

**FAALİYET ALANLARININ KAPSAMINA GÖRE AYRILMIŞ
BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ ULUSLARARASI
DENETİM STANDARTLARI (ISA's) VE KURUMSAL YÖNETİM
UYGULAMALARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNE İLİŞKİN BİR
ARAŞTIRMA***

Ender GÜLER**

ÖZET

Bu çalışmada Türkiye'de faaliyette bulunan ve faaliyet alanlarının kapsamına göre sınıflandırılmış bağımsız denetim firmalarının, uygulanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili görüşleri ve değerlendirmelerini içersine alan bir araştırma ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's), Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

In this essay, the views and evaluation of independent firms which operates in Turkey and categorizes according to operations field about International Auditing Standard (ISA) have been analyzed.

Keywords: Independent Auditing, International Standarts on Auditing (ISA's), Corporate Governance

* Bu makale, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde kabul edilen "Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre Türkiye'de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları" başlıklı doktora tezinden alınmış bir özetir.

** Arş. Gör. Dr., Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ortadan kalkan ülke sınırları, bunun yanında hızla yer değiştiren sermaye ve ülke kaynakları birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak işletmeler finansman ve sermaye gereksinimini sağlamada iç piyasa ile sınırlı kalmamakta uluslararası piyasalardan da pay almaya çalışmaktadır.

İşletmelerin bu rekabetçi ortamda ayakta kalabilmeleri ancak sağlıklı ve dürüst bir yönetim anlayışı ile mümkün olabilecektir. Bu şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik gibi temel ilkeleri içersinde barındıran bir yönetim şekli olan “kurumsal yönetim” ile sağlanabilir. Yaşanan finansal krizlerin ve şirket skandallarının en önemli sebeplerinden birisi yanlış yönetim politikaları ve finansal tablolarda görülen yolsuzluklardır.

Bütün bu olumsuzluklar şirketlerin kurumsal yönetimi tam manasıyla uygulaması ve bağımsız denetim firmalarının işletme finansal tablolarını gerçekçi ve dürüst bir şekilde denetlemesi ile giderilebilecektir.

Bağımsız denetim firmaları ve uygulamış oldukları denetim standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de tüm dünyada kabul görmüş ve uygulama alanı bulmuş olan Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulama farklılıklarını ortadan kaldıracak özelliklere sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyette bulunan ulusal yada uluslararası bağımsız denetim firmalarının kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın Türkiye uygulamaları hakkındaki ortak görüş ve farklılıklarını ele almak ve değerlendirmelerde bulunmaktır.

1. KURUMSAL YÖNETİM

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

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

Ülkemizde yapılan kurumsal yönetim tanımlarından birisi ise:

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

2. KURUMSAL YÖNETİMİ ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

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

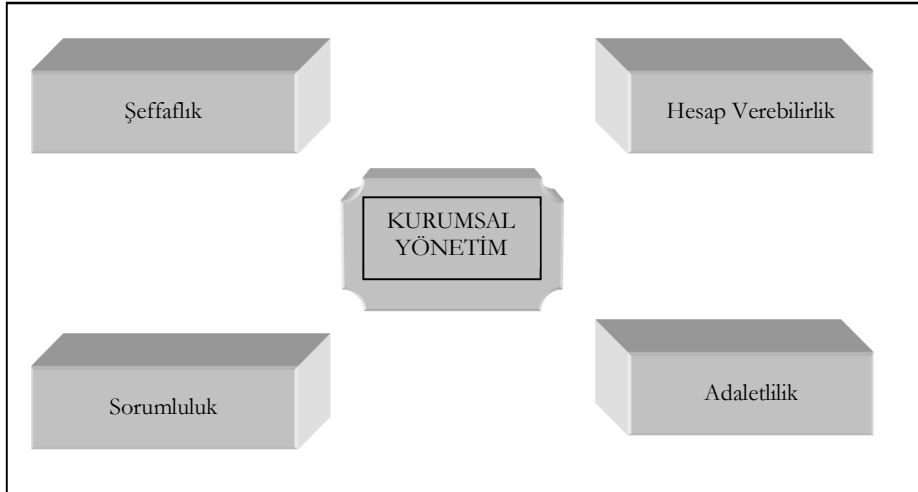
Kurumsal yönetim anlayışındaki gelişmenin nedenleri çok olmakla birlikte aşağıda en başta gelen nedenler kısaca şu şekilde sınıflandırılabilir;

- Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Artması,
- Hisse Senedi Sahipliğinin Artması,
- Sermaye Piyasaları Arasındaki Rekabetin Artması,
- Teknolojik Gelişmeler,

3. EVRENSEL KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

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

Şekil 1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri



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

Bu temel kurumsal yönetim ilkelerini kısaca açıklamaya çalışalım.

i. Şeffaflık

Şeffaflık; mevcut durum ve olaylar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olması sürecini ifade etmektedir. Şeffaflık, piyasa

katılımcılarının bir firma veya bir ülkeyi diğerinden ayırmak ve riskleri tanımak için gereken bilgiyi elde etmelerini sağlayarak, kaynakların etkin dağılımına katkıda bulunmaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 1999: 7).

ii. Hesap Verebilirlik İlkesi

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

iii. Sorumluluk İlkesi

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

iv. Adillik (Eşitlik) İlkesi

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

4. TÜRKİYE’DE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

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

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında yapılan ilk çalışma TÜSİAD’ın Aralık 2002’de yayınlamış olduğu ‘ Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi’ adlı çalışma olmuştur. Bunu Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından Temmuz 2003 yılında

yayımlanan ve Şubat 2005 yılında güncellenen ‘Kurumsal Yönetim İlkeleri’ adlı çalışma izlemiştir.

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

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

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

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

5. DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Denetim sözcüğü genel bir kavramdır. Teori ve uygulamada denetim ile ilgili, farklı kurumlar ve araştırmacılar tarafından geliştirilen çok sayıda tanım yer almaktadır. Bu tanımların iktisadi olay ve eylemleri ilgilendiren ve muhasebe denetimi konusuna girenlerin bazılarında birisi aşağıdaki gibidir.

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

Denetim faaliyetleri çeşitli açılardan birçok farklı sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak muhasebe ve finansman literatürü açısından ele alındığında bu sınıflandırmayı “Denetimin Konusu Ve Amacına Göre Denetim Türleri” ve “Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri” şeklinde iki başlık altında incelemek mümkündür. Konusuna ve amacına göre denetim türlerini finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi

olarak üç başlıkta toplarken, denetçinin statüsüne göre denetim türlerini iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür. Dış denetim türü kendi içerisinde bağımsız denetim ve kamu denetimi diye ikiye ayrılır. Burada sadece çalışmamızın konusunu yakından ilgilendiren bağımsız denetim konusu kısaca ele alınacaktır.

i. Bağımsız Denetim

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

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

" İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder " (SPK, 2006:<http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009)

Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini tarafsız olarak ortaya koymak suretiyle onlara olan güveni sağlamak için, bu konuda deneyim ve yetki sahibi olan üçüncü bir kişiye gereksinim duyulur. Bu kişi bağımsız denetçi olarak adlandırılır (Selimoğlu, 2007: 35-36).

" Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir." (İSMMM, 2008: 38).

Bağımsız denetçilerin asli görevi denetim hizmeti olmasına rağmen uygulamada bu kişilerin denetim hizmetinin yanında danışmanlık gibi bir takım yan hizmetler de verdikleri görülmektedir (Çelik, 2005: 44).

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

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

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

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

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

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

6. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

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

- Toplam 1098 sayfalık bir metindir
- İlk 218 sayfası denetime ilişkin ahlaki kurallardan oluşur.
- 219-746 arasındaki sayfalar denetim standartlarını içerir.

- 746 ve sonraki sayfalar daha özelleştirilmiş konulara ilişkin denetim standartlarını içerir (Örnek: Banka denetimleri, elektronik ticaretin denetime etkisi, türev araçlarının denetimi vb.).

- 219. sayfa ile 746. sayfalar arasındaki kısımlar SPK tarafından mevzuatımıza aktarılmıştır (Karaimer, www.izsmmmo.com, 21.12.2009).

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

Türkiye de denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'na (TÜDESK) verilmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tercümesini yapmıştır (Dönmez vd., 2005: 64). 2008 yılında TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından bir başlangıç olmuştur.

Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni da içine alacak şekilde denetim standartlarına ilişkin yaşanan en önemli gelişme Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyum çalışmaları sağlamak amacıyla yayınlamış olduğu tebliğdir. 12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" 35 kısımdan oluşmaktadır. Tebliğde yer alan 35 kısım Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'na karşılık gelmektedir. Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir (SPK, 2006: <http://www.spk.gov.tr>, 25.10.2009).

12.6.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları

Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri: X, No: 24) ve (Seri: X, No: 25) tebliğlerle değişiklik yapılmıştır.

7. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetim ilkelerinin doğru ve etkili olarak uygulanabilmesi için iç denetim ile bağımsız denetim uygulamalarının işbirliğine ihtiyaç vardır. Bu işbirliğinin getireceği yararlar arasında şunlar sayılabilir (Özeren ve Aybar, 2004:5):

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

Kurumsal yönetim ilkeleri uygulaması ile Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nı bir araya getiren ilişki, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve bu standartların karşılığı Türkiye uygulaması

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğinde yer alan maddelerde karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıda bu ilişkiyi düzenleyen, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve SPK tarafından bu standartlara uyumlu olarak hazırlanmış tebliğde yer alan ve kurumsal yönetim uygulamaları için önem arz eden iç kontrol ve iç denetimle ilgili maddelere yer verilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's);

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

- ISA – 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

SPK Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğ;

- Kısım 27 – Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması,

8. TÜRKİYE'DE FAALİYETTE BULUNAN BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA's) VE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI İLGİLİ GÖRÜŞLERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Türkiye'de faaliyet alanlarına göre farklılık gösteren bağımsız denetim firmalarının, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) kullanım düzeyi ve kurumsal yönetime bakış açıları üzerine bir araştırma adı altında oluşturulan bölümde araştırmanın önemi, amaçları ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi, bağımsız denetim firmaları hakkında genel bilgiler, araştırma bulgularının değerlendirilmesi yer alacaktır.

i. Araştırmanın Önemi, Amacı ve Hipotezleri

Kurumsal yönetimi uygulayan işletmeler ve bu işletmeleri Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'na göre denetleyen bağımsız denetim firmalarının durumu Türkiye işletmelerinin yönetimi ve finansal piyasaların geleceği açısından çok önemlidir.

Araştırmanın temel amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı ne düzeyde kullandıklarını, Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın muhasebe denetimine ve kurumsal yönetim uygulamalarına olumlu etkisi olup olmadığını tespit etmek ve ulusal ve uluslar arası bazda faaliyette bulunan bu denetim firmaların aralarındaki görüş ve değerlendirme farklılıklarını tespit etmektir.

Araştırmanın amaçları çerçevesinde geliştirilen hipotezleri su şekilde sıralamak mümkündür;

Hipotez 1 Faaliyet alanlarının kapsamına göre; bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır

Hipotez 2 Faaliyet alanlarının kapsamına göre katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır

ii. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve kurumsal yönetim ile ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır (Örneğin; Dönmez ve Ersoy:2006, SPK:2004, Ay:2007). Bu şekilde anketi oluşturan sorular hazırlandıktan sonra, taslak ankette yer alan sorular ile araştırmanın amaçları ve varsayımları karşılaştırılmıştır.

iii. Araştırmaya Dahil Edilen Örnek Kütle Seçimi ve Büyüklüğünün Belirlenmesi

Araştırmanın ana kütlelerini oluşturan bağımsız denetim firmaları, Türkiye’de faaliyette bulunan ulusal ve uluslararası bazlı alanına faaliyet sahip Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK) denetim yetkisi verilmiş, bağımsız denetimle yetkili firmalardır. Bu bağlamda yüz yüze anket yöntemi ile bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı

kullanım düzeyi ve kurumsal yönetim faaliyetleri hakkındaki görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır.

iv. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

a) Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmaları ve Cevaplayıcıları Hakkında Genel Bilgiler

Araştırma bulgularının değerlendirilmesine ilk olarak, araştırmaya katılan bağımsız denetim firmaları ve cevaplayanlar hakkında genel bilgiler verilecektir.

Araştırma anketini cevaplayanların firmadaki görevlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 1’de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Araştırmaya Katılanların Firmadaki Görevi

Firmadaki Görevleri	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Başdenetçi	32	35,2
Kıdemli Denetçi	30	33,0
Denetçi	19	20,9
Denetçi Yardımcısı	6	6,6
Stajyer Denetçi	4	4,4
Yeminli Mali Müşavir	-	-
Toplam	91	100,0

Tablo 1’de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %35,2’si sorumlu ortak başdenetçi, %33’ü kıdemli denetçi, %20,9’u denetçi, %6,6’sı denetçi yardımcısı ve %4,4’ü stajyer denetçidir.

Araştırmaya katılan firmaların türlerine ilişkin bilgiler Tablo 2’de görüldüğü gibidir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Firmalarının Türleri

Firma Türleri	Sayı	Yüzde
Uluslararası Bağımsız Denetim Firması	12	13,2
Uluslararası Temsilcilik	8	8,8
Ulusal Bağımsız Denetim Firması	71	78,0
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların %78'i ulusal bağımsız denetçi firmasıdır. Uluslararası bağımsız denetim firması oranı %13,2 ve uluslararası temsilcilik oranı ise %8,8 şeklindedir. Görüldüğü gibi katılımcı firmaların önemli bir çoğunluğu ulusal ölçekte faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan firmalarda çalışan sayılarına ilişkin bilgiler Tablo 3'de görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Araştırmaya Katılan Firmalarının Çalışan Sayısı

Çalışan Sayısı	Sayı	Yüzde
0 – 5 kişi	8	8,8
6 -10 kişi	20	22,0
11 -15 kişi	21	23,1
16 + kişi	42	46,2
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların çalışan sayılarına ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Firmaların % 46,2'si (16 +) , % 23,1'i (11 – 15) arası, % 22'i (6 – 10) arası, % 8,8'i (0 – 5) arası çalışan sayısına sahiptir.

Araştırmaya katılan firmaların faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 4'de görüldüğü gibidir.

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Firmaların Faaliyet Süreleri

Faaliyet Süreleri	Sayı	Yüzde
0 – 5 yıl	21	23,1
6 -10 yıl	27	29,7
11 -15 yıl	16	17,6
16 + yıl	27	29,7
Toplam	91	100,0

Katılımcı firmaların faaliyet sürelerine ilişkin değerler şu şekilde dağılmıştır. Firmaların % 29,7'si 16 + ve 6 -10 yıl arası , % 23,1'i 0 – 5 yıl arası, % 17,6'i 11 – 15 yıl arası faaliyet süresine sahiptir.

b) Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) Kullanımı, Genel Değerlendirme ve Görüşleri

TÜDESK tarafından çevirisi yayınlanan bu Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve buna uyumlu yayınlanan SPK Seri:X, No:22 sayılı tebliğin bağımsız denetim firmalarınca denetim sürecinde ne oranda kullanıldığı ve yayınlanan bu standartlara ilişkin görüşleri incelenecektir. Ayrıca bu konu ile ilgili hipotezler test edilecektir.

- **(Hipotez 1)** *Faaliyet alanlarının kapsamına göre bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'ni uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır*

Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin görüşlerde işletmelerin faaliyet alanlarına göre bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Anova testine göre Tablo 5'de görüldüğü gibidir.

Tablo 5 Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre, Katılımcılarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin Uygulanmasına İlişkin Görüşleri

Görüşler	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması (n=12)		Uluslararası Temsilcilik (n=8)		Ulusal Bağımsız Denetim Firması (n=71)		Anova Testi	
	O.	S.S.	O.	S.S.	O.	S.S.	F	p
Türkiye Denetim Standartları Kurulu-TÜDESK tarafından çevirisi yapılarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulama açısından yeterlidir	3,00	1,04	2,88	0,35	3,10	0,98	0,219	0,804
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması, diğer uygulama standartlarına göre bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğurmaktadır.	3,50	0,90	4,00	0,00	3,75	0,98	0,715	0,492
SPK Seri X No: 22 Nolu Tebliğ deki düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile tam olarak uyumludur.	3,00	1,04	4,25	1,04	3,24	1,23	3,025	0,054
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulanması finansal bilginin kalitesini artıracak ve denetim uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	3,25	1,36	4,25	1,04	3,68	1,18	1,699	0,189
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin temel alınması şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayabilir.	4,25	0,87	3,00	0,00	3,35	1,15	4,389	0,16
SPK Düzenlemeleri, Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterlidir.	3,50	0,90	3,63	0,52	2,98	1,14	2,149	0,123
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ile uyumlu olarak hazırlanmış olan SPK ilkeleri saydam ve etkin bir piyasa yaratılması için yeterli olacaktır.	3,25	1,36	4,25	1,04	3,38	1,16	2,133	0,125
Türkiye'de denetim, teftiş ve icra kurumları görevlerini yapabilmek için tam yetki ve güce sahiptirler ve objektif olarak çalışmaktadır.	3,25	1,14	4,00	0,00	3,21	1,02	2,287	0,108

Yapılan değerlendirme “Uluslararası Bağımsız Denetim Firması”, “Uluslararası Temsilcilik” ve “Ulusal Bağımsız Denetim Firması” şeklinde oluşan üç grup dikkate alınarak yapılmış olup, oluşan grupların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nin uygulanmasına ilişkin görüşlerinde Anova testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılığın olmadığı

görülmektedir. Bu sonuçlar “*Faaliyet alanlarının kapsamına göre bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nı uygulanmasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılık vardır*” şeklindeki **-1- numaralı hipotezi** desteklememektedir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki bu ilişkiye ilişkin değerlendirmelerde bulunabilmek için araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarına çeşitli sorular yöneltilmiş, bağımsız denetim firmalarının görüşleri ve ayrıca bu konu ile ilgili geliştirmiş olduğumuz hipotezler şu şekilde test edilmiştir. Konuya ilişkin hipotezler şunlardı;

- **(Hipotez 2)** *Faaliyet alanlarının kapsamına göre katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır*

Ulusal ve Uluslararası kapsamda faaliyette bulunan bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşlerinde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Anova testine göre Tablo 6’de görüldüğü gibidir.

Tablo 6. Faaliyet Alanlarına Göre Katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) İle Kurumsal Yönetim Uygulamalarına İlişkin Görüşleri

Görüşler	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması (n=12)		Uluslararası Temsilcilik (n=8)		Ulusal Bağımsız Denetim Firması (n=71)		Anova Testi	
	O.	S.S.	O.	S.S.	O.	S.S.	F	p
Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.	3,50	0,90	4,63	0,52	3,73	1,18	2,799	0,067
Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi (ISA's) ile mümkün olacaktır.	3,00	1,28	4,63	0,52	3,51	1,22	4,652	<.05
Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)'nın denetimde ölçü alınması kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin uygulanma ölçüsünde artışa sebep olacaktır.	3,00	2,09	4,63	0,52	3,57	1,34	3,166	<.05
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı, şirket ile dış denetçi arasındaki iletişimi artırır.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,92	1,24	5,448	<.05
Denetimi gerçekleştirilen şirketteki denetim komitesinin varlığı dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirir ve bağımsız denetimin kalitesini artırır.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,68	1,48	4,227	<.05
Denetim komitesi üyelerinin de bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyime sahip olması beklenir.	3,00	2,09	5,00	0,00	3,76	1,36	4,705	<.05
Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.	3,50	1,73	5,00	0,00	3,81	1,52	2,735	0,071
Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.	3,00	2,09	4,25	1,04	3,71	1,05	2,637	0,078
Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin, iç kontrol mekanizmasına yönelik yaptığı tavsiyelere karşı yönetimin tutumlarını izlemeli ve bu konuda yönetime görüş bildirmelidir.	3,25	1,86	4,63	0,52	3,90	1,12	3,145	<.05
Denetim komitesi, yönetim tarafından belirlenen denetim ücretini, bağımsız denetçinin yıllık denetim planını, elde edilen sonuçları ve sorumluluğunu uygun şekilde yerine getirip getirmediğini incelemelidir.	2,50	1,57	4,25	1,04	3,56	1,23	5,191	<.05
Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.	3,25	1,86	4,63	0,52	3,54	1,29	2,811	0,066

Yapılan değerlendirmede oluşan gruplar arasında “Şirketlerce kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bağımsız denetime de doğrudan katkı sağlayacaktır.”, “Denetim komitesi üyelerinin Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) uygulaması hakkında bilgi sahibi olması beklenir.”, “Denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile düzenli olarak bir araya gelerek bilgi alışverişinde bulunmalıdır.” ve “Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçi rotasyona tabi olmalıdır.” maddeleri dışında kalan diğer yedi maddede Anova testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılığın oluştuğu görülmektedir.

Bu sonuçlar “*Faaliyet alanlarının kapsamına göre katılımcıların Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır*” şeklindeki **-2- şeklindeki hipotez** büyük ölçüde desteklenmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Araştırma; kurumsal yönetim, denetim kavramı ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s), Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve kurumsal yönetim Türkiye uygulamasının birlikte değerlendirilmesi ve Türkiye’de faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nın kullanım düzeyi ve kurumsal yönetime bakış açıları üzerine bir araştırma başlığı altında hazırlanmıştır.

Bu araştırmanın değerlendirmesi ve sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Anket formuna cevap veren bağımsız denetim firması çalışanlarının büyük çoğunluğu üst düzey denetim elemanları ve denetim konusunda tecrübeli kişilerdir.
- Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının çoğunluğu ulusal ölçekte faaliyette bulunan denetim firmalarıdır.
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s)’nin uygulanmasında uygulamayı gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarının faaliyet alanlarının farklı olmasının uygulama farklılığı yaratmadığı söylenebilir.
- Türkiye de faaliyette bulunan ulusal ve uluslararası kapsamda faaliyet alanına sahip bağımsız denetim firmalarının Uluslararası Denetim

Standartları (ISA's) ile kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin görüşleri arasında fark vardır

Araştırmada ortaya çıkan sonuçlara göre, ülkemizde karşılaşılan sıkıntılardan birisi devlet organları tarafından yeterli düzenlemelerin yapılmış olmamasıdır. Bu düzenlemelerin eksikliği ulusal bazda faaliyette bulunan bağımsız denetim firmaları ile uluslar arası bazda faaliyette bulunan bağımsız denetim firmaları arasında uygulama ve görüş farklılıklarının oluşmasına neden olmaktadır. Kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulamaları ile ilgili çalışmalar sürse de, henüz tatmin edici sonuçlara ulaşılmış değildir. Uygulamalar, uygulayıcılar tarafından yeterli düzeyde yerine getirilmemektedir.

Bu yüzden bu iki uygulamaya yön veren SPK, İMKB, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, BDDK, EPDK, TÜRMOB, TÜDESK, TMSK ve Meslek Odalarının işbirliği yapması; kurumsal yönetim ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) uygulayıcılarına eğitim ve danışmanlık yoluyla destek olması ve dünya uygulamalarını yakından takip ederek gerekli düzenlemeleri yapması gereklidir.

KAYNAKÇA

- Çelik, Aytekin.(2005), **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Doğan, Mustafa (2007). **Kurumsal Yönetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi
- Doğu, Murat. (2003a). “Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri” **SPK Meslek Personeli Derneği Dergisi**, Sayı: 8
- Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak, Ersoy, Ayten (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Antalya: Akdeniz Üniversitesi, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:9
- Dönmez, Adnan, Ersoy, Ayten.(2006), **Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ahmet Yesevi Üniversitesi, **Bilig-Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:36

- İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası).(2008). **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Yayın No: 113
- Karaimer, Bertan, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, http://dosya.izsmmmo.com/documan/ds_seminer5.ppt, Erişim Tarihi: 21.12.2009
- OECD, **Corporate Governance Principles**, 2004
- Oksay, Suna, Acar, Onur.(2007), **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, TSRŞB- Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları Birliği -9, Yayın No: 23
- Özeren, Baran, Aybar, Ersan (2004). **İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**, Sayıştay Bilgi Notları
- Sakarya, Şakir, Özmen, H. İbrahim. (2008), “Türkiye’de Kurumsal Yönetim Sürecinin Gelişimi ve Balıkesir’deki İşletmeler Tarafından Algılanması Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8 Sayı:26
- Selimoğlu, Seval Kardeş. (2007), “Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:79
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu). (2004). Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu Formatı, Ankara,
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=67&fn=67.pdf>, Erişim Tarihi:03.10.2009
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu).(2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri, Ankara,
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf>, Erişim Tarihi: 19.08.2009
- SPK.(2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, http://www.spk.gov.tr/mevzuat/SeriX_No22.pdf, Erişim Tarihi: 25.10.2009
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği).(2009), Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Kilometre Taşları,
http://www.tkyd.org/files/downloads/TKYD_Tanitim/TKYD_BROSUR.pdf, Erişim Tarihi: 27.09.2009

TMSK, www.tmsk.org.tr, Erişim Tarihi: 21.11.2009

Türkiye Bankalar Birliği.(1999). “Şeffaflık ve Sorumluluk Uluslararası Mali Krizler Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grupları Raporları”
İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu

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

Walter, G. Kell, William, C.Boynton, Richard, E.Ziegler. (2000), **Modern Auditing**, New York: John Willey and Sons., Seventh Ed.