

Tablo 3. 57. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Anova Testi

Model	F değeri	Anlamlılık
KYU	17,021	,000
DK	16,523	,000

Tablo 3.57.'de yer alan anova testi, yönetim kurulunun bağımsızlığının hem kurumsal yönetim boyutları ile yapılan testinde hem de denetim kalitesi boyutları ile yapılan testinde modelin bir bütün olarak anlamlı çıktığını göstermektedir.

Tablo 3. 58. Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı Çoklu Bağlantı Testi

Boyut	VIF	Boyut	VIF
MSA	1,065	DK1	1,164
KAA	1,169	DK3	1,247
PSA1	1,165	DK4	1,000
PSA2	1,607		
YKA	1,000		

Tablo 3.58.'de yönetim kurulunun bağımsızlığı ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları ve denetim kalitesi boyutları ile ilişkisinin ölçüldüğü çoklu regresyon analizlerinde çoklu bağlantı sorunu olmadığı elde edilen VIF değerleri ile anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak yönetim kurulunun bağımsızlığı hem pearson korelasyonunda hem de çoklu regresyon analizinde en çok yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları ile ilişkili çıkmıştır. Yani yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının artması yönetim kurulunun bağımsızlığını arttırarak denetim kalitesi üzerine olumlu etki yapmaktadır. Her iki analizde de H_{4b} kabul edilmiştir. Diğer taraftan pearson korelasyonuna göre kamuyu aydınlatmaya ile temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının, yönetim kurulunun bağımsızlığını arttırarak; denetim kalitesini yükselttiği görülmektedir. Dolayısıyla H_{1b} ve H_{3Bb} pearson korelasyon testi sonuçlarına göre kabul edilmektedir. Diğer hipotezler iki analize göre de reddedilmiştir.

Diğer taraftan yönetim kurulunun bağımsızlığı ile denetim kalitesinin diğer boyutlarından denetim şirketinin büyüklüğü ve çalışma süresi boyutu ve müşteri şirket nitelikleri arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun bağımsızlığının mevcut durumunun beklenen düzeye ulaşmadığı; beklenen düzeye ulaştığında denetimin daha kaliteli gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

3.5.3.3. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi

Denetim kalitesinin bir başka boyutu olan şirket büyüklüğü ve çalışma süresi ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik oluşturulan hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H_{1c} : Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini arttır.

H_{2c}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ac}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Bc}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{4c}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğü ve çalışma süresine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

Yukarıda yer alan hipotezlerin analizleri ve analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3. 59. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi- Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi

		Yönetim Kurulu	Kamuyu Aydınlatma	Paydaşlar	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtımı
Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	Korelasyon	,214	-,090	,347*	,193	,293*
	Anlamlılık	,153	,550	,018	,200	,048

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.59.'da şirket büyüklüğü ve çalışma süresi ile kurumsal yönetim uygulamaları arasında pearson korelasyon testi sonucu yer almaktadır. Şirket büyüklüğü ve çalışma süresi: paydaşlar boyutu, pay ve bilgi dağıtımı boyutu, denetim ve denetçinin niteliği boyutu, yönetim kurulunun bağımsızlığı boyutu ve müşteri şirket nitelikleri boyutundan etkilenmektedir. Çalışanlar arasında ayırım yapılmaması, denetçilere hizmet içi eğitim verilmesi, denetçilerin müşteri şirkete yatırım yapmaması, çalışanlar için etik kuralların bulunması, pay devrinin kolaylaşması, pay sahiplerine adil davranılması ve pay sahiplerine gerekli bilgilerin zamanında sunulması; denetim şirketinin büyüklüğünün artmasını ve müşteri şirket ile çalışma süresinin sınırlanmasını sağlayarak denetim kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca denetim sürecinde kalite kontrol yapılması, daha şeffaf denetim raporu hazırlanması, kalite

kontrol standartlarının uygulanmasının yaygınlaşması, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğin uygulanmasının yaygınlaşması, denetçilerin eğitim seviyelerinin artması, denetçilerin tecrübelerinin artması, denetim komitesi üyelerinin muhasebe-denetim geçmişi olanlardan seçilmesi, yönetim kurulunun bağımsızlığının artması, müşteri şirketin büyüklüğü ve müşteri şirketin yer aldığı sektör de denetim kalitesine olumlu katkı yapmaktadır.

Tablo 3. 60. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Bağımlı İki Örnek T-Testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 3	DKB3 - DKA3	,194	,847	,03261

Şirket büyüklüğü ve çalışma süresi: denetim şirketleri, kaliteli denetim yapacak kadar büyük şirket olduklarını bildirmektedir. Ayrıca kaliteli denetim gerçekleştirecek kadar müşteri şirket ile çalışma sürelerini sınırlı tutmaktadırlar. Fakat beklendiği kadar büyük şirket oldukları ve beklendiği kadar çalışma sürelerini sınırladıkları takdirde daha kaliteli denetim yapacakları anlaşılmaktadır.

Şirket büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunun bağımlı değişken, kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının bağımsız değişken olarak çoklu regresyonda analiz edilmiştir. Stepwise metodu kullanılarak modele anlamlı katkı yapmayan boyutlar elenmiştir.

Tablo 3. 61. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Niteliği Model Özeti Tablosu

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	,100	,000	1,509	MSA

Tablo 3.61.'de şirket büyüklüğü ve çalışma süresi ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki çoklu regresyon analizi sonuçları yer almaktadır. Adjusted R kare değeri firma büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunun %10'luk bir kısmının paydaşlar boyutu ile açıklanabildiğini göstermektedir. Durbin-Watson değerinin 1,509 olması da otokorelasyon olmadığını göstermektedir.

Diğer taraftan şirket büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunu diğer denetim kalitesi boyutları ile çoklu regresyon analizine sokulduğunda aşağıdaki gibi bir sonuç elde edilmektedir.

Tablo 3. 62. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Model Özeti Tablosu (Diğer)

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	0,234	0,000		DK1
2	0,297	0,000	1,817	DK1,DK4

Tablo 3.62.'de denetim boyutları ile yapılan çoklu regresyon analizinde şirket büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunu, müşteri firmanın nitelikleri boyutu ile denetim ve denetçinin niteliği boyutu %29,7 oranında açıklandığı görülmektedir. Yine Durbin-Watson değerine otokorelasyon olmadığı söylenebilir.

Tablo 3. 63. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Anova Testi

Model	F değeri	Anlamlılık
KYU	6,022	,018
DK(1)	14,744	,000
DK(2)	10,485	,000

Tablo 3.63.'te anova testi, şirket büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunun hem kurumsal yönetim boyutları ile yapılan testte hem de denetim kalitesi boyutları ile yapılan testte modelin bir bütün olarak anlamlı çıktığını göstermektedir.

Tablo 3. 64. Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi Çoklu Bağlantı Testi

Boyut	VIF	Boyut	VIF
MSA	1,000	DK1	1,164
KAA	1,014	DK3	1,247
PSA1	1,115	DK4	1,000
PSA2	1,002		
YKA	1,065		

Tablo 3.64.'te şirket büyüklüğü ve çalışma süresi ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları ve denetim kalitesi boyutları arasında yapılan çoklu regresyon analizi yer alan VIF değerleri görülmektedir. Elde edilen VIF değerleri her iki analizde de çoklu bağlantı sorununun olmadığını ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak; şirket büyüklüğü ve çalışma süresinin hem pearson korelasyonunda hem de çoklu regresyon analizinde paydaşlar boyutu ile ilişkili olduğu görülmektedir. H_{2c} her iki analizde de kabul edilmiştir. Ancak pearson korelasyon testine göre H_{3Ac} de kabul edilmektedir. Yani pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının ve paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının artması şirket büyüklüğünü olumlu etkileyip; müşteri şirket ile çalışma süresini

sınırlandırarak denetim kalitesini arttıracak sonucuna çıkmaktadır. Diğer hipotezler ise reddedilmiştir.

Diğer taraftan şirket büyüklüğü ve çalışma süresinin mevcut durumunun olması gereken düzeye ulaşmadığı; fakat ulaşırsa daha kaliteli denetim gerçekleşeceği gözlemlenmektedir. Denetim kalitesinin diğer boyutlarından müşteri şirket niteliklerinin gelişmesinin de şirket büyüklüğü ve çalışma süresini olumlu etkileyerek denetim kalitesinin artmasına neden olacağı söylenebilir.

3.5.3.4. Müşteri Şirket Nitelikleri

Denetim kalitesi boyutlarının sonuncusu olan müşteri şirket nitelikleri ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki ilişkiyi tespit için hazırlanmış hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H_{1d}: Kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{2d}: Paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Ad}: Pay ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{3Bd}: Temsil ve iletişime yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

H_{4d}: Yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları müşteri şirket niteliklerine olumlu etki yaparak denetim kalitesini artırır.

Müşteri şirket nitelikleri ile kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları arasındaki ilişkiyi tespit için hazırlanmış hipotezlerin analizleri ve analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3. 65. Müşteri Şirket Nitelikleri - Kurumsal Yönetim Uygulamaları Pearson Korelasyon Testi

		Yönetim Kurulu	Kamuyu Aydınlatma	Paydaşlar	Temsil ve İletişim	Pay Sahipleri ve Bilgi Dağıtımı
Müşteri Şirket Nitelikleri	Korelasyon	,477**	,221	,324*	,360*	,326*
	Anlamlılık	,001	,141	,028	,014	,027

* % 95 anlamlılık düzeyinde

** % 99 anlamlılık düzeyinde

Tablo 3.65.'te müşteri şirket nitelikleri ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki pearson korelasyon testi yer almaktadır. Müşteri şirket nitelikleri: kamuyu aydınlatma boyutu ve denetim ve denetçinin nitelikleri dışındaki tüm boyutlar ile ilişki içerisindedir. Çalışanlar arasında ayırım yapılmaması, denetçilere hizmet içi eğitim verilmesi, denetçilerin müşteri şirkete yatırım yapmaması, çalışanlar için etik kuralların bulunması, pay devrinin kolaylaşması, pay sahiplerine adil davranılması ve pay sahiplerine gerekli bilgilerin zamanında sunulması, yöneticilerin hesap verebilirlik ilkesine göre hareket etmesi, risk yönetimi komitesinin kurulması, iç kontrol komitesinin kurulması, kurumsal yönetim komitesinin kurulması, genel müdür ile yönetim kurulu başkanının farklı kişiler olması, daha fazla bilgi içeren muhasebe ve kar dağıtım politikalarının halka açıklanması, pay sahipleri ile ilişkiler biriminin kurulması ve birikimli oy sisteminin bulunması; müşteri şirket büyüklüğünü ve müşteri şirketin yer aldığı sektörü etkileyerek denetim kalitesinin artmasını sağlamaktadır. Ayrıca yönetim kurulunun bağımsızlığı ve denetim şirketinin büyüklüğü ve çalışma süresi de denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.

Tablo 3. 66. Müşteri Şirket Nitelikleri Bağımlı İki Örnek T-Testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama Farkı
Eşleşme 4	DKB4 - DKA4	-,414	,681	-,06522

Yukarıdaki tabloya göre müşteri şirket nitelikleri: müşterilerinin büyük şirketler olduklarını fakat daha büyük müşterilerle çalıştıklarında daha kaliteli denetim gerçekleştireceğini beyan etmektedirler. Ayrıca müşterilerin yer aldıkları sektörlerin de denetim kalitesini etkilediği beyan edilmektedir.

Müşteri şirket nitelikleri boyutunun bağımlı değişken, kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarının bağımsız değişken olarak çoklu regresyonda analiz edilmiştir. Stepwise metodu kullanılarak modele anlamlı katkı yapmayan boyutlar elenmiştir.

Tablo 3. 67. Müşteri Şirket Nitelikleri Model Özeti Tablosu

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	,210	,001	1,813	YKA

Tablo 3.67.'de müşteri şirket nitelikleri ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki çoklu regresyon analizi sonuçları yer almaktadır. Adjusted R kare değeri müşteri şirket nitelikleri boyutunun %21'lik bir kısmının yönetim kurulu boyutu ile açıklanabildiğini göstermektedir. Durbin-Watson değerinin 1,813 olması da otokorelasyon olmadığını göstermektedir.

Diğer taraftan müşteri şirket nitelikleri boyutunu diğer denetim kalitesi boyutları ile çoklu regresyon analizine sokulduğunda aşağıdaki gibi bir sonuç elde edilmektedir.

Tablo 3. 68. Müşteri Şirket Nitelikleri Model Özeti Tablosu (Diğer)

Model	Adjusted R Kare	Anlamlılık	Durbin-Watson	Boyutlar
1	0,256	0,000		DK2
2	0,362	0,000	1,562	DK2,DK3

Tablo 3.68.'de denetim boyutları ile yapılan çoklu regresyon analizinde müşteri şirket nitelikleri boyutunu, yönetim kurulunun bağımsızlığı ile şirketin büyüklüğü ve çalışma süresi boyutları %36,2 oranında açıklandığı görülmektedir.. Yine Durbin-Watson değerine otokorelasyon olmadığı söylenebilir.

Tablo 3. 69. Müşteri Şirket Nitelikleri Anova Testi

Model	F değeri	Anlamlılık
KYU	12,977	,001
DK(1)	16,523	,000
DK(2)	13,744	,000

Tablo 3.69.'da yer alan Anova testi, şirket büyüklüğü ve çalışma süresi boyutunun hem kurumsal yönetim boyutları ile yapılan testte hem de denetim kalitesi boyutları ile yapılan testte modelin bir bütün olarak anlamlı çıktığını göstermektedir.

Tablo 3. 70. Müşteri Şirket Nitelikleri Çoklu Bağlantı Testi

Boyut	VIF	Boyut	VIF
MSA	1,065	DK1	1,005
KAA	1,169	DK2	1,000
PSA1	1,165	DK3	1,047
PSA2	1,607		
YKA	1,000		

Tablo 3.70.'de müşteri şirket nitelikleri ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları ve denetim kalitesi boyutları arasında yapılan çoklu regresyon analizi yer alan VIF değerleri görülmektedir. VIF değerleri her iki analizde de çoklu bağlantı sorununun olmadığını ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak; müşteri şirket niteliklerinin, gerek pearson korelasyon testinde gerekse de çoklu regresyon analizinde yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamaları ile anlamlı ilişki içerisinde olduğu görülmüştür. Bu sebeple H_{4d} kabul edilmiştir. Ancak pearson korelasyon testine göre müşteri şirket niteliklerinin; kamuyu aydınlatmaya yönelik kurumsal yönetim uygulamaları hariç diğer tüm kurumsal yönetim uygulama boyutları ile anlamlı ilişki içerisinde olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla H_{2d} , H_{3Ad} , H_{3Bd} hipotezleri de kabul edilebilmektedir.

Diğer taraftan denetim kalitesinin diğer boyutlarından yönetim kurulunun bağımsızlığının artması ve denetim şirketinin büyüklüğünün artması, müşteri şirket niteliklerini de geliştirerek denetim kalitesini olumlu etkileyeceği anlaşılmıştır. Müşteri şirket niteliklerinin henüz beklenen seviyeye ulaşmadığı ancak ulaştığı takdirde daha kaliteli denetim faaliyetlerinin gerçekleşeceği ifade edilebilmektedir.

Tablo 3.71. Analiz Sonuçlarına Göre Kabul Edilen ve Reddedilen Hipotezler

	Pearson Korelasyon		Çoklu Regresyon Analizi	
	Kabul	Red	Kabul	Red
Denetim ve Denetçinin Niteliği	H _{2a} H _{3Aa}	H _{1a} H _{3Ba} H _{4a}	H _{2a} H _{3Aa}	H _{1a} H _{3Ba} H _{4a}
Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı	H _{1b} H _{3Bb} H _{4b}	H _{2b} H _{3Ab}	H _{4b}	H _{1b} H _{2b} H _{3Ab} H _{3Bb}
Şirket Büyüklüğü ve Çalışma Süresi	H _{2c} H _{3Ac}	H _{1c} H _{3Bc} H _{4c}	H _{2c}	H _{1c} H _{3Ac} H _{3Bc} H _{4c}
Müşteri Şirket Nitelikleri	H _{2d} H _{3Ad} H _{3Bd} H _{4d}	H _{1d}	H _{4d}	H _{1d} H _{2d} H _{3Ad} H _{3Bd}

Tablo 3.71.'de analizde kullanılan yöntemler göre hipotezleri kabul ya da red edilişlerine göre yer almaktadır.

3.5.4. Diğer Bulgular

Çalışmada faktör analizinde yeterli faktör düzeyine ulaşamayan ya da binişik değişken olarak analizden çıkarılan fakat geçmiş çalışmalarla kıyas yapmak amacıyla değerlendirilmesinin gerekli olduğu düşünülen değişkenlerle ilgili analizler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3. 72. Kamu Gözetim Kurumu Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

	t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1 DK7B – DK7A	-,813	,420	-,087	,735

Kamu Gözetimi Kurumu'nun denetim firmalarının gözetimini gerçekleştirmesi denetim kalitesi için önemlidir. Sorusunun beklenen durum ve algılanan durum cevaplarına bakıldığında beklenen ile algılan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı anlamlılık değerinin 0,05'ten büyük olması ile anlaşılmıştır. Bununla

birlikte KGK'nın gözetiminin denetim kalitesini arttırdığı alınan cevaplardan anlaşılmaktadır. Testin güvenilirliği doğrulanmıştır.

Tablo 3. 73. Denetim Ücretleri Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1	DK8B – DK8A	,710	,481	,109	,871

Denetim ücretlerinin yüksek olması denetim kalitesi için önemlidir. Sorusunun beklenen ve algılanan cevaplarına göre aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı anlamlılık değeri ile anlaşılmaktadır. Ayrıca Denetim ücretlerinin yükselmesi ile denetim kalitesinin artacağı verilen cevaplardan çıkarılmaktadır. Testin güvenilirliği doğrulanmıştır.

Tablo 3. 74. Denetim Dışı Hizmetler Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1	DK9B – DK9A	-1,430	,160	-,130	,955

Müşteri firmaya denetim dışı hizmetler sunulmaması denetim kalitesi için önemlidir. Analiz sonuçlarına bakıldığında oldukça yüksek bir güvenilirlik değerine sahip olduğu görülmektedir. Olması gereken durum ile mevcut durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Ayrıca müşteri şirketlere denetim dışı hizmetlerin artmasının denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3. 75. Şirket Kültürü Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1	DK14B – DK14A	,684	,497	,065	,805

Şirket kültürü denetim kalitesi için önemlidir. Sorusunun güvenilirliği oldukça iyi seviyededir. Beklenen durum ile algılanan durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı anlamlılık seviyesinden anlaşılmaktadır. Şirket kültürünün denetim kalitesini etkilediği alınan cevaplardan anlaşılmaktadır.

Tablo 3. 76. Kurumsal Yönetim Uygulamaları Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1	DK16B – DK16A	1,811	,077	,217	,678

Kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesi için önemlidir. Sorusunun beklenen durumu ile algılanan durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı anlamlılık seviyesinden anlaşılmaktadır. Ayrıca kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşmasının denetim kalitesi için önemli olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 3. 77. Müşteri Şirket K Y U Beklenen-Algılanan Bağımlı İki Örnek T-testi

		t değeri	Anlamlılık	Ortalama	Cronbach Alfa
Eşleşme 1	DK17B – DK17A	1,476	,147	,239	,669

Müşteri şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları yürütmesi denetim kalitesi için önemlidir. Müşteri şirketlerin mevcut kurumsal yönetim uygulamalarını ile olması gereken durum arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

SONUÇ

Kurumsal yönetim ve kaliteli denetim kavramlarının, yaşanan skandallar ve küreselleşmenin neticesinde ortaya çıkan güven sorununun ardından Dünya ve Türkiye de giderek önem kazandığı görülmektedir. Özellikle son yıllarda kurumsal yönetim ve denetim üzerine yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler daha çok güven sağlamaya ve itibar korumaya yönelik olmakla birlikte bazı standartların da oluşmasını sağladığı görülmektedir.

Kurumsal yönetim, gerek paydaşlar ile sürdürülen ilişkilerde gerekse de faaliyetlerin her aşamasında; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini gözetmektedir. Bu temel ilkeler, işletme faaliyetlerinin verimlilik ve etkililiğine, düzenlemelerde uyuma, güvenilir raporlamaya, paydaşların haklarının korunmasına hizmet etmektedir. Kurumsal yönetimin etkin bir şekilde işleyebilmesi için denetimin kalitesinin de büyük önem arz ettiği görülmektedir.

Bu çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisi incelenmiştir. Bu nedenle inceleme yapılırken Kamu Aydınlatma Platformu'nda kayıtlı bulunan bağımsız denetim şirketlerine uygulanan anket verileri kullanılmıştır. 90 şirketten 46'sı anket uygulamasına katılmış 44'ü ise ankete katılmamıştır. Analiz aşamasında literatürde yer alan değişkenlerle kıyaslama yoluna gidilmiştir. Öncelikle anket sorularının daha kolay analiz edilmesi için faktör analizi gerçekleştirilerek elde edilen boyutlarla Bağımlı İki Örnek Samples T-testi, Pearson Korelasyon Testi ve Çoklu Regresyon Analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonuçları hem literatürde yer alan bazı çalışmalarla uyumlu çıkmış, hem de literatürde yer almayan yeni bulgular ortaya çıkarmıştır.

Çalışmanın nihayetinde; çalışanlar arasında demografik ayırım yapılmaması, çalışanlara hizmet içi eğitim verilmesi, çalışanlar için etik kurallar bulunması ve müşteri firmaya yatırım yapılmaması gibi paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları denetimin ve denetçinin niteliğini arttırmaktadır. Ayrıca pay devrinin kısıtlanmaması, pay sahipleri arasında ayırım yapılmaması ve gerekli bilgilerin zamanında ve eksiksiz olarak pay sahiplerine sunulması gibi pay sahipleri ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları da denetimin ve denetçinin niteliğini arttırmaktadır. Aynı zamanda pay sahipleri ve bilgi dağıtımına yönelik kurumsal yönetim uygulamaları ile

paydaşlara yönelik kurumsal yönetim uygulamaları şirket büyüklüğünü arttırıp müşteri firma ile çalışma süresini kısaltmaktadır. Yönetim kurulunun, kurumsal yönetim için gerekli komitelerin kurulması ile yönetim kuruluna yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının yönetim kurulunun bağımsızlığını arttırarak denetim kalitesini yükselteceği tespit edilmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun bağımsızlığını arttıran kurumsal yönetim uygulamalarının müşteri şirket niteliklerini de arttırmaktadır.

Kısaca pay sahiplerine ve çalışanlara adil davranılması, gerekli eğitimin verilmesi, müşteri firma ile denetim dışı ilişkiler içine girilmemesi; denetimin ve denetçinin niteliğini ve şirket büyüklüğünü arttırmaktadır. Yönetim kurulunun bağımsızlığını ve hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde hareket etmesi sağlayan kurumsal yönetim uygulamaları, yönetim kurulunun bağımsızlığını ve müşteri şirket niteliklerini arttırmaktadır. Bu doğrultuda denetimin ve denetçinin niteliği arttıkça, yönetim kurulunun bağımsızlığı arttıkça, şirket büyüklüğü arttıkça ve de müşteri şirket nitelikleri geliştikçe denetim kalitesi artmaktadır.

Diğer taraftan kurumsal yönetim uygulamalarının boyutlarının kendi aralarındaki ilişkilerinin de bir takım sonuçları olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarından yönetim kurulu ile kamuyu aydınlatma ve pay sahipleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Kamuyu aydınlatma boyutu ise yönetim kurulu boyutu ve pay sahiplerinin temsil ve iletişim boyutu ile istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki içinde oldukları söylenebilir. Bir diğer kurumsal yönetim uygulamaları boyutu olan paydaşlar ise pay sahiplerinin pay sahipleri ve bilgi boyutu arasında anlamlı bir ilişki içindedir. Son olarak pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamaları boyutlarından temsil ve iletişim boyutu ile yönetim kurulu boyutu, kamuyu aydınlatma boyutu ve pay sahiplerinin diğer boyutu olan pay sahipleri ve bilgi boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pay sahiplerinin diğer boyutu olan pay sahipleri ve bilgi boyutu ise yönetim kurulu boyutu, paydaşlar ve temsil ve iletişim boyutları ile ilişki içerisindedir. Yani kurumsal yönetim uygulamalarının boyutları birbirlerini de etkilemektedir.

Çalışmanın bazı sonuçları ise dikkat çekici olarak görülebilir. Bunlardan ilki, denetim ve denetçinin niteliği boyutunun beklenen durumdan daha iyi olduğu sonucudur. Yani denetim şirketleri gerek denetim kalitesi gerekse de denetçi kalitesi

açısından olması gerekenden daha iyi durumda olduklarını beyan etmektedirler. Bu doğrultuda bu algının düzeltilmesi için gerekli eğitimlerin verilmesi gerekmektedir. İkincisi, KGK'nın gözetiminin olması gerektiği seviyede gerçekleştiği düşünülmektedir. Dolayısıyla denetim şirketleri KGK'nın gerçekleştirdiği gözetimden memnun görünmektedir. Üçüncü dikkat çekici konu ise denetim ücretlerinin olması gereken seviyede olduğu algısıdır. Yani denetim şirketlerinin ücret konusunda herhangi bir artış beklentisi içerisinde olmadıkları anlaşılmaktadır. Dördüncüsü, denetim şirketlerinin sunduğu denetim dışı hizmetlerin denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediğini bilerek; denetledikleri şirketlere sundukları denetim dışı hizmetleri sınırlandırmaktadırlar. Beşincisi, denetim şirketlerinin şirket kültürlerinin denetim kalitesini arttıracığının bilincinde oldukları anlaşılmaktadır. Sonuncusu ise hem denetim şirketlerinin hem de müşteri şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarını gerçekleştirmelerinin denetim kalitesini olumlu etkilemesidir.

Literatür ile kıyaslama yapıldığında; yönetim kurulunun bağımsızlığının denetim kalitesi ile ilişkisini; O'Sullivan (2000), Beasley & Petroni (2001), Carcello vd. (2002), Abdullah vd. (2008), Soliman & Elsalam (2012), Terzi vd. (2014) tarafından yapılan çalışmalar da kabul edilmektedir. Bu çalışmada ise yönetim kuruluna, kamuyu aydınlatmaya, pay sahiplerine yönelik kurumsal yönetim uygulamalarının ve denetim kalitesi boyutlarından müşteri firmanın niteliklerinin yönetim kurulunun bağımsızlığına olumlu katkı yaptıkları dolayısıyla denetim kalitesini etkiledikleri tespit edilmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun bağımsızlığını bir başka açıdan ele alan O'Sullivan (2000) ve Mitra vd. (2007) tarafından yapılan çalışmalarda yönetim kurulu üyelerinin sermayedeki pay yüzdelerinin denetim kalitesine negatif etkisi olduğunu tespit etmişlerken, Abdullah vd. (2008) , Soliman ve Elsalam (2012) ve Terzi vd. (2014) pozitif bir etki tespit etmişlerdir. Bu çalışmada ise yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdelerinin azalarak yönetim kurulunun bağımsızlığının sağlandığı dolayısıyla denetim kalitesine olumlu etki yaptığı sonucu ortaya çıkmıştır. Sermaye pay yüzdesini bir başka açıdan ele alan Adeyemi ve Fagbemi (2010) ve Terzi vd. (2014) yaptıkları çalışmalarda denetim kalitesi ile icrada görevli olmayan yöneticilerin sermayedeki pay yüzdeleri arasında anlamlı ve negatif bir etki tespit etmişlerdir. Bu çalışmada yönetim kurulu üyeleri icrada görevli olup olmama ayırımına tutulmadığından doğrudan bu konu ile ilgili bir sonuç çıkmamıştır. Ancak icrada görevli olmayan üyelerden maksat yönetim kurulunun

bağımsızlığı olduğu için yönetim kurulunun bağımsızlığı konusunda bahsedilen kıyaslamalar bu konu içinde anlamlı sayılabilir. Adeyemi & Fagbemi (2010) ve Terzi vd. (2014) şirketin büyüklüğünün denetim kalitesine olumlu etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Bu çalışmada da hem denetim şirketinin büyüklüğü hem de müşteri şirketlerin büyüklüğü denetim kalitesinin farklı boyutlarında yer alarak denetim kalitesi ile ilişkili oldukları tespit edilmiştir.

Sonuç olarak kurumsal yönetim uygulamalarının her bir boyutu bir ya da daha fazla denetim kalitesi boyutunu etkileyerek denetim kalitesine olumlu katkı yapmaktadır. Yapılan analizler sonucunda kurumsal yönetim uygulamalarının artmasının denetim kalitesine olumlu katkı yaptığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle denetim şirketlerinin daha çok kurumsal yönetim uygulaması yürüterek daha kaliteli denetim faaliyetleri gerçekleştirmesi beklenmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAP

- Alp, A., Kılıç S., (2014), *Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?*, Doğan Kitap Yayıncılık
- Altıntaş, A.T. (2011), *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, İstanbul, Türkmenkitabevi
- Argüden, Y., -İlgaz, P., -Erşahin, B., (2007), *ARGE Kurumsal Yönetişim Modeli*, ARGE Danışmanlık Yayınları, No:9
- Arsılantaş C. C., (2012), *Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları*, , İstanbul, Beta Basım Yayım
- Bakır, M., (2012), *Denetim ve Meslek Hukuku*, Trabzon, Murathan Yayınevi
- Bozkurt, N., (1999), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları
- Candan, E., (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Çokluk Ö., Şekercioğlu, G., Büyükoztürk, Ş., (2012), *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*, Pegem Akademi, Ankara
- Duman, Ö., (2008), *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Ankara: TESMER Yayınları, Yayın No:78
- Güçlü, F., (2013), *Muhasebe Denetimi*, Ankara, Detay Yayıncılık
- Gürbüz, A. O., Ergincan, Y., (2004), *Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler* (1.Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık
- Kalaycı, Ş. (2008), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım
- Karacan, S., Uygun, R., (2012), *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli, Umuttepe Yayınları
- Kaval, H., (2008), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Koçel, T., (2003), *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş
- Özbirecikli, M., (2008), *Denetim Standartları, Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar*, Muhasebe Denetimi, Ankara, Gazi Kitabevi
- Parasuraman, A., Zeithaml, V.A., Berry, L.L., (1990), *Delivering Quality Service*, NewYork, The Free Press

Selimoğlu, S. K., (2008), *Muhasebe Denetimi*, Ankara, Gazi Kitabevi

Terzi, S., (2012), *Hileli Finansal Raporlama: Önleme ve Tespit*, 1.Baskı, Beta Yayınlar, İstanbul.

Toroslu, M.V., (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, İstanbul, Seçkin Yayıncılık

Uşul, H., (2013), *Bağımsız Denetim*, Ankara, Detay Yayıncılık

Yılancı M.,-Yıldız, B.,-Kiracı, M., (2013), *Muhasebe Denetimi*, Ankara, Detay Yayıncılık

MAKALE

Abdullah W.Z.W., Ismail S., Jamaluddin N, (2008), *The impact of board composition, ownership and CEO duality on audit quality: the Malaysian evidence*, Malaysian Accounting Review,7(2)

Abbott,L.J., Park, Y.,Parker, S, (2000), *The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud*, Managerial Finance, 26

Acar, D.,Senal, S.,Uşul, H., (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:16, Yıl:11, Sayı:22

Adeyemi, S.B., Fagbemi, T.O., (2010), *Audit quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria*, International Journal of Business and Management, 5(5)

Ağca, A., (2006), *Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?*, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:1

Akarkarasu, N., (2000), *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul

Akışık, O., (2005), *İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:4, Sayı:14

Aras, G., (2007a), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları Türkiye İç Denetim Enstitüsü*, İç Denetim Dergisi, Sayı: 20

https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCkQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.denetimnet.net%2FUserFiles%2FDocuments%2FMakaleler%2FAkademik%2520Makaleler%2FARAS-Tide%2520Article4%2520csrauditing.pdf&ei=v_WQU6TMOqvA7AaZoIDoDA&usg=

[AFQjCNGFa5dPf0Hm70pRuOUXWCGWSUYDRA&bvm=bv.68445247,d.bGE](http://www.tide.org.tr/uploads/tide19.pdf)
Erişim tarihi 06.06.2014

Aras, G., (2007b), *Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan İhtiyaç ve İç Denetim Güvencesi*, <http://www.tide.org.tr/uploads/tide19.pdf> Erişim Tarihi 05.06.14

Arrunada, B., (2000), *Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and The Role of Regulation*, The European Accounting Review, 9-2

Arslan, A., (2010), *Denetim Mesleğinde Etik Prensipler*, Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 47, Sayı: 540

Arslan, E.,(2010), *Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:99

Arsoy Poroy, A., (2008), *Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: X, Sayı: 11

Başpınar, A., (2005), *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Sayı: 148

Beasley, M.S., Petroni, K.R., (2001), *Board independence and audit-firm type*, Auditing,20

Bedard C.J., vd., (2008), *Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis*, Auditing: A Journal Of Practise& Theory, Vol, 27, No.1

Bushman, R., Smith A. J., (2003), *Transparency, Financial Accounting Information and Corporate Governance*, Economic Policy Review, Vol: 9, Issue:1

Büber, H., (2008), *Kurumsal Yönetim İlkelerini Uygulama Derecesi İle Performans Arasındaki İlişki İMKB’de Faaliyette Bulunan Aile İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Kütahya

Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., Riley, R.A.J., (2002), *Board characteristics and audit fees*, Contemporary Accounting Research, 19 (3)

Ceylan, A., (2007), *Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları*, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara

Chan, K.H, Lin, K.Z. Zhang, F., (2007), *On the association between changes in corporate ownership and changes in auditor quality in a transitional economy*, Journal of International Accounting Research, 6(1)

Çokluk Ö., (2010), *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*, Educational Sciences: Theory & Practice, Vol:10 (3)

Cömert N. vd., (2013), *Eğitim Alanı: Denetim Standartları*, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, İstanbul

Çürük, T., (2004), *Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği*, ODTU Gelişme Dergisi

Dağlı, K., (2000), *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, SPK Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Yeterlilik Etüdü.

Darman Manisalı G., (2006), *Kurumsal Yönetim Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişmeler*, ANSIAD, Antalya

Deangelo L., (1981), *Auditor Size and Audit Quality*, Journal of Accounting and Economics

Deloitte, (2006), *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*, Kurumsal Yönetim Serisi, No:1

Deloitte, (2007), *Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar*, Denetim Komitesi Serisi, No:1

Deloitte, (2008), *Kurumsal Yönetim İlkeleri Bağlamında Genel Kurulun ve Yönetim Kurulunun Karşılıklı Konumu*, Kurumsal Yönetim Serisi, No:7

Deloitte, (2010), *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*, Kurumsal Yönetim Serisi

Doğruer, U., (2009), *Geniş Açıdan Muhasebe Denetimi*
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/> Erişim tarihi 03.06.2014

Dölarslan E.Ş., (2013), *Kalite, Deger ve Tatminin Davranıssal Niyet Üzerine Etkileri: Perakendecilik Sektöründe Alternatif Modellerin Degerlendirilmesi*, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ankara, Cilt:31, Sayı:2,

Dölen T., (2012), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Konusundaki Sorumlulukları*, Doktora Tezi, Konya

Dönmez, A., -Berberoğlu, P., -Başak, Ersoy, A., (2005), *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*, Antalya, Akdeniz Üniversitesi, Akdeniz İİBF Dergisi, Cilt: 5, Sayı:9

Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu (ROSC), Muhasebe ve Denetim, Mart 2007

Erdoğan, M., (2002), *Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:5

Erdönmez Ataman, P., (2003), *Kurumsal Yeniden Yapılandırma*, Bankacılar Dergisi Sayı:44

Ergen, H., (2003), *Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları*, MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:5, Sayı:1

Ergin, D.Y., (1995), *Ölçeklerde Geçerlik Ve Güvenirlik*, M.Ü.Atatürk Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi, Sayı:7

Ergin H., -Sevim Ş., -Eliuz A., (2008), *Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:8, Sayı:25

Göğer, T., (2006), *Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Griffiths, D., (2006), *Risk Based Internal Auditing Three Views On Implementation*
<http://www.internalaudit.biz/files/implementation/rbiaimplementation.docxn>

Erişim tarihi 08.05.2015

Güçlü, H., (2010), *Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi*, Doktora Tezi, İstanbul

Güler, E., (2010), *Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre Türkiye'de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları*, Doktora Tezi, Konya

Iskander M. R., Chamlou N., (2000), *Corporate Governance: A Framework for Implementation*

https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww-wds.worldbank.org%2Fservlet%2FWDSCContentServer%2FWDSP%2FIB%2F2000%2F09%2F08%2F000094946_00082605593465%2FRendered%2FPDF%2Fmulti_page.pdf&ei=SkaQU7LkA4WE4gS1pYHQA&usq=AFQjCNFLQDRqj-g&bvm=bv.68445247,bs.1,d.bGE Erişim tarihi 05.06.2014).

Ismail A. H. vd., (2008), *Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence From Small and Medium Audit Practices in Malaysia*, The 9. Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai,

http://www.academia.edu/1018274/Audit_Quality_Control_Development_of_Self-Assessment_Checklist_for_Small_and_Medium_Audit_Practices_in_Malaysia Erişim tarihi 02.06.2014

İnanç, H., Ünal, F., (2007), *Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi Ve Uygulanma Düzeyi*, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 18

İşgüden, B., Çabuk A., (2006), *Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 16

Kanalıcı, H. A., (2007), *Para Politikasında Şeffaflık*, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt:44, Sayı: 510

Kane, G.D., Velury, U., *The role of institutional ownership in the market for auditing services: an emprical investigation*, Journal of Business Research, 57, 2004

Kapıcıgil A., (2007), *Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı*, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara

Karpuzoglu, E., (2004), *Aile Şirketlerinin Sürekliliğinde Kurumsallaşma*, 1. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi

Kavut L., (2001), *Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları*, İMKB Dergisi, Cilt;5, Sayı:20

Kayacan, M., (2006), *Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları*, Ankara, Kurumsal Şirket Yönetimi: İyi Şirket Yönetimi için Kurallar ve Kurumlar, SPK Yayınları No: 196

Kenger, E., (2001), *Denetim*, Ankara: T.C Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu

Kılıç, H., (2007), *Denetçinin Rotasyonu*, Deleoitte

Kılıç, M., (2009), *Kurumsal Yönetim ve Derecelendirmesi: Halka Açık Şirketler İçin Talepsiz Kurumsal Yönetim Derecelendirme Model Önerisi*, Doktora Tezi, Eskişehir

Kıyılar, M., Belen, M., (2005), *Bir Kurumsal Yönetim Formu Olarak Türkiye’de Holding Yapılanma Biçimlerinin Değerlendirilmesi*, Antalya, 7. Muhasebe Denetim Sempozyumu

Kiracı, M., (2003), *Faaliyet Denetimi İle İç kontrol İlişkisi*, Eskişehir, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:2

Köse, Ö., (2000), *Dünyada ve Türkiye’ de Yüksek denetim*, Araştırma/İnceleme Ve Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayınları

Küçük, E., (2009), *Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim Ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Kayseri

Küçüksözen, C., Küçükkocaoğlu, G., (2005), *Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 16

Leuz C., Wysocki P., Nanda D., (2003), *Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison*, Forthcoming Journal of Financial Economics

Marianne O., (2007), *Avoiding Another Enron: The Role Of The External Auditor In Financial Regulation And Supervision*, Munich Personal Repec Archive <http://mpa.ub.unimuenchen.de/1147/> , Erişim tarihi 03.06.2014

Mitra, S., Hossain, M., Deis, D.R., (2007) *The empirical realtionship between ownership characteristics and audit fees*, Rev Quant Finance ACC, 28,

Moeller, R. R., (2009), *Brink's Modern Internal Auditing*, New York: John Willey and Sons., Seventh Ed.

OECD Principles of Corporate Governance, 2004,
<https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.oecd.org%2Fdataoecd%2F32%2F18%2F31557724.pdf&ei=hhiQU-mnOqq47AbZnIHQDg&usg=AFQjCNHVSg5n9Y-0SEhCZWpwOfTzG12AyQ&bvm=bv.68445247,bs.1,d.bGE> Erişim tarihi 05.06.2014

Oktay S., (2013) *Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri*, Maliye Finans Yazıları, Sayı:100

Okutmuş, E., S. Uyar., (2014), *Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi*, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 35-54.

O'Sullivan,N., (2000), *The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies*, The British Accounting Review, 32(4)

Özeren, B., Aybar, E., (2004), *İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği*, Sayıştay Bilgi Notları

Öztürk, M. B., Demirgüneş, K., (2008), *Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:19, Konya

Pampel, F., (2000), *Logistic Regression A Primer*, International Educational and Professional Publisher, Series/Number 07/132, London, Sage Publications.
[https://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=lfzSxqFceq0C&oi=fnd&pg=PR5&dq=Pampel,+Fred+\(2000\).+Logistic+Regression+A+Primer.+London:+International+Educational+and+Professional+Publisher&ots=DHI7HHW1mw&sig=gIoCfve2KVrDggqEUaA0kxCbBZM&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=lfzSxqFceq0C&oi=fnd&pg=PR5&dq=Pampel,+Fred+(2000).+Logistic+Regression+A+Primer.+London:+International+Educational+and+Professional+Publisher&ots=DHI7HHW1mw&sig=gIoCfve2KVrDggqEUaA0kxCbBZM&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) 20/3/2015

Pott C., -Mock J. T., -Watrin C., (2008), *The Efect Of A Transparency Report On Auditor Independence: Practitioners' self-assessmenet*, Review Managerial Science, 2, 28
<http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs11846-008-0017-y>Erişim tarihi 03.06.2014

Rezaee Z., (2003), *High Quality Financial Reporting*, Strategic Finance
<https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCoQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maliye.gov.tr%2FKontrol%2520Dokmanlar%2F%25C4%25B0%25C3%25A7%2520Kontrol%2520Nedir.pdf&ei=Ng>

[yLU4KyLuKI7AbQ64Fw&usg=AFQjCNH0iSRGvcXRuFN5fHdKC607UjWEpw&bvm=bv.67720277,d.ZGU](http://www.tid.gov.tr/Makaleler/RSANAL.DOC) Erişim tarihi 01.06.2014

Sakarya, Ş., Özmen, H. İ., (2008), *Türkiye’de Kurumsal Yönetim Sürecinin Gelişimi ve Balıkesir’deki İşletmeler Tarafından Algılanması Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:8 Sayı:26

Sanal R., (2002), *Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Kavramı Ve Türk Kamu Yönetimi Açısından Önemi* <http://www.tid.gov.tr/Makaleler/RSANAL.DOC> erişim tarihi 05.06.2014

Senal S., (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Isparta

Shleifer, A., Vishny, R.W., (1997), *A Survey of Corporate Governance*, Journal of Finance, No:52

SPK, (2003), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu)., (2005), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf> Erişim Tarihi: 06.06.2014

Şehirli, K., (1999), *Kurumsal Yönetim*, SPK Denetleme Dairesi, Araştırma Raporu, Sayı: XIV-4/55-3, <http://www.econturk.org/spk2.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2014

Şengür, E. D., Püskül Özbek, A. S., (2011), *İMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı ve İşletme Performansına Etkisi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.31

Soliman, M.M., Elsalam, M.A., (2012), *Corporate governance practices and audit quality: an empirical study of the listed companies in Egypt*, World Academy of Science, Engineering and Technology, 71

T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi, (2013), *KGK Geçiş Dönemi Eğitim Meteryali* https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCMQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.kgk.gov.tr%2Fcontents%2Ffiles%2Fpdf%2Fegitim%2Fisttic%2FKurumsalfinansal.pdf&ei=8CWQU870M8Le7AaX_ICYAg&usg=AFQjCNGnJjH8uNl8TsLSWdqfUYeVWgJhvA&bvm=bv.68445247,bs.1,d.bGE Erişim tarihi 05.06.2014

Terzi S., -Şen Kıymetli, İ., -Solak, B., (2014), *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 23

TSPAKB, (2007), *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*, TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi

TSPAKB, (2011), *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*, TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi

Türkiye Bankalar Birliği, (1999), Şeffaflık ve Sorumluluk Uluslar arası Mali Krizler Mali sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grupları Raporları
http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/seffas.doc 06.06.2014

TÜSİAD, (2000), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2000-06-285

TÜSİAD, (2002), *Kurumsal Yönetim En iyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*, Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12-336, İstanbul

TÜSİAD, (2005), *Sermaye Piyasaları İçin Örnek Şirket Yapısı*, Yayın No. TÜSİAD-T/2005-06-403, İstanbul

TÜSİAD, (2008), *Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru*, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461, İstanbul

Uğur, O., (1999), *Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 214
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2017> Erişim tarihi 01.06.2014

Uyar, S., (2004), *Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMO Yayınları, Sayı:66, İstanbul

Uyar, S., (2005), *İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?*, <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc> Erişim Tarihi: 01.06.2014

Uzay, Ş., (2003), *İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, Muhasebe ve Denetime Bakış Ocak Sayısı

Uzay, Ş., (2004), *Türkiye' de Denetçi Bağımsızlığı*, MÖDAV The 1st Annual International Accounting Conferance, İstanbul

Uzay, Ş., (2007), *Faaliyet Denetimine Genel Bakış*, İSMMO 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya

Uzay Ş., Tanç A., Erciyes M., (2008), *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi

Uzay Ş., (2009), *Denetimde Kalite*, I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, Konya

Uzun, A. K., (2014), *Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası : “Denetim Komitesi”*, Deloitte Denetim Komitesi Makaleleri,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi/Makale-%20DENET%C4%B0M%20KOM%C4%B0TES%C4%B0.pdf> Erisim:06.06.2014

Ünlü, U., -Bayrakdaroğlu, A., -Şamiloğlu, F., (2011), *Yönetici sahipliği ve firma değeri: İMKB için ampirik bir uygulama*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 66(2)

Ünsal A., (2008), *İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci*, KMU İİBF Dergisi, Yıl: 10, Sayı:14

Vishwanath T., Kaufman D., (1999), *Towards Transparency in Finance and Governance*, The World Bank Working Paper

Wallin, D. E., (1992), *Legal Recourse And The Demand For Auditing*, The Accounting Review, Vol 67, No:1

<http://www.jstor.org/discover/10.2307/248023?uid=3739192&uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21104094508907> (31.05.2014).

World Bank, (1999), *Ukrainian Corporate Governance Manual*

Yurtsever, G., (2008), *Bankacılığımızda İç Kontrol*, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın no:256

Zerni, M., (2009), *Essays on Audit Quality*, Working Paper, Acta Universitatis Ouluensis, Linnanmaa

KANUN

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, NO: 28)

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete

SPK, (2011), *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine Ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*, <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20111011&subid=0&ct=c> Erişim Tarihi: 25.11.2015

SPK, (2014), *Kurumsal Yönetim Tebliği*, 28871 sayılı Resmi Gazete

Yeni Türk Ticaret Kanunu

İNTERNET

www.borsaistanbul.com erişim tarihi 20.03.2015

www.kgk.gov.tr (Erişim tarihi 25.03.2015)

<http://www.spk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 06.06.2014

<http://www.tkyd.org> Erişim Tarihi: 05.06.2014

www.tmsk.org.tr, Erişim Tarihi: 01.06.2014

www.maliye.gov.tr Erişim Tarihi: 04.06.2014



EK-1

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Küreselleşme ile birlikte ticaretin ve ekonominin sınırları aşması ve de yaşanan skandallar firmalarda bir güven sorunu ortaya çıkarmıştır. Güvenin ve itibarın sağlanması maksadıyla gerek firmalar gerekse devletler kaliteli bir denetim için gerekli adımlar atmaya başlamıştır. Yine güven ve itibar kazanmak maksadıyla firmalar da kurumsal yönetim anlayışıyla hareket etmeye başlamışlardır. Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine, siz uygulayıcıların düşüncelerini ve önerilerini öğrenmek amacıyla bir araştırma planlanmıştır. Elinizdeki anket formu, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi” isimli doktora tez çalışmamın uygulama kısmını oluşturacak olup, araştırma sonucu elde edilen bilgiler topluca değerlendirilecektir.

Anket sorularına vereceğiniz samimi cevaplarla çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür eder saygılarımı sunarım.

Arş.Gör. Yusuf GÖR

Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF

GSM: 0507 739 74 89

E-Mail: yusufgor23@gmail.com / yusufgor@karatekin.edu.tr

BİRİNCİ KISIM - GENEL BİLGİLER

- 1- Firmanın Ortak Sayısı.....
- 2- Firmanızın Türü
a) Ulusal b) Uluslararası Bağlantılı c) Diğer
- 3- Eğitim Düzeyiniz
a) Lisans b) Yüksek Lisans c) Doktora
- 4- 3568 Sayılı Kanuna Göre Unvanınız
a) SMMM b) YMM
- 5- Denetçi Unvanınız
a) Sorumlu Ortak Baş Denetçi b) Kıdemli Denetçi c) Baş Denetçi
d) Denetçi e) Diğer
- 6- Denetim Mesleğinde Çalıştığınız Süre (Yıl).....
- 7- Cinsiyetiniz.....
- 8- Yaşınız.....
- 9- Firmanızdaki Denetçi Sayısı.....
- 10- Firmanızın kurumsal yönetim düzeyini nasıl değerlendirirsiniz
a) Çok iyi b) İyi c) Yeterli d) Yetersiz e) Hiç

- 11- Kurumsal yönetim uygulamalarına geçildikten sonra firmanızın müşteri sayısı
a) Arttı b) Azaldı c) Değişmedi
- 12- Kurumsal yönetim uygulamalarına geçildikten sonra firmanızın müşteri memnuniyeti
a) Arttı b) Azaldı c) Değişmedi
- 13- Kurumsal yönetim uygulamalarına geçildikten sonra firmanızın marka değeri
a) Arttı b) Azaldı c) Değişmedi

İKİNCİ KISIM - KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI VE DENETİM KALİTESİNE YÖNELİK SORULAR

Bağımsız denetim şirketlerinde kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi ile ilişkisini ölçmeye yönelik olarak aşağıda verilen ifadelerde katılım düzeyinizi 1 ile 7 arasında bir değer vererek yan taraftaki kutucuklara yazınız.

1-Hiç Katılmıyorum 2-Katılmıyorum 3-Kısmen Katılmıyorum 4-Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 5- Kısmen Katılıyorum 6- Katılıyorum 7- Tamamen Katılıyorum

KAMUYU AYDINLATMA	
Firmanız bilgilendirme politikasına sahiptir	
Bilgilendirme politikasına sahip olmak önemlidir	
Firmanızın kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanı bulunmaktadır	
Kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanının bulunması önemlidir	
Firmanız her yıl faaliyet raporlarını düzenli olarak yayınlamaktadır	
Her yıl faaliyet raporlarının yayınlanması önemlidir	
Firmanız muhasebe politikalarını kamuya açıklamaktadır	
Muhasebe politikalarının kamuya açıklanması önemlidir	
Firmanız kar payı dağıtım politikasını halka açıklamaktadır	
Kar payı dağıtım politikasının halka açıklanması önemlidir	
MENFAAT SAHİPLERİ	
Firmanızın menfaat sahiplerinin haklarını koruyan politika ve prosedürleri bulunmaktadır	
Menfaat sahiplerinin haklarını koruyan politika ve prosedürleri bulunması önemlidir	
Firmanızda çalışanlar arasında ırk, dil, din veya cinsiyet ayrımı yapılmamaktadır	
Çalışanlar arasında ırk, dil, din veya cinsiyet ayrımı yapılmaması önemlidir	
Firma faaliyetlerini sosyal sorumluluk anlayışıyla gerçekleştirmektedir	
Firma faaliyetlerinin sosyal sorumluluk anlayışıyla gerçekleştirilmesi önemlidir	
Firmanızda denetçilere hizmet içi eğitim verilmektedir	
Denetçilere hizmet içi eğitim verilmesi önemlidir	
Firmanızda çalışan denetçiler müşteri firmaya yatırım yapmamaktadır	

Denetçilerin müşteri firmaya yatırım yapmaması önemlidir	
Firmanızın çalışanları için hazırladığı etik kuralları bulunmaktadır	
Çalışanlar için hazırlanan etik kuralların bulunması önemlidir	
PAY SAHİPLERİ	
Firmanızda pay sahipleri ile ilişkiler birimi bulunmaktadır	
Pay sahipleri ile ilişkiler biriminin bulunması önemlidir	
Firmanızda pay devrini kısıtlayıcı uygulamalar bulunmamaktadır	
Pay devrini kısıtlayıcı uygulamaların bulunmaması önemlidir	
Firmanızda bilgi alma hakkı konusunda pay sahipleri arasında bir ayrım yapılmamaktadır	
Bilgi alma hakkı konusunda pay sahipleri arasında bir ayrım yapılmaması önemlidir	
Firmanızda pay sahiplerine gerekli bilgiler tam ve zamanında sunulmaktadır	
Pay sahiplerine gerekli bilgiler tam ve zamanında sunulması önemlidir	
Firmanızda azınlık pay sahiplerine yönetim ve denetim kurullarına temsilci gönderme imkanı sağlayan “birikimli oy” yöntemi bulunmaktadır	
Birikimli oy sisteminin bulunması önemlidir	
YÖNETİM KURULU	
Firmanızda yöneticiler hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde davranış sergilemektedir	
Yöneticilerin hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde davranış sergilemesi önemlidir	
Firmanızda risk yönetimi komitesi bulunmaktadır	
Risk yönetimi komitesi bulunması önemlidir	
Firmanızda iç kontrol komitesi bulunmaktadır	
İç kontrol komitesi bulunması önemlidir	
Firmanızda denetim komitesi bulunmaktadır	
Denetim komitesi bulunması önemlidir	
Firmanızda kurumsal yönetim komitesi bulunmaktadır.	
Kurumsal yönetim komitesinin bulunması önemlidir	
Firmanızın kamuya açıklanmış vizyonu ve misyonu bulunmaktadır	
Vizyonun ve misyonun bulunması önemlidir	
Firmanız yöneticilerine firma ile rekabet yasağı getirmektedir	
Yöneticilerin firma ile rekabet yasağının bulunması önemlidir	
Genel müdürünüz ile yönetim kurulu başkanınız aynı kişi değildir	
Genel müdür ile yönetim kurulu başkanının aynı kişi olmaması önemlidir	
DENETİM KALİTESİ	
Firmanızda geçmiş yıllara ait denetim raporları denetim sürecine dahil edilir	
Geçmiş yılların denetim raporlarını denetim sürecinde kullanmak denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızda denetim süreci boyunca kalite kontrol incelemesi yapılmaktadır	
Denetim süreci boyunca kalite kontrol incelemesinin yapılması denetim kalitesi için önemlidir	

Firmanızda denetim raporları şeffaf olarak hazırlanır	
Denetim raporunun şeffaflığının artması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetim gerçekleştirmektedir	
Türkiye Denetim Standartlarına uymak denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız Kalite Kontrol Standartlarını uygulamaktadır	
Kalite Kontrol Standartlarının uygulanması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ'e uymaktadır	
Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın gözetimi KGK tarafından gerçekleştirilmektedir	
KGK'nın denetim firmalarının gözetimini gerçekleştirmesi denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın denetim ücretleri piyasa ortalamasına göre yüksektir	
Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız müşteri firmaya denetim dışı hizmetler sunmamaktadır	
Müşteri firmaya denetim dışı hizmetler sunmaması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızda görev yapan denetçilerin eğitim seviyeleri yüksektir	
Denetçilerin eğitim seviyelerinin artması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızda çalışan denetçiler tecrübelidir	
Denetçilerin daha fazla tecrübeye sahip olması denetim kalitesi için önemlidir	
Denetim komitenizdeki üyeler muhasebe-denetim geçmişine sahiptir	
Denetim komitesindeki üyelerin muhasebe-denetim geçmişine sahip olması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız etkin bir iç denetim birimine sahiptir	
Etkin bir iç denetim birimi denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızda oturmuş bir şirket kültürü bulunmaktadır	
Şirket kültürü denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın denetim firmaları içerisinde hatırı sayılı bir yeri vardır	
Denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızda kurumsal yönetim uygulamaları yapılmaktadır	
Kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesi için önemlidir	
Müşteri firmalarınız kurumsal yönetim uygulamalarını yürütmektedir.	
Denetlenen firmaların kurumsal yönetim uygulamalarını yürütmesi denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın yönetim kurulunda bağımsız üyeler bulunmaktadır	
Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının artması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdeleri oldukça düşüktür	
Yönetim kurulu üyelerinin sermaye pay yüzdelerinin düşük olması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev süreleri sınırlıdır	

Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinin sınırlı olması denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın müşterileri belli başlı sektörlerde yer almaktadır	
Müşteri firmanın bulunduğu sektör sunulan denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanızın müşterileri genellikle büyük firmalardır	
Müşteri firmanın büyüklüğü denetim kalitesi için önemlidir	
Firmanız müşteri firma ile Yeni TTK'nın belirlediği süre ile çalışmasını sınırlar	
Müşteri firma ile çalışma süresinin sınırlanması denetim kalitesi için önemlidir	

İLGİNİZDEN ÖTÜRÜ TEŞEKKÜR EDERİZ



EK-2**Kamu Aydınlatma Platformunda Yer Alan Bağımsız Denetim Şirketleri**

Şirket Adı	Bulunduğu İl
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	Ankara
AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	Ankara
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	Ankara
DENGE ANKARA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM. A.Ş.	Ankara
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	Ankara
KARAR BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK SMMM A.Ş.	Ankara
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
MERİDYEN KURUMSAL ÇÖZÜM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
REFERANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
ADALYA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	Antalya
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Bursa
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul

ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ADM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AG YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İstanbul
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İstanbul
BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.	İstanbul
BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	İstanbul
CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
CPATURK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ	İstanbul

MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	
EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	İstanbul
HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
KAP TEST BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul

TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
ALTERNATİF BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İzmir
CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İzmir
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İzmir
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İzmir
ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Kayseri

Kaynak:www.kap.gov.tr

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

ADI SOYADI : YUSUF GÖR
DOĞUM YERİ VE YILI : ELAZIĞ / 1984
MEDENİ HALİ : EVLİ

EĞİTİM DURUMU

LİSANS ÖĞRENİMİ : Yıldız Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü
YÜKSEK LİSANS ÖĞRENİMİ : Çankırı Karatekin Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı

YABANCI DİLLER VE DÜZEYİ

1 İNGİLİZCE / İYİ (72,5)

İŞ DENEYİMİ

1 Çankırı Karatekin Üniversitesi Araştırma Görevlisi 2009-

BİLİMSEL YAYIN VE ÇALIŞMALAR