

Türkiye’de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma*

Yasin KARADENİZ **

ÖZET

Bu çalışmada Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı bağımsız denetim uygulamalarının önemi, mevcut durumu ve geleceği, oluşturulan hipotezler kapsamında bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirilmiş ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerden yola çıkılarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada konuyla ilgili veriler anket yöntemiyle elde edilmiştir ve beklentilere uygun istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerinin, kurumsal yönetimin ve geliştirilen Türkiye Denetim Standartlarının; Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

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

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M49.

Developments of Independent Audit System in Turkey: A Survey for Auditors in Audit Firms

ABSTRACT

In this study the importance, the present situation and the future of independent audit practices that has been experiencing disruptions in Turkey for decades has been evaluated within formed hypotheses from the point of view of independent auditors and suggestions for effective functioning of the system have been tried to be developed based on the developments in the field of independent audit. In this study, data related to the subject were obtained by survey method and statistically meaningful correlations which correspond to the expectations have been detected. It is thought that the Turkish Commercial Code, corporate governance and Audit Standards on Turkey would contribute positively to development of independent audit.

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

Jel Classification: M41, M42, M49.

Makale Gönderim Tarihi: 15.01. 2019

Makale Kabul Tarihi: 14.02.2019

Makale Türü: Araştırma makalesi

* Bu makale, doktora tezinden üretilmiştir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Ayvacı Meslek Yüksekokulu, ykaradeniz@comu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-5609-5171.

1. GİRİŞ

Türkiye’de işletmeler başta olmak üzere, diğer tüm ilgililer tarafından da bakıldığında her geçen gün bağımsız denetimin, dünyadaki gelişmelere paralel olarak önem kazandığı görülmektedir. Günümüz ekonomik koşullarında işletmeler için kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelen bağımsız denetimin ülkemizde nasıl yürütüldüğü, hangi örgütlenmenin bu konuda daha etkili olduğu, uygulamada karşılaşılan sorunların denetim kuruluşları için ne derece önemli olduğu konuları, Türkiye’de bağımsız denetim alanında son derece önemli ve güncel tartışma konuları içinde yer almaktadır.

Geçtiğimiz yıllarda Bankacılık Kanunu ve Sermaye Piyasası kanunu kapsamında da kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Türkiye’de bu uygulamaların kapsamının genişlemesi ve öneminin artması hususunda yeni bir boyut getirmiştir.

Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere, 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 1 Ocak 2013 ve sonrasındaki hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmuş ve yayımlamıştır. Günümüze kadar geçen süreçte, bu standartlara yeni standartların katılması ve uluslararası standartlarda meydana gelen değişiklikler dolayısıyla TDS’lerde güncellemeler yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir.

Çalışmada, Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı bağımsız denetim uygulamalarının önemi, mevcut durumu ve geleceği, bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirilmiş ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerden yola çıkılarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak işletmelerde kurumsal yönetimin öneminin artması, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu geliştirilen Türkiye Denetim Standartlarının zamanla işler hale gelmesi, bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi gibi çabalar neticesinde, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlanacağı ve bağımsız denetim sisteminin artan hızda gelişeceği düşünülmektedir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Bağımsız denetimi de kapsayan denetim kavramını, Amerika Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi şu şekilde tanımlamaktadır: “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların (sonuçların) önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 2010: 11; Toroslu, 2012: 49). Bu tanım en yaygın kabul gören tanımdır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan, 2015 yılında ve en son Temmuz 2017’de güncellenen Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4/b maddesinde bağımsız denetim şöyle

tanımlanmıştır: “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” ifade eder.

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

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

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, finansal bilgi ile ilgili olanlar sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara, ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketicilerde eklenmiştir. Bu kişi ve kurumların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu kişi ve kurumlara paydaş grupları denmektedir. Paydaş gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı işletme tarafından hazırlanan finansal tablolardır. Paydaş grupları, söz konusu finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar (Kaval, 2007: 6; Esendemir, 2011: 3895).

Paydaş gruplarının ortak arzusu muhasebe bilgilerinin güvenilir ve kullanılabilir olmasıdır. Doğruluk ve güvenilirliği sağlama görevi işletme yönetimine aittir. Ancak aşağıda sıralanan nedenler dolayısıyla denetim çalışmasının işletme dışından bağımsız, muhasebe ve denetim konusunda uzman, yetki sahibi kişilerce (muhasebe denetçileri veya bağımsız denetçiler) tarafından yapılması gerekir. Söz konusu nedenler (TESMER yayınları, 2013: 13):

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

Bağımsız denetim, firmaların özellikle finansal tablolarının daha şeffaf olmalarını, firma içinde kurumsal yönetim ilkelerinin daha uygulanabilir olmasını sağlar. Etkin bir bağımsız denetim sistemi ile orta vadede firmaların güvenilirliği artacaktır. Devletin denetimi kolaylaşacaktır. Kredi kuruluşlarının ve dış ülkelerin yerli firmalara olan güveni artacak (özellikle finansal tablolar daha şeffaf ve güvenilir olacak) ve bu bağlamda ülkemize olan yatırımlar artacak ve ekonomik kalkınma anlamında önemli gelişmeler yaşanabilecektir.

Anlaşılacağı üzere; bağımsız denetim günümüzde işletmeler açısından son derece önemli bir hale gelmiş ve faydaları sadece işletme ile de sınırlı kalmamıştır. Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik faydalar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir.

3. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI BAĞIMSIZ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİMİN ARTAN ÖNEMİ

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

Ancak, 30 Haziran 2012'de Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başlayan süreç ise, muhasebe açısından TTK ile gelişen olumlu beklentiye önemli engeller getirdiği düşünülmektedir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için önemli bir adım atılmasını sağlayacak şekilde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı bir ortamdan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredildiği; işletmelerin uluslararası anlamda kabul görececek bir muhasebe sistemine kavuşmalarının sağlanacağı bir ortamdan, vergi odaklı raporlamaya devam edilmesine neden olacak düzenlemelerin yapıldığı bir süreç yaşanmıştır (Gürdal, 2013: 2).

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

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

Bu kriterler, 2018 yılı için, 35 milyon aktif toplam, 70 milyon net satış hasılatı ve çalışan sayısı 175 ve üstü olarak belirlenmiştir (<http://kgk.gov.tr>, 2018).

Bu bağlamda geçmiş yıl rakamları düşünüldüğünde, 2018 yılına kadar geçen sürede bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayılarında önemli artışlar olduğu ifade edilebilir.

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

Kurumsal yönetim kavramının son 20 yılda önemli bir konu haline gelmesinde rol oynayan belli başlı faktörler; dünya genelinde yoğunlaşan özelleştirmeler, emeklilik fonu reformları, şirket ele geçirmelerindeki artışlar, sermaye piyasalarında deregülasyon ve artan entegrasyon, 1998 yılındaki Asya krizi ve gelişmiş ülkelerde görülen şirket skandalları olarak sıralanabilir (Becht, Patrick ve Alisa, 2002: 1). Özellikle ABD’de Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco ve Avrupa’da Parmalat şirketlerinde meydana gelen yönetim kaynaklı muhasebe skandalları ile üst düzey yöneticilerin baş aktör olarak görüldüğü son küresel finansal kriz, kurumsal yönetim anlayışını daha da önemli hale getirmiştir (Gökgöz, 2012: 323-324).

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

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

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

4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU SONRASI KURUMSAL YÖNETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

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

6102 Sayılı Kanun, Türk şirketlerinin “sürdürülebilir” ve “küresel olarak rekabet edebilir” olmasına odaklanarak ve kurumsal yönetim ilkeleri ve şeffaflık esas alınarak hazırlanmıştır (Erhan, 2012: 158).

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

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

Kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin olarak ülkemizde yapılmış çalışmalar ve düzenlemeler bulunmakla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesini belirleyen temel bir yasa niteliğindedir. 6102 Sayılı TTK ile birlikte daha öncesinde tavsiye mahiyetinde ve sınırlı olan düzenlemeler yerine geniş kapsamlı ilkesel ve somut düzenlemeler yapılmıştır. 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ilkelerini sadece borsa şirketlerine özgülememiş, onları aynı zamanda anonim ve limited şirketler hukukunun bir parçası haline getirmiş, yani bir anlamda somutlaştırmış ve yaygınlaştırmıştır (Tunalı, 2012: 78).

6102 Sayılı TTK detaylı incelendiğinde, kurumsal yönetim ilkeleri konusunda en çok şeffaflık kavramının ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Ülkemizde şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesi, sermaye piyasalarının gelişmesine de çok önemli katkılarda bulunacaktır. Şirketlerin kurumsal yönetim uyum ve derecelendirme raporlarındaki göstergeler yatırımcılar açısından en çok önem verilen konular olmaktadır. Yatırımcılar haklı olarak, yeni bir yatırım kararı alırken kamuyu aydınlatma ve şeffaflık düzeyi yüksek olan şirketleri tercih edeceklerdir. Bu da hem şirketlerin güçlenmesini sağlayacak, hem de ülkemizin sermaye piyasasına olumlu katkılarda bulunacaktır (Özdemir ve Elitaş, 2013: 42).

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

İşletmelerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları ile yönetilmesi sonucu elde edebileceği başarılar ancak etkin bağımsız denetim uygulamaları ile mümkündür. Kurumsal yönetim uygulamaları ve bu uygulamaların bağımsız denetimle bütünleşmesi; işletmelerin hayatîyetlerinin devamlılığı, global normları yakalamaları, yine işletme ile ilgili kesimlerin doğru, tarafsız, güvenilir bilgilere ulaşmaları açısından son derece önemlidir.

Mevcut uygulamaların birbiriyle eşgüdümlü hale getirilmesi ve çok başlılığın ortadan kaldırılması açısından 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ve bu

şekilde işletmeler açısından bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanması da son derece önemli diğer bir husustur.

Ülkemizde bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının, 6102 Sayılı TTK sonrası öneminin, bilinirliğinin ve başarı şansının arttığı ve işletmelerin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarına olan geçişinin hızla ve önemle gerçekleşmesi yönünde beklentilerin yoğunlaştığı ve bu doğrultuda da somut bazı adımlarında atıldığı görülmektedir.

5. TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ KAPSAMINDA DENETİM KURULUŞLARINDA ÇALIŞAN DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmada, Türkiye'de yıllardır aksaklıkların yaşandığı bağımsız denetim uygulamalarının önemi, mevcut durumu ve geleceği, bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirilmiş ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerden yola çıkılarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak işletmelerde kurumsal yönetimin öneminin artması, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu geliştirilen Türkiye Denetim Standartlarının zamanla işler hale gelmesi, bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi gibi çabalar neticesinde, Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlanacağı ve bağımsız denetim sisteminin hızla gelişeceği düşünülmektedir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de yıllardır aksaklıkların yaşandığı bağımsız denetim uygulamalarının önemini, mevcut durumunu ve geleceğini, bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirmek ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerden yola çıkılarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine yönelik öneriler geliştirmeye çalışmaktır.

Bu amaçla, bu konularla ilgili güncel gelişmelere ilişkin, bağımsız denetim kuruluşlarındaki farklı unvanlardaki denetçilerin bakış açıları ve farkındalıkları anket yönteminden yararlanılarak değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan analizler sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek, bağımsız denetimin gelişimi açısından yarar sağlayacak gelecekle ilgili önerilerde bulunulmuştur.

5.2. Araştırmanın Önemi

Türkiye'de kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarındaki yaşanan olumsuzluklar yıllardır tartışma konusu olmaktadır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak işletmelerde kurumsal yönetimin öneminin artması, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu geliştirilen Türkiye Denetim Standartlarının zamanla işler hale gelmesi, bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi gibi çabalar, Türkiye'de bağımsız denetimi daha da önemli hale getirmiştir. Bundan dolayı bağımsız denetimle ilgili değişikliklerin, gelişmelerin bağımsız denetimle ilgilenen tüm taraflar tarafından yakın bir şekilde izlenmesi büyük önem arz etmekle birlikte; bu konularda

yapılan akademik araştırmaların da bağımsız denetim sürecinin gelişmesine olumlu katılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetim uygulamalarının mevcut durumu ve geleceği, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında ki uzman bağımsız denetçilerin görüşleri ile birlikte değerlendirilmiş, bu konu ile ilgili aksaklıkların giderilmesi hususunda çözüm önerileri geliştirilmeye ve konu ile ilgili literatüre bu bağlamda katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmada Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda çalışan farklı unvanlardaki denetçilere anket uygulanmıştır. Türkiye’de KGK tarafından denetime yetkili kuruluş sayısı sınırlıdır (1 Ocak 2019 itibariyle 271 adet). Ana kütleimiz bu bağımsız denetim kuruluşları olup; zaman ve maliyet kısıtlarından ve şirketlerin % 90’ından fazlasının İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunması nedeniyle, bu illere öncelik verilmiştir ve bu sebeple araştırma örnekleminiz belirli sayıda bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı kalmıştır.

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

5.4. Veri Toplama Yöntemi

Sosyal bilimlerde anket, veri toplama yöntemi olarak yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi seçilmiştir.

Araştırmaya katılan 84 adet bağımsız denetim kuruluşunda çalışan 207 adet farklı unvanlardaki denetçilerden cevaplar alınmış olup, bu anketler üzerinden analizler yürütülmüştür. Verilerin analizinde, SPSS 22.0 (Dokuz Eylül Üniversitesi lisanslı) paket programı kullanılmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları ile telefon ya da e-mail bağlantısı kurularak araştırma ile ilgili genel bir bilgi verilerek randevu talep edilmiştir. Fiziksel olarak ulaşılması mümkün olan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerle yüz yüze görüşme ile diğerlerinden ise faks, e- mail ve internet linki doldurtularak elde edilmiş anketlerin elimize ulaşması sağlanmıştır.

5.5. Araştırma Hipotezleri

Anket sorularına uygulanan faktör analizi sonuçlarına göre, Türkiye Denetim Standartları ilgili dört boyut tespit edilmiştir. Bu boyutlardan beklenen etki faktörü, Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetime olan etkisini açıklayan maddelerden, başarı faktörü TDS’nin uygulamadaki başarısını açıklayan maddelerden, kurumsallık faktörü TDS’nin kurumlara etkisini ve kurumlarla ilişkisini açıklayan maddelerden, yetkinlik faktörü ise bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetlenen işletmelerin TDS ile ilgili sorumluluklarını kapsayan maddelerden oluşmaktadır.

Bu bağlamda, araştırmanın soruları çerçevesinde geliştirilen temel hipotezler aşağıdaki gibidir:

Hipotez 1: Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime olumlu yönde etkisi vardır.

Hipotez 2: Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS'nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Hipotez 3: Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar (Beklenen Etki, Başarı, Kurumsallık, Yetkinlik) bakımından farklılık göstermektedir.

Hipotez 4: TDS'nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özelliklerine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 5: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.

Hipotez 6: Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.

Hipotez 7: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından (Beklenen Fayda, Etkinlik, Uygulama Düzenleme, Finansal Tablo, Kurumsal Yönetim İlkeleri, Genel Algı, İşlerlik) farklıdır.

Hipotez 8: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.

Hipotez 9: Denetim alanında çalışan en etkili örgüt algısı (KGGK, SPK, TÜRMOB, Maliye Bakanlığı, Diğer) ile denetçilerin eğitim seviyesi ilişkilidir.

Hipotez 10: TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.

Hipotez 11: En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkilidir.

Hipotez 12: TDS'nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.

5.6. Tanımlayıcı İstatistikler

Ankete katılan denetçilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler ile ilgili tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Eğitim Seviyesi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lisans	143	69,1	69,1
Yüksek lisans	60	29,0	98,1
Doktora	4	1,9	100,0
Toplam	207	100,0	

Tablo 1'e bakıldığında, katılımcıların büyük bölümünün lisans eğitimine sahip oldukları ve geriye kalanların (yaklaşık %30) yüksek lisans eğitimine sahip oldukları ve sadece % 1,9'luk doktoralı katılımcı olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Katılımcıların Denetim Kuruluşundaki Unvanları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Sorumlu Baş Denetçi	33	15,9	15,9
Baş Denetçi	15	7,2	23,2
Kıdemli Denetçi	22	10,6	33,8
Denetçi	80	38,6	72,5
Denetçi Yardımcısı	55	26,6	99,0
Denetim Müdürü*	2	1,0	100,0
Toplam	207	100,0	

*Denetim müdürü ek olarak ilave edilmiştir.

Tablo 2 incelendiğinde, denetim kuruluşlarında çalışan katılımcılar, ağırlıklı olarak (% 65,2), denetçi (% 38,6) ve denetçi yardımcısı (% 26,6) olarak görev yapmaktadır..

Tablo 3. Mesleki Deneyim Tanımlayıcı İstatistikleri

	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Hata	Std. Sapma
Meslekteki Deneyim (Yıl)	207	1	41	9,76	,628	9,041

Tablo 3'de görüldüğü üzere, katılımcıların mesleki deneyimi ortalama $9,76 \pm 0,628$ yıl düzeyindedir.

Tablo 4. Faaliyette Bulunulan İl

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
İstanbul	102	49,3	49,3
Ankara	53	25,6	74,9
İzmir	33	15,9	90,8
Çanakkale	6	2,9	93,7
Adana	2	1,0	94,7
Kayseri	1	,5	95,2
Sakarya	1	,5	95,7
Bursa	3	1,4	97,1
Denizli	1	,5	97,6
Elazığ	1	,5	98,1
Samsun	2	1,0	99,0
Antalya	2	1,0	100,0
Toplam	207	100,0	

Tablo 4'e bakıldığında, katılımcıların büyük bir bölümü (% 90,8) beklentiler doğrultusunda İstanbul (% 49,3), Ankara (% 25,6) ve İzmir (% 15,9) illerinde bulunmaktadır.

Tablo 5. Araştırmaya Katılan Kuruluşların Faaliyet Süreleri

	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Hata	Std. Sapma
Araştırmaya Katılan Kuruluşların Faaliyet Süreleri (Yıl)	207	1	30	9,80	,531	7,642

Tablo 5 incelendiğinde, araştırmaya katılan kuruluşların faaliyet süreleri ortalaması $9,8 \pm 0,531$ yıldır.

Tablo 6. Denetim Kuruluşu Türü

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Uluslararası	76	36,7	36,7
Ulusal	117	56,5	93,2
Uluslararası Temsilcilik	14	6,8	100,0
Toplam	207	100,0	

Tablo 6'ya göre, katılımcıların çalıştıkları denetim kuruluşları ağırlıklı olarak ulusal (% 56,5) ve uluslararası (% 36,7) olup, uluslararası temsilcilik de % 6,8'lik bir paya sahiptir.

Tablo 7. Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüt

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
KGK	78	37,7	37,7
SPK	122	58,9	96,6
TÜRMOB	4	1,9	98,6
Maliye Bakanlığı	1	,5	99,0
Hiçbiri	2	1,0	100,0
Toplam	207	100,0	

Katılımcılara “Türkiye’de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir?” sorusu sorulduğunda, Tablo 7’de görüldüğü üzere, en etkili çalışan örgüt olarak % 58,9 oranında SPK ve % 37,7 oranında ise KGK’yi görülmektedir. Bu yanıtlar şuan ki bağımsız denetim uygulamalarında, bağımsız denetim alanında en etkili ve baskın örgütün KGK olduğu düşüldüğünde çarpıcı bir sonucu ortaya koymaktadır. KGK bağımsız denetim alanında şuan ne kadar baskın görünse de henüz yeni kurulmuş bir kurumdur. SPK ise bu alanda uzun yıllardan beri faaliyet göstermektedir. Bu algıdan dolayı katılımcıların büyük bir yüzdesinin en etkili örgüt olarak SPK’yı gördüğü düşünülebilir.

Tablo 8. TDS’nin Etkili Uygulanması için Gerekli Süre Beklentisi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-3 yıl	44	21,3	21,3
4-6 yıl	104	50,2	71,5
7-9 yıl	24	11,6	83,1
10 yıl ve üzeri	35	16,9	100,0
Toplam	207	100,0	

Katılımcılara “Bağımsız denetim kuruluşlarının KGK’nin yayınladığı TDS’yi özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları sizce kaç yıl sürer?” sorusu sorulduğunda Tablo 8 incelendiğinde, toplamda % 71,5’inin, 4-6 yıl (% 50,2) ve 1-3 yıl (% 21,3) cevabı verdikleri görülmektedir. Bu durum da Türkiye Denetim Standartlarının ülkemizde etkili uygulanması konusunda, denetçilerin orta vadeli bir beklenti içerisinde oldukları söylenebilir.

Tablo 9. Standartların Bağımsız Denetime Olumlu Etkisi

	Ortalama	Std. Sapma
Uluslararası Denetim Standartları (UDS)	4,31	,819
KGK’nin Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS)	4,22	,934
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	4,16	,806
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	4,06	,816
3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar	3,70	1,079
8. Yönergede Belirtilen Standartlar (Avrupa Birliği)	3,54	1,118

Katılımcılardan “Firmaları denetlerken kullandıkları standartların bağımsız denetime olumlu etkisi” sorulduğunda (1: En olumsuz-5:En olumlu etki), Tablo 9’a bakıldığında, en olumlu etki eden standart olarak UDS ve sonrasında da TDS’yi gördükleri tespit edilmiş olup sıralamada en sona ise AB standartları kalmıştır. Kısa bir süre önce KGK tarafından yayınlanan Türkiye denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu olduğu düşünüldüğünde, bağımsız denetime olumlu etki konusunda bu standartlarla ilgili denetçi algılarının en yüksek düzeyde çıkması, bağımsız denetim uygulamalarının bugünü ve geleceği açısından son derece önemlidir. Bu standartların bağımsız denetimin olumlu gelişimine en başta katkı sağlayacağı düşünülebilir.

5.7. Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Durumu

Uygulanan faktör analizleri ve hipotezleri test etmeye yönelik diğer analizler (t test, ANOVA, Ki-Kare, Korelasyon gibi) sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda araştırma kapsamında belirlenen hipotezlerin kabul ya da red edilme durumu Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10. Araştırma Hipotezlerinin Kabul / Red Olma Durumu

HİPOTEZLER	KABUL / RED
H1: Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime olumlu yönde etkisi vardır.	KABUL
H2: Denetçinin kalitatif özellikleri, TDS’nin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.	KABUL
H3: Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklılık göstermektedir.	KABUL
H4: TDS’nin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.	KABUL
H5: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.	KABUL
H6: Denetçinin kalitatif özellikleri, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerine etkisi bakımından farklı algı yaratmaktadır.	KABUL
H7: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi boyutlar bakımından farklıdır.	KABUL
H8: 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirleyen faktör ortalamaları, denetçinin kalitatif özellikleriyle farklılık göstermektedir.	<i>RED</i>
H9: En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin eğitim seviyesi ilişkilidir.	<i>RED</i>
H10: TDS’nin doğru uygulanması için geçecek süre ve eğitim seviyesi ilişkilidir.	<i>RED</i>
H11: En etkili çalışan örgüt algısı ile denetçinin unvanı ilişkilidir.	<i>RED</i>
H12: TDS’nin doğru uygulanması için geçecek süre algısı ile unvan arasında ilişki vardır.	<i>RED</i>

5.8. Anket Bulgularının Değerlendirilmesi

Yapılan anketin sonuçları ve yukarıdaki istatistiksel analizler değerlendirildiğinde, genel olarak Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin, bağımsız denetimin gelişimini olumlu etkileyeceği ve ülkemizdeki geleceğinin belirlenmesinde etken olacağı, test edilen hipotezler sonucu ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlar bu kavramların, birbiriyle ilişkili olduğunu ve bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim algısını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Araştırmada hipotezlerin test edilmesi sonucu elde edilen bulgulara göre araştırma sorularının yanıtları alınmıştır. Buna göre aşağıda bir kısım değerlendirmelere yer verilmiştir:

- Türkiye bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetime etkisi vardır.
- 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin bağımsız denetime etkisi vardır.
- Türkiye'de bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt denetçiler tarafından halen SPK olarak (% 59) algılanmaktadır.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının KGK'nin yayınladığı TDS'yi özümseyip sağlıklı bir şekilde uygulamaları hususunda denetçilerin süre beklentisi (% 50.2) ağırlıklı 4-6 yıldır.
- Firmaları denetlerken kullanılan standartların bağımsız denetime en çok olumlu etki eden standartlar, beklentiler doğrultusunda en yüksek Uluslararası Denetim Standartları (UDS), ikinci sırada KGK'nin Yayınladığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve üçüncü olarak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çıkmıştır.
- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin ilgili bölümünde denetçilerde tarafından en yüksek puan verilen soru "Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartları'ndaki değişiklikleri sürekli takip etmek gereklidir." (4,49) olmuştur. Buda standartlarla ilgili denetçilerin güncel bilgileri takip etmelerinin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesi olarak düşünülebilir. İkinci sırada en yüksek puanlanan soru ise "Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB'nin uyum içinde çalışması son derece önemlidir." (4,34) olmuştur. Bu durum ise bağımsız denetimde kurumlar arası uyumun ne derece önemli olduğunun bir göstergesi olabilir.
- Türkiye Denetim Standartlarının bağımsız denetimle ilişkilerini açıklayan anketin ilgili bölümünde denetçilerde tarafından en düşük puan verilen soru ise "TDS'nin uygulamadaki başarısı için cezalara önem verilmelidir." (3,70) olmuştur. Ceza konusundaki algı çok olumlu çıkmamıştır.
- TDS'nin, denetim kuruluşlarında ve işletmelerde kalifiye personel ihtiyacını arttıracığı katılımcılar tarafından yüksek düzeyde düşünülmektedir.

- TDS'nin uygulamadaki başarısı için etik değerlere önem verilmesi katılımcılar tarafından üzerinde önemle durulan diğer bir konudur.
- Katılımcılar, UDS ve KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının, başarılı bir denetim sürecini ortaya çıkaracağına inanmaktadırlar.
- TDS'nin uygulamadaki başarısı için işletme sahiplerinin ve denetim kuruluşlarının sürece desteklerinin önemi vurgulanmaktadır.
- Bağımsız denetimin etkinliğinin KGK'nin tutumundan etkilendiği, denetçiler üzerinde hâkim bir algıdır.
- Katılımcılar, KGK'nin yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarının, bağımsız denetim uygulamalarının ve denetim mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedirler.
- TDS'nin bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracığı yoğun bir şekilde düşünülmektedir.
- TDS'nin, mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanmasını ve bağımsız denetçilerce uluslararası standartlara göre denetlenebilmesini kolaylaştıracağı algısı hakimdir.
- TDS'nin şeffaf ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağlayacağı ve denetimde etkinlik ve kaliteyi arttıracığı yönünde denetçi algıları güçlüdür.
- Kurumsal yönetim ilkelerinden kamuyu bilgilendirme ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesinin, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu TDS ile mümkün olabileceği düşünülmektedir.
- TDS'nin diğer uygulama standartlarına göre, bağımsız denetim açısından daha olumlu sonuçlar doğuracağına inanılmaktadır.
- “6102 Sayılı TTK'nin önemini arttırdığı kurumsal yönetim ile örtüşen bağımsız denetimi, şirketlerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcilerin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmeleri önemlidir” düşüncesi denetçiler tarafından oldukça önemsenmektedir.
- 6102 Sayılı TTK'nin tam anlamıyla uygulanması ile şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesine ve sermaye piyasalarının gelişmesine çok önemli katkılarda bulunacağı düşüncesi katılımcılar tarafından yüksek düzeyde pozitif bakılan bir husustur.
- Anketten çıkan bir diğer sonuca göre, 6102 Sayılı TTK ile başlayan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi ile işletmeler açısından kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarında dünya normlarının yakalanması çabalarında artış sağlanacaktır.

- 6102 Sayılı TTK’de kurumsal yönetimin önem kazanması ile etkinliği artan bağımsız denetim sistemi sermaye piyasalarının gelişmesi ve ekonominin rekabet gücünün artmasına olumlu katkı sağlayacaktır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

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

Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim mekanizmalarının sağlıklı işlemesi için bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında eğitimler verecek olan üniversitelere, meslek odalarına ve bağımsız denetime tabi olsun olmasın tüm işletmelere önemli görevler düşmektedir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak işletmelerde kurumsal yönetimin öneminin artması, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu geliştirilen Türkiye Denetim Standartlarının zamanla işler hale gelmesi, bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi gibi çabalar, Türkiye’de bağımsız denetimi daha da önemli hale getirmiştir. Bundan dolayı bağımsız denetimle ilgili değişikliklerin, gelişmelerin bağımsız denetimle ilgilenen tüm taraflar tarafından yakın bir şekilde izlenmesi büyük önem arz etmekle birlikte; bu konularda yapılan akademik araştırmaların da bağımsız denetim sürecinin gelişmesine olumlu katılar sağlayacaktır.

Çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetim uygulamalarının mevcut durumu ve geleceği, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında ki uzman bağımsız denetçilerin görüşleri ile birlikte değerlendirilmiş, bu konu ile ilgili aksaklıkların giderilmesi hususunda çözüm önerileri geliştirilmeye ve konu ile ilgili literatüre bu bağlamda katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca, yapılan analizler sonucunda Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilişkilerinin, bağımsız denetim üzerinde olumlu yönde etkili olacağı ve bu kavramlar arasında anlamlı ilişkilerin olduğu, çalışmaya katılan kalitatif denetçi özellikleri de dikkate alınarak ortaya konulmuştur.

Araştırmacılara yönelik yukarıda ifade edilen hususlar bağlamında özetle şu önerilerde bulunulabilir.

- Uzun vadede 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim ilişkilerini ortaya koyan, uygulamaya dönük daha net sonuçlar ortaya çıkacağı için bu konular daha ayrıntılı incelenebilir ve bu ilişkilere ilişkin daha kesin sonuçlar elde edilebilir.
- 6102 Sayılı TTK’nin ülkemizde etkilerini yeni yeni göstermeye başlaması ve bu bağlamda kurumsal yönetimi ve bağımsız denetimi tam anlamıyla zamanla etkin hale getirecek olması, bu ilişkilerin daha uzun yıllar tartışılacağını göstermektedir. Araştırmacılar için bu konular şuan olduğu gibi uzun yıllar tartışmaya ve geliştirilmeye açık olacaktır.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve kurumsal yönetim uygulamalarının bağımsız denetime etkisi, bağımsız denetim uygulamaları ülkemizde yaygınlaştıkça ve kapsamı genişledikçe daha net ortaya çıkmaktadır ve çıkmaya devam edecektir.

- Bağımsız denetim kuruluşlarının sayısı hızla artmaktadır. İlerleyen zamanlarda benzer analizlerin, daha somut etkiler üzerinden, daha geniş bir ana kütleye uygulanma şansı vardır.
- Günümüzde KGK'nın etkinliği ve önemi yeni yeni anlaşılmaktadır. Yine KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarına sürekli yenileri eklenmekte ve güncellemeler yapılmaktadır. Bu standartların ülkemiz ve uygulayıcılar açısından kurumsal yönetimin ve bağımsız denetimin gelişimine sağlayacağı katkılar önümüzdeki zamanda daha detaylı ortaya konabilir ve bu konularda ayrıntılı çalışmalar yapılabilir.
- Gelecekte benzer çalışmalar, ortaya çıkan etkiler ve ilişkiler doğrultusunda, KGK'den yetki almış tüm bağımsız denetçiler, bağımsız denetime tabi işletmelerin yöneticilerini ve çalışanlarını ve diğer meslek mensuplarını kapsayacak şekilde ve bu kesimler arasında kıyaslamalar yapılarak genişletilebilir.

Uygulayıcılara yönelik yukarıda ifade edilen hususlar bağlamında özetle şu önerilerde bulunulabilir.

- Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, Türkiye Denetim Standartlarının, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin, bağımsız denetime sağlayacağı düşünülen faydalar ve beklentiler olumlu yöndedir. Bu bağlamda bağımsız denetimle ilgili bu geçiş sürecine tüm uygulayıcı kesimlerin sahiplenerek olumlu yönde katkı sağlaması, sürecin tam anlamıyla işlerlik kazanması açısından son derece önemlidir.
- 6102 Sayılı TTK'nin kurumsal yönetime ve bağımsız denetime sağladığı ve bundan sonrasında da sağlayacağı katkıda, başta KGK, SPK gibi kurumlar olmak üzere tüm meslek örgütleri arasındaki uyum belirleyici olacaktır. Bu kurumlara bu anlamda büyük rol düşmektedir.
- 6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim, bağımsız denetim ilişkilerinin doğru bir şekilde anlaşılmasında ve etkin bir şekilde uygulanmasında en önemli konu eğitimidir. Yine uygulayıcıların eğitimleri yaygınlaştırması ve bu eğitimleri sadece meslek mensupları ile sınırlı tutmayıp; en başta şirket patronlarını da kapsayacak şekilde genişletmesi, bağımsız denetimin bir zorunluluk algısından çıkararak fırsat algısına dönüşmesine ve hızla uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak; çalışmanın elde edilen bulgular doğrultusunda, 6102 Sayılı TTK'nin, kurumsal yönetimin, KGK tarafından çıkarılan ve güncellenmeye devam edilen Türkiye Denetim Standartlarının; bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişimi için yararlı olduğu ve olmaya da devam edeceği, bu kavramlar arasındaki ilişkilerin açıklanmasının önemli olduğu ve bu bağlamda yapılan değerlendirmelerin sonraki çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- Arsoy, Poroy Aylin (2008), "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 10, Sayı 2, ss. 17-35.
- Becht, Marco - Patrick, Bolton – Alisa, Röell (2002), "Corporate Governance and Control" NBER Working Paper Series, Working Paper 9371, Cambridge, Ma, USA December.
- Erdoğan. Nurten - Çubukcu, Sezen (2010), "Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Etkileri", Muhasebe ve Denetime Bakış, ss. 53-66.

- Erhan, Deniz Umut (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:3, ss. 157-176.
- Esen, Muhuttin (2012), “6102 Sayılı TTK İle Gelen Önemli Yenilikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:366, ss. 44-49.
- Esendemir, Ebru (2011), “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”, Journal of Yasar University, 23(6), ss. 3890-3903.
- Gökgöz, Ahmet (2012), “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, Atatürk üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:26, Sayı: 3-4, ss.313
- Gürdal, Kadir (2013), “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMMO, Sayı: 1, 1-26.
- Güredin, Ersin (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Kaval, Hasan (2007), Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (26 Aralık 2012) , kgk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 02.01.2015).
- Koçel, Tamer (2010), İşletme Yöneticiliği, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Musteen, M. - Deepak K. D. - Pol H., (2009), “Ownershipstructureand CEO compensation: Implicationsforthechoiceforeign market entrymodes", Journal of International Business Studies, 40, pp. 321-338.
- Özdemir, Serkan - Elitaş, Cemal (2013), “Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflık Kavramının Muhasebe Bilgi Sistemindeki Bilgi Kalitesine ve Muhasebe Eğitime Etkileri”, XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya 24-28 Nisan 2013, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ss. 42.
- Selimoğlu, Seval Kardeş - Uzay, Şaban - Özbirecikli, Mehmet vd. (2011), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SPK Tebliğleri.
- Toroslu, M. Vefa (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, Şeşkin Yayıncılık, Ankara.
- Tunalı, Ahmet (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Kurumsal Yönetim ilkeleri”, Vergi Dünyası Dünyası, Sayı:366, 76-82.
- Türk Ticaret Kanunu (6102 Sayılı).

TÜRMOB – TESMER, (2013), Mesleki Uyum Eğitimi, Denetim Cilt I, Tesmer Yayınları: 85, Ankara.

Zeytinođlu, Emin - Özkan, Nasıf (2013), “Muhasebe Eğitimi ve Kurumsal Yönetim: Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Kurumsal Yönetim Algıları Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 61-82.

