6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma

Evaluation of Independent Audit and Corporate Governance Practices in Turkey Under The Turkish Commercial Code No. 6102: A Qualitative Research

Yasin KARADENİZ

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Ayvacık Meslek Yüksekokulu
17860 Ayvacık, Çanakkale, Türkiye
ykaradeniz@comu.edu.tr

Özet

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim uygulamalarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kazandığı yeni boyutu açıklamak ve ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu, 6102 Sayılı TTK ve kurumsal yönetim kapsamında değerlendirmektir. Nitel bir araştırma olan görüşme yöntemi, İzmir ve Çanakkale illerindeki bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan en az bir sorumlu baş denetçiyle (ağırlıklı YMM’ler) karşılıklı görüşülerek gerçekleştirilmiştir. 6102 Sayılı TTK’nin, kurumsal yönetimin; Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlayacağı, yapılan görüşmeler aracılığıyla ortaya konulmuştur.

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

Abstract

The purpose of this study is as follows: To explain the new dimension that the corporate governance practices, which have had troubles for years in Turkey, have acquired with the Turkish Commercial Code and, while explaining such relations, to reveal the importance of independent auditing, which could not become fully functional and has gone through many problems again in the practices of our country, and also the importance of present situation and the situation in future with the help of Turkish Commercial Code and corporate governance relations. Interviews as a way of qualitative research has been done face to face with at least one chief auditor (mostly CPAs) working in any of the independent auditing firms in İzmir and Çanakkale cities. Following interviews with auditors it has been revealed that the Turkish Commercial Code, corporate governance in Turkey would contribute positively to development of independent auditing.

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

Giriş

Türkiye’de işletmeler açısından baktığımızda 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, ülkemizde bağımsız denetim alanında son derece önemli ve güncel tartışma konularını oluşturmaktadır.

Özellikle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun kabulü ile bağımsız denetime verilen önem daha çok artmıştır.

Bir diğer önemli konu olan kurumsal yönetim ifadesi ise 2000’li yıllarla birlikte Türkiye’ye girmesine rağmen, kurumsal yönetimin benimsenmesi ve bağımsız denetimin kapsamının ve uygulanabilirliğinin artması yönünde Türk şirketleri için en önemli dönüm noktası 13.01.2011 tarihinde kabul edilip, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olmuştur.

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

Bilindiği üzere, 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun bazı düzenlemeleri, özellikle 2012 yılının başından itibaren iş dünyasının yoğun eleştirilerine konu olmuştur ve bu düzenlemelerin uygulamada sıkıntı doğuracağı dile getirilmiştir. İş dünyasından gelen bu eleştiriler üzerine yapılan çalışmalar sonucunda, 26 Haziran 2012 tarihinde 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilmiştir ve 6335 Sayılı Kanun 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Çalışmada, öncelikle Türkiye’de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarının, 6102 Sayılı TTK ile ulaştığı mevcut boyut değerlendirilmiştir. Daha sonra; KGK tarafından yetkilendirilen, Kasım 2014 itibarıyla İzmir ilinde 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 Adet bağımsız denetim kuruluşundaki, büyük çoğunluğu Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip olan seçilmiş sorumlu ortak baş denetçilerle görüşmeler yapılmıştır. Görüşmelerden elde edilen bulgular ışığında ülkemizde bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının mevcut durumu (olumlu ve olumsuz yönleriyle) değerlendirilerek, bu uygulamalara yönelik geleceğe ilişkin fayda yaratacak öneriler sunulmuştur.

1. Bağımsız Denetim ve Özellikleri

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

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

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

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

Yukarıdaki tanımlar ve açıklamalardan anlaşılabacağı 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

- Denetimin konusunu oluşturan çalışmalar, bir iktisadi birim ya da belirli bir dönem için yapılır,
- Denetlenen bilgilerle, önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetim, mesleği iyi bilen uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir,
- Denetimde, gerekli kanıtlar toplanır ve toplanan kanıtlar dayanaklarla karşılaştırılarak değerlendirilir.
- Denetim çalışmalarında, varılan sonuçlar bir rapor halinde yönetime ya da denetim görevini verenlere sunulur.
- Denetim bir süreçtir.

2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Faydaları

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, finansal bilgi ile ilgili olanlar sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara, ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve 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. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışını ise finansal tablolar sağlamaktadır (Kaval, 2007, s. 6; Esendimir, 2011, s. 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, s. 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.

Anlaşılabacağı 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 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim

Gerek Bankacılık Hukuku'nda, gerek Sigortacılık Hukuku'nda bağımsız denetimin çerçevesi, uluslararası denetim standartlarına uyumlu bir yaklaşımla düzenlenmiştir (Türker, 2006, s. 93).

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, s. 2).

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

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

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.

1 Şubat 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2015 yılı için bu kriterler; **50 milyon aktif toplam, 100 milyon net satış hasılatı ve 200 çalışan** olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2013 ve 2014 yıllarında bu 3 kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler 2015 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır. En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında **2 bin 500**, 2014 yılında **3 bin 500** civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca **5 bin** civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı beklenmektedir <<http://kgk.gov.tr>> (02.01.2015).

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

4. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Önemi

Politikada yönetilenlere söz hakkı oy kullanma ile sağlanırken, şirketlerde, yatırımcılara kontrol haklarını kullanarak yöneticiler tarafından sömürülmelerinin önlenmesi hakkı kurumsal yönetim ile sağlanmaktadır (Kula, 2006, s. 20-21). Kavram, 1980'lerde yaygın olarak kullanılmaya başlanmış, 1990'larda ise; bireysel ve kurumsal yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve finansmanla ilgili bütün çevrelerin gündeminde birinci sırada yer almıştır (Saklı, 2012, s. 95).

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

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

BDDK tarafından çıkarılan ve 1 Kasım 2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik"te kurumsal yönetim; "banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, Bankacılık Kanunu ve kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, esas

sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetmesi” olarak tanımlanmıştır.

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

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

Kurumsal Yönetimin öneminin artmasına neden olan faktörlerin başında küresel rekabet gelmektedir. Özellikle uluslararası finansman kaynaklarından yararlanabilmek için, kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş olmak gerekmektedir (Erdoğan ve Çubukcu, 2010, s. 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, s. 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, s. 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, s. 321).

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

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

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

5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsal Yönetim

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

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

Arsoy (2008, s. 17) şirketlerin uluslararası alanda kabul görmüş standartları uygulayarak kurumsal şeffaflık düzeylerini arttırabileceklerini ve kurumsal şeffaflığın muhasebe uygulamaları ile doğrudan ilişkili olduğunu vurgulamaktadır. Bu bağlamda 6102 Sayılı TTK’nin kurumsal yönetim alanında getirdiği önemli değişikliklerin muhasebe uygulamaları ile iç içe olduğunu söylemek mümkündür (Zeytinoğlu ve Özkan, 2013, s. 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, s. 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, s. 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 sistematigi iç denetim, bağımsız denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi kurumsal yönetim kapsamında değerlendirilmesi gereken konularda tüm şirketler için iyileştirmeler yapmaya yöneliktir (Esen 2012: 47).

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

6. Bağımsız Denetim ile Kurumsal Yönetim İlişkisi

Bağımsız denetim, finansal raporlamaya güvenilirlik kazandırmak açısından en önemli safhalardan birini oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim açısından, bağımsız denetimin amacı, mali tabloların önemli düzeylerdeki hata hile ve yanlışlıklardan arındırıldığı konusunda yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlara makul bir güvence sağlamaktır (Arı, 2008, s. 62-63).

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

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

Türkiye'de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim mekanizmalarının sağlıklı işlemesi için bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında eğitimler verecek olan üniversitelere, meslek odalarına ve bağımsız denetime tabi olsun olmasın tüm işletmelere önemli görevler düşmektedir. Mevcut uygulamaların birbiriyle eşgüdümü 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 ile önemi, bilinirliği ve başarı şansının arttığı ve işletmelerin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarına olan geçişinin hızla ve önemle gerçekleşmesi yönünde beklentilerin yoğunlaştığı söylenebilir. 6102 Sayılı TTK'nin işlerlik kazandıracağını düşündüğümüz ülkemizdeki kurumsal yönetim uygulamalarının, bağımsız denetim açısından değerlendirilmesi son derece önemlidir. Kurumsal yönetim ve bağımsız denetim birbirinin etkileyen, iç içe geçmiş ve birlikte değerlendirildiğinde işletmeler ve ilgililer açısından önem arz eden kavramlardır. Ancak bu ikilinin başarısı da tabiki öncelikle doğru yasal düzenlemelerden geçmektedir.

7. Nitel Bir Araştırma Olarak Görüşme Uygulaması

Çalışmada, 6102 Sayılı Kanun kapsamında kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları ile ilgili olarak, Türkiye'nin mevcut durumu ve geleceği hakkında genel değerlendirmeler yapabilmek ve öneriler sunmak amacıyla; nitel bir araştırma olan görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Yöntem, İzmir ve Çanakkale illerindeki bağımsız denetim kuruluşlarındaki sorumlu baş denetçiler üzerinde uygulanmıştır. Görüşmelerde deneyim esas alınmıştır. Yapılan görüşmeler sonucu elde edilen veriler ışığında, konu ile ilgili mevcut durum değerlendirilerek, işletme ilgililerine yönelik öneriler sunulmuştur.

7.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de yıllardır aksaklıkların yaşandığı kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarının 6102 Sayılı TTK ile kazandığı yeni boyutu, meslekte deneyimli sorumlu denetçilerin görüşlerini alarak açıklamak ve ülkemiz uygulamalarında birçok sorunun yaşandığı ve tam anlamıyla işlerlik kazanamayan bağımsız denetimin önemini, mevcut ve gelecekteki durumunu değerlendirmektir. Bu amaçları gerçekleştirmek için araştırmada, KGK tarafından yetkilendirilen İzmir ilindeki 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 adet bağımsız denetim kuruluşlarındaki en az 1 sorumlu ortak baş denetçi (YMM ağırlıklı) üzerinde konu ile ilgili nitel araştırma kapsamında, görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Bu doğrultuda yapılan analizler sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek, bağımsız denetimin ve kurumsal yönetimin gelişimi açısından yarar sağlayacak gelecekle ilgili öneriler sunulmuştur.

7.2. Araştırmanın Önemi

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

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

Böyle bir araştırma konusu seçilmesinin nedeni; bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularının 6102 Sayılı TTK'nin uygulanmaya başlaması ile önem kazanmaları ve bu bağlamda kanunun işletme ilgilileri tarafından doğru algılanmasının ve uygulanmasının da önemli hale gelmesidir. Bu durumun sonuçlarının bağımsız denetimin ve kurumsal yönetimin ülkemizdeki gelişimini ve geleceğini de etkileyeceği yadsınamaz.

7.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmada konu ile ilgili olarak, İzmir ve Çanakkale illerindeki bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan en az 1 sorumlu ortak baş denetçi ile de karşılıklı görüşme yöntemi uygulanarak konu ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Araştırmanın bu bölümü katılımcı uzmanların görüşleriyle sınırlı olup, elde edilen sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır. Bu görüşme kapsamı zaman ve maliyet unsurlarından dolayı sadece bu illerle sınırlı kalmıştır. İlerleyen zamanlarda diğer illerdeki denetçilerle de, görüşme yöntemi aracılığıyla değerlendirmeler yapılması ve bu değerlendirmelerin iller bazında karşılaştırılması konuya katkı sağlayabilir.

7.4. Görüşmeler

Görüşmeler, denetim kuruluşundaki ilgili kişilerden önceden randevu alınarak, 24 Ekim - 03 Kasım 2014 tarihleri arasında yüz yüze görüşülerek gerçekleştirilmiş ve görüşme esnasında genel olarak aşağıdaki sorular (5 adet) sorulmuştur:

1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'de Kurumsal Yönetim İlkeleri (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamaları sizce bundan nasıl ve ne yönde etkilenecektir?

2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'deki Bağımsız Denetim uygulamaları sizce bundan nasıl ve ne yönde etkilenecektir?

3. 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler (Tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi olacağı bir ortamdan denetime tabi tutulacak şirketleri Bakanlar Kurulu'nun belirlediği bir ortama geçilmesi, A.Ş. ve Limited şirketlerin kuruluş aşaması ile ilgili değişiklikler yapılması ve diğer değişiklikler, İşlem denetçiliği müessesinin kaldırılması, Denetçi olabileceklerin kapsamının yeniden belirlenmesi vb.) ve 6455 Sayılı kanunla yapılan değişiklikler; 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından işlerliğini sizce nasıl ve ne yönde etkilemiştir?

4. Türkiye'de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK'nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentileriniz ve pratik hayata dönük çözüm önerileriniz nelerdir?

5. Bu konularda (varsa) belirtmek istediğiniz diğer görüşleriniz nelerdir?

Sorumlu ortak baş denetçilerle yukarıdaki 5 soru kapsamında yapılan görüşmeler esnasında zaman zaman meslekte birlik, bağımsız denetim kuruluşları veya işletmeler açısından bağımsız denetimle ilgili yaşanan sorunlar, bireysel-kurumsal denetçilik, 6102 Sayılı TTK sonrası bağımsız denetim konusunda yetkili olan kamu kurumları ve meslek örgütleri arasında yaşanan gelişmeler vb. konulara da yer verilmiştir. Çünkü bu konular ve yaşanan gelişmeler de, bundan sonraki süreçte kurumsal yönetim ve bağımsız denetimin, ülkemizde sağlıklı bir şekilde işlemesi ve ilgili uygulamaların yaygınlaşması hususunda önemli rol oynayacak niteliktedir.

7.5. Görüşme Bulgularının Değerlendirilmesi

Yapılan görüşmelerde, sorulan sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucu, katılımcıların araştırma konularına bakış açılarına yönelik önemli saptamalarda bulunulmuştur. Bu saptamalar aşağıda gruplandırılarak daha sistematik hale getirilmiştir.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***genel görüşleri*** şunlardır:

- Genel olarak katılımcılar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'de kurumsal yönetim ilkelerinin (eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) ve uygulamalarının bundan olumlu yönde etkileneceği yönünde görüş bildirmiştir.

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarının bundan olumlu yönde etkileneceğini düşünmektedirler. Bununla birlikte katılımcılar, bağımsız denetimle ilgili olarak mevcut durumda; bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçiler, işletme sahipleri, denetim yapan kamu kurumları ve meslek örgütlerinden kaynaklı birçok aksaklık ve tartışılması gereken konudan da bahsetmektedirler.

- 6102 Sayılı TTK kapsamında yaşanan gelişmeler bir süreç olarak kabul edilmektedir. Bu sürecin kademeli olarak ilerlemesi doğru bir uygulama olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, sürecin işletmelerin kurumsallaşması ve etkin bağımsız denetimi açısından ilerde yararlı sonuçlar ortaya çıkaracağı düşünülmektedir. 6102 Sayılı TTK'nin mevcut halinden yola çıkarak bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularındaki net etkilerinin orta ve uzun vadede ortaya çıkacağı vurgulanmaktadır. Beklentiler orta ve uzun vade için genel olarak olumludur.

- Katılımcılar tarafından üzerinde durulan bir diğer husus; bağımsız denetimle ilgili zorunluluk algısının ortadan kaldırılıp, insanların bağımsız denetimi niçin yaptıklarını gerektiğine inanmalarının sağlanmasının önemi ve gerekliliğidir. Ayrıca, Devletin vergi oranlarında bir takım indirimlere giderek teşviklerde bulunmasının da bu konularda yararlı olacağı vurgulanmıştır.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***işletmelere ilişkin görüşleri*** şöyledir:

- Şirketlerin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim konularında, bakış açılarını değiştirmeleri zaman alacaktır. Özellikle halka açık şirketler dışındaki şirketlerde şuan için kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları yeterli değildir.

- 6102 Sayılı TTK'nin özellikle kurumsal yönetim anlamında, azınlık haklarının korunması konusunda olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir.

- 6102 Sayılı TTK tam anlamıyla uygulanırsa, işletmeler; daha şeffaf, anlaşılır bir dili olan ve güvenli bilgileri içeren finansal tablolara kavuşacaktır.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***mevcut ve potansiyel denetçilere ilişkin görüşleri*** şöyledir:

- Katılımcılar, bağımsız denetim standartlarının çok anlaşılır olmadığını, standartları çevirenlerin bu konularda yeni olduğunu ve yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmektedirler.

- Bağımsız denetim sistemini ezberden çıkarmak önemli bir husus olarak görülmektedir. Eski meslek mensuplarının standartlarla ilgili tercümeleri anlamakta güçlükler yaşadığı belirtilmektedir.

• Denetim tecrübe isteyen bir konudur. Denetçi olabileceklerin kapsamının değişmesi hususunda da bazı katılımcılar eleştirilerde bulunmuşlardır. Ayrıca, katılımcılara göre, şuan bağımsız denetçilik unvanı almasına rağmen, “ben bu işi yapamam” diyenlerin sayısı çok fazladır.

• Yeni jenerasyonun bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının geleceği konusunda önemli bir rol üstleneceği düşünülmektedir.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, **eğitim ve kurumlar arası işbirliğine ilişkin görüşleri** şöyledir:

• Katılımcılar tarafından üzerinde en çok durulan konulardan biri eğitimidir. Meslek mensuplarının eğitilmesi ve bağımsız denetim sürecinin eğitimlerle ilerlemesi daha sağlıklı sonuçlar yaratacaktır.

• 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim, kurumsal yönetim konuları ile ilgili olarak yapılan toplantılarda, eğitimlerde katılımcılar tarafından eksiklikler görülmektedir. Özellikle eğitimlere, toplantılara firma patronlarının katılmıyor olması önemli bir eksiklik olarak görülmektedir. Konulara, çoğu işletme sahibinin sadece maliyet olarak baktığı ifade edilmektedir. Bağımsız denetim konusunun işletme sahipleri tarafından doğru bir şekilde anlaşılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu algıların değişmesi ile 6102 Sayılı TTK’nin bağımsız denetim açısından ilerideki etkilerinin daha olumlu olacağı düşünülmektedir.

• Bağımsız denetim uygulamalarında, KGK ve SPK gibi kurumların uyum içerisinde olması son derece önemli görülmektedir. Denetim konusunda bir yetki karmaşasının yaşanmaması gereklidir. KGK çalışanlarının denetim konularındaki bilgi eksikliklerinin hızla giderilerek uzmanlaşmaları gerektiği bazı katılımcıların üzerinde durduğu bir husustur. Bu bağlamda bazı katılımcılara göre, SPK’nın daha kıdemli olan kadrolarıyla işbirliği yapılabilir. Bağımsız denetim kuruluşları ile meslek örgütleri ve denetim yetkisi bulunan kamu kurumları arasındaki uyumun da sağlıklı bir bağımsız denetim süreci ve uygulamaları için son derece önemli olduğu vurgulanmaktadır.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, **denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda çalışan denetçilere ilişkin görüşleri** şöyledir:

• 1 Aralık 2014 itibarıyla KGK’nin yetkilendirdiği denetim kuruluşu sayısı 135 adettir. Denetlenecek şirket sayısı kademeli olarak artmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetim kuruluşlarında, bu denetimi gerçekleştirebilecek nitelikli personel sayısının yetersiz kalacağı düşünülmektedir.

• Mevcut bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetim konusunda uzman kişi sayısı yetersiz görülmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim kuruluşlarının bazıları iddialı gibi gözükse de bağımsız denetim konusunda bilgi eksiklikleri fazladır.

• Gelecekte bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının istenen noktaya gelmesi için bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin ve bireysel bağımsız denetçilerin nitelikleri artırılmalıdır. Bu konuların tartışılması önemli bir husustur.

• Bağımsız denetim kapsamı, dört büyüklerle ve mevcut bağımsız denetim kuruluşları ile nereye kadar ilerleyebilir? Yine bağımsız denetimin kalitesinde mevcut

firmalarla ne derece istenilen düzeye ulaşılır? Bu soruların tartışılması bağımsız denetim geleceği ile ilgili beklentilerin oluşmasında önemlidir. Türkiye’de bağımsız denetimin geleceği genel olarak olumlu görülmektedir. Ancak sürecin ağır işleyeceği katılımcıların baskın düşüncesidir.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***UFRS’ler ve VUK’a ilişkin görüşleri*** şöyledir:

- 6102 Sayılı TTK’ da UFRS ve denetim konuları genel olarak kurumsal yönetim ilkelerinin işlerliğini sağlayan önemli konular olarak görülmektedir. Bu konularla kademeli olarak daha ciddi adımlar atılarak, UFRS ve denetim konuları birbiriyle bağlı hale getirilmelidir.

- Denetimin Uluslararası standartlara göre mi yoksa VUK’ye göre mi yapılması gerektiği özellikle vergi denetmeni kökenli sorumlu ortak denetçi olan katılımcılar tarafından yoğun bir şekilde gündeme getirilmiştir. Bu katılımcılar, şuan VUK’ye göre bilanço oluşturulması ile ilgili bir uygulama getirildiğini ifade etmektedir ve bu uygulamanın yanlış olduğunu düşünmektedirler. Bu konudaki genel kanaat, VUK bilançolarını yurt dışındaki ilgili kesimlerin tanımayacağı yönündedir. VUK’ye göre yapılan bilançoların gerçek varlık, borç gibi konuları tam doğru göstermeyeceği ve VUK’ye göre kar elde etmiş görünen bir kurumsal firma bilançosunun, bağımsız denetim ekibi tarafından zararlı çıkma ihtimalinin var olduğu düşünülmektedir. Bu katılımcılara göre, KGK kapsamında yapılan denetimlerle, VUK’ye göre bilanço oluşturulması çelişmektedir. Katılımcılar tarafından, en azından kar zararların finansal raporlamaya göre çıkarılması gerektiği hâkim düşüncedir. Bu konuların üzerine etkin bağımsız denetim sistemi için hassasiyetle gidilmesi gerekmektedir. Katılımcılara göre, Uluslararası standartlarla VUK mümkünse uyumlu hale getirilmelidir. Ancak uyumlu hale getirmenin şuan mümkün olmayacağı düşünülmektedir. Finansal tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanması ile birlikte daha şeffaf, daha ölçülebilir, şirketler açısından analizi daha kolay olacak bir yapı sağlanabilecektir. Şirketlerin finansal tablolarını, 3. kişiler daha rahat kavrayabilecektir. Katılımcılar son uygulamaların, 6102 Sayılı TTK’nin, bağımsız denetimle ilgili getirdiklerini yavaşlattığını düşünmektedir. Özellikle bazı katılımcılar eşitlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin biraz daha erteleme yoluna girdiğini belirtmektedirler.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***mevzuata ve yaptırımlara ilişkin görüşleri*** şöyledir:

- Katılımcılar, bağımsız denetimin kalitesi ve etkinliği için, mevzuat ve yaptırımlarla, bağımsız denetim mesleğinde farkındalık yaratılması gerektiğini belirtmektedir.

- Tüm katılımcılar; bağımsız denetim kuruluşlarının KGK tarafından denetlenmesini, etkin, kaliteli ve şeffaf bir bağımsız denetim sisteminin sağlanması açısından yararlı görmektedir. Böylelikle bağımsız denetimin orta vadede iyi yerlere gelebileceği düşünülmektedir.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***6335 Sayılı Kanuna ilişkin görüşleri*** şöyledir:

- Katılımcılara göre, 6102 Sayılı TTK’nin ilk hali ile uygulanması oldukça zordu ve kısa vadede sıkıntılar yaratacaktı. Bu noktada, 6335 sayılı kanunla yapılan

değişikliklerin çoğu yerinde olmuştur. Bu bağlamda katılımcılara göre, değişiklikler sonrası kanun mevcut haliyle tam olarak uygulanırsa, süreç içinde bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından kanunun işlerliği olumlu yönde olacaktır.

- 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin, 6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim ve kurumsal yönetim açısından işlerliğini nasıl ve ne yönde etkilediği hususunda, katılımcıların ortak düşündükleri veya görüş ayrılığı yaşadıkları durumlar söz konusudur. Genel olarak tüm katılımcıların birleştiği ortak husus, 6102 Sayılı TTK'nin ilk halinde olduğu gibi, tüm şirketleri bağımsız denetime tabi tutma imkânının, Türkiye koşullarında mümkün olmadığı yönündedir. Çünkü Türkiye'de bunun alt yapısının olmadığı düşünülmektedir. Bu açıdan 6335 sayılı kanunla, bağımsız denetim sürecinin kademeli hale gelmesi, tüm katılımcılar tarafından olumlu karşılanmaktadır.

- Özellikle katılımcılar, 6335 sayılı kanun ile kademeli olarak şirketlerin bağımsız denetime tabi tutuluyor olması ve bakanlar kuruluna bu yetkinin verilmiş olmasını ve limitlerin kademeli olarak azalmasını olumlu görmektedir.

- Katılımcıların büyük bir bölümüne göre, kademeli geçiş getirmesi anlamında 6335 sayılı kanundaki düzenlemeler yerinde olmuştur. Ortalama 10 yıllık bir süreçte kapsamın istenilen düzeylere ulaşacağını düşünülmektedir. Bankaların özellikle bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve ilgili raporları istemesi ile sürecin hızlanacağı ve kolaylaşacağı vurgulanmaktadır.

- 6335 Sayılı Kanunla kısa vadede yaşanacak bir takım aksaklıkların önüne geçilmesinin sağlandığı düşünülmektedir. 6335 sayılı Kanunla, özellikle hapis cezası uygulamaları, web sayfasında bilançonun kısa sürede yayınlanması gibi konularda geri adım atılması katılımcıların olumlu karşıladıkları diğer hususlardan bazılarıdır.

- Bazı katılımcılara göre, 6335 sayılı kanun çıkmasaydı 6102 Sayılı TTK'nin, eski TTK'deki denetçilik müessesinden çok bir farkı olmayacaktı.

- İşlem denetçiliğinin kaldırılması hususu, denetçilerin farklı düşündükleri değişiklikler arasında yer almaktadır. İşlem denetçiliğinin kaldırılması hususunu olumsuz bulan katılımcılara göre, şirketlerle ilgili birleşme, devir gibi TTK'de yer alan işlemlerin bir şekilde denetimden geçmesi gerekiyordu. İşlem denetçiliği bu müesseseleri biraz disipline ederdi. İşlem denetçisi de taşın altına eline koyardı. İşlem denetçiliğinin kaldırılması bir kısım denetçi tarafından ise olumlu karşılanmaktadır. Bu katılımcılara göre, işlem denetçiliği müessesesi gibi ayrıca bir denetçi tanımlaması yapmak doğru değildir.

6102 Sayılı Kanun kapsamında, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim açısından katılımcıların, ***diğer görüşleri*** şöyledir:

- 6102 Sayılı TTK ile murakıplık müessesesinin kaldırılması katılımcıların tamamı tarafından olumlu karşılanan diğer bir husustur. Katılımcılara göre, murakıplık müessesesinde sorumluluk ve yaptırımlar çok ağırdı. Kimse olmayınca eğitim düzeyi düşük insanlar murakıp yapıyordu. Murakıplıkların ne yapacağı ve ücretleri tam olarak belli değildi. Murakıbın zaten işletme dışından birisi olması gerekiyordu. O yüzden bunun kalkması çok olumlu görülmektedir. Yine A.Ş.'lerdeki sanal ortaklık anlayışının kalkması da olumlu bir gelişme olmuştur.

- Bireysel Denetçilik Kurumsal denetçilik konuları tartışılan bir diğer konudur. Bazı katılımcılara göre, denetim standartlarının kapsamı daraltılsaydı, kurumsal

yönetim ilkeleri daha dar kapsamda değerlendirilseydi, bireysel denetçilik daha kolay yapılabilir hale gelebilirdi. Ciroya göre denetçilikte bir sınırlama yapılabilirdi. Önümüzdeki zamanlarda bağımsız denetimin kademeli olarak genişlemesi ile böyle bir beklenti var. Katılımcılara göre bireysel bağımsız denetçilerin kısa vadede nitelikli bir hale gelmeleri zor görünmektedir. Denetçiliğin tek başına yapılması zordur. Kurumsal firmaları kurumsal denetim şirketlerinin denetlemesi uygun olacaktır. Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile tüm sermaye şirketlerini kapsamaması durumunda, belli limitin altında kalan firmaların bireysel denetçilere verilmesi de düşünebilir. Ama burada önemli husus, denetçilerin gerçekten nitelikli olması konusudur.

Tablo 1. Katılımcılarının Görüşme Sorularına Genel Bakışı

	Görüşme Soruları (Özet Hali)						Bağımsız denetimin tam ve doğru olarak uygulanması için uygun görülen sistem ve süre
	6102 Sayılı TTK’nin tam anlamıyla uygulanması ile bağımsız denetime bakış	6102 Sayılı TTK’nin tam anlamıyla uygulanması ile kurumsal yönetime bakış	6335 / 6455 Sayılı Kanunlara bakış	Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili gelecek beklentisi	Diğer önemli konular		
Katılımcılar							
1	+	+	+	+	Denetim Eğitimleri	Kademeli Geçiş Orta ve/veya Uzun vade (Ortalama 5-10 Yıl)	
2	+	+	+ ve –	+	Kurumlararası Uyum		
3	+	+	+ ve –	+	UFRS – VUK Uyum		
4	+	+	+	+	UFRS – VUK Uyum		
5	+	+	+ ve –	+	Nitelikli Personel		
6	+	+	+	+	KGK – SPK Uyum		
7	+	+	+	+	Sisteme Uyum		
8	+	+	+ ve –	+	UFRS – VUK Uyum		
9	+	+	+	+	Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetimi		
10	+	+	+	+	Tam ve Kobi Seti Olarak Uygulama		
11	+	+	+	+	Muhasebe ve Denetim Ayrımı		
12	+	+	–	+	Bireysel Denetçilik, Kalite, Eğitim		
13	+	+	+ ve –	+	Finansal Tablolarda Şeffaflık		
Genel Bakış	+	+	+	+			

Olumlu bakış (+), Olumsuz bakış (-), bazı hükümler olumlu bazıları olumsuz (+) ve (-) ile gösterilmiştir.

Görüşme değerlendirmeleri sonunda, katılımcıların görüşme sorularının içerdiği konulara bakış açıları (Olumlu / Olumsuz) ve verdikleri yanıtlar genel olarak değerlendirilerek özetle Tablo 1’de gösterilmiştir.

Sonuç ve Öneriler

Çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarıyla ilgili olarak, 6102 Sayılı TTK’nin mevcut durumundan yola çıkarak, gelecekle ilgili beklentiler ve pratik hayata dönük çözüm önerileri bağlamında, İzmir ve Çanakkale illerinde sorumlu baş denetçilerle yapılan görüşmelere istinaden, işletmelerle ilgili tüm kesimlere katkı sağlayacak değerlendirmeler yapılmıştır ve öneriler sunulmuştur. Bu değerlendirmelere ve önerilere aşağıda yer verilmiştir.

Genel değerlendirmeler ve öneriler şunlardır:

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun tam anlamıyla uygulanması ile Türkiye’de Kurumsal Yönetim İlkeleri ve uygulamaları ile bağımsız denetim uygulamalarının, kanundan genel olarak olumlu etkileneceği düşünülmektedir.

- 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ve 6455 Sayılı kanunla yapılan değişiklikler; bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları açısından (kademeli geçiş olarak düşünüldüğünde) genel olarak olumlu olmuştur. İşlem denetçiliğinin kaldırılması konusu ise tartışmaya açıktır.

- Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile kredi verenler, ortak olanlar, mal satanlar, çalışanlar açısından daha güvenilir bir ortamın olacağı düşünülmektedir.

- Çıkarılan kanunlarda ülkeye ve topluma yarar esas alınmalıdır.

- Muhasebesi olmayan bir şirketin denetiminden söz edilemez. Denetimin etkin olması için öncelikle muhasebe sistemindeki aksaklıkların çözülmesi gereklidir. Özellikle kayıt dışılığın çözülmesi hususunda devlete büyük görevler düşmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetime bir yerden başlanmış olması ve kapsamının genişliyor olması umut vericidir.

- 6102 Sayılı TTK orta ve uzun vadede etkinliğini daha çok hissettireceği tahmin edilmektedir. Böylelikle, ilerde firmaların özellikle finansal tablolarının daha şeffaf olmaları sağlanacaktır. Firma içinde, kurumsal yönetim ilkelerinin daha uygulanabilir olması sağlanacaktır ve etkin bir bağımsız denetim sistemi ile orta vadede firmaların güvenilirliği artacaktır. Devletin denetimi kolaylaşacaktır. Kredi kuruluşlarının ve dış ülkelerin yerli firmalara olan güveni artacak (özellikle finansal tablolar daha şeffaf ve güvenilir olacak) ve bu bağlamda ülkemize olan yatırımlar artacak ve ekonomik kalkınma anlamında önemli gelişmeler yaşanabilecektir.

- Gerçek anlamda bağımsız denetimin uygulanmasında tek başına TTK yeterli değildir. Burada devletin kurumlarına, denetim kuruluşlarına, bağımsız denetçilere, şirket yöneticilerine ve patronlarına da önemli görevler düşmektedir.

- Bağımsız denetimle birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin işler hale gelmesi özellikle şeffaflığın sağlanması anlamında olumlu bir durum olacaktır. Kapsamın hızla genişlemesi konusunda konu ile ilgili tüm kesimlere görevler düşmektedir.

Kamu kurumları ve meslek örgütlerine ilişkin değerlendirmeler ve öneriler şöyledir:

• KGK, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim alanında öncelikle eğitime önem vermeli ve bu konulardaki eğitimlerini artırmalıdır.

• KGK'nin bağımsız denetim standartlarını örneklerle açıklaması yerinde olacaktır.

• KGK ve SPK, meslek örgütleri, bağımsız denetim kuruluşları ve denetlenen işletmeler arasında uyumun ve işbirliğinin olması, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarına önemli katkılar sağlayabilecek ve sürecin işleyişini hızlandırabilecektir.

• KGK'nin bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili geliştirmeye çalıştığı standartlar, ilerde meslek açısından ve bağımsız denetim açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.

• Gelecek açısından rekabet ve denetimin kalitesi bağlamında düşünüldüğünde, denetim firmalarının denetlenmesi de önemli bir adımdır ve gereklidir.

• Önemizdeki süreçte, mevcut denetim raporlarının, KGK tarafından gözden geçirilip; elde edilen sonuçlara göre bir yön çizilmesi yerinde olacaktır. Denetleyenleri denetleyenlerin, hazırlayacakları raporlar çerçevesinde bağımsız denetim alanında bir değerlendirme yapılması doğru olacaktır ve yararlı sonuçlar yaratabilecektir.

• Denetim lisansları kolay verilmemelidir.

• Kayıt dışının olduğu bir ülkede denetim yapmak zordur. Dünyada da bu işi çözmek kolay değildir. Bir sürü şirket skandalları yaşanmaktadır. Maliye, sisteme adapte olmadan bu sistemin uygulanabilirliği gerçek anlamda zor görünmektedir.

• Muhasebe kayıt sisteminin vergi temelinden alınıp, tamamen uluslararası muhasebe standartları temeline taşınması gereklidir. Maliyenin bu konularda düzenleme yapması yararlı olabilir.

• Bağımsız denetimde bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi meslek örgütlerinin daha aktif hale getirilmesi yararlı sonuçlar doğurabilir.

İşletmelere ve bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik değerlendirmeler ve öneriler ise şu şekilde ifade edilebilir:

• Başta yabancı ortaklı firmaların bilançolarının Türkiye'de UDS'ye göre yapılması, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları anlamında daha sağlıklı sonuçlar doğuracaktır.

• İlerde Kobi işletmelerinin tamamının bağımsız denetimden geçmesi birçok konuda (Ekonomi, verginin doğru alınması vb.) yararlı olacaktır. Kayıt dışılık azalacaktır. Bağımsız denetim kuruluşları açısından maliyetler düşebilecektir.

• Meslekte, UMS, TFRS'ler ve bağımsız denetim konuları önemli bir yere gitmektedir. Bu sisteme ayak uydurabilenler ayakta kalacaktır. Yeniliklerin daha kolay uygulanabilmesi için dinamizme ihtiyaç vardır. Şuan, eski yeni çatışması yaşanmaktadır. Ama uzun vadede beklentiler olumludur.

• Mevcut şirketlerdeki denetçilerin, tüm firmaların denetime tabi olduğu ortamda yeterli olması güç görünmektedir. Bu yüzden herkesin yolunu çizmesi önemli bir husustur. Muhasebe uygulayıcısı ile bunu denetleyenin farklı olması gerekmektedir. Bu

konularla ilgili gerekli düzenlemelerin hızla yapılması denetim sürecine katkı sağlayacaktır.

- Geçiş döneminde en azından belli limitin altında kalan işletmeler için bireysel denetçilik sistemi uygulaması uygun olabilir.

- Türkiye’deki şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasında kademeli geçiş doğru uygulamadır.

- Bağımsız denetimin, UFRS belirlemelerinde olduğu gibi tam ve Kobi seti olarak uygulanması yararlı olabilir.

- Bireysel denetçilik anlamında KGK’nin verdiği denetim yetkileri, denetim kalitesini nasıl etkiler? Bu konuların tartışılmasında yarar vardır. Bağımsız denetimin kalitesi açısından, belli bir süre denetim kurumlarında staj yapma, çalışma gibi uygulamalar getirilebilir. Geçiş döneminde denetçilerin niteliğinin sorgulanması uygun olacaktır.

Kurumsallaşma ve bağımsız denetim, işletmelerin daha verimli çalışarak artı değer üretmesine ve sosyal açıdan (istihdam, vergi, gelir paylaşımı vb.) topluma faydalı olmasına yardımcı olur. Çünkü işletmeler kişi ve kurumlara ait olmakla birlikte aynı zamanda toplumun değerleridir. Bunların uzun ömürlü olması ve verimli biçimde artı değer yaratması milli gelirin artmasına ve topluma refah sağlamasına yardımcı olacaktır. Bu bağlamda 6102 Sayılı TTK’nin kademeli olarak, orta vadede, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanlarına önemli katkılar sağlayacağı, denetçilerle yapılan görüşmeler sonucunda tespit edilmiş ortak bir görüş olarak ifade edilebilir.

6102 Sayılı TTK’nin tam anlamıyla uygulanması ile kanunun kurumsal yönetime, bağımsız denetime sağlayacağı düşünülen faydalar ve beklentiler denetçi gözüyle değerlendirildiğinde genel olarak olumlu yöndedir. Bu bağlamda bağımsız denetimle ilgili bu geçiş sürecine tüm uygulayıcı kesimlerin sahiplenerek olumlu yönde katkı sağlaması, sürecin hızlanması açısından son derece önemlidir. Kanun’un kurumsal yönetime ve bağımsız denetime sağlayacağı katkıda, başta KGK, SPK gibi kurumlar olmak üzere tüm meslek örgütleri arasındaki uyum belirleyici olacaktır. Bu kurumlara bu anlamda büyük rol düşmektedir. Yine kanun ile kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamalarının doğru bir şekilde anlaşılmasında ve etkin bir şekilde uygulanmasında en önemli konu eğitimidir. Uygulayıcıların eğitimleri yaygınlaştırması ve bu eğitimleri sadece meslek mensupları ile sınırlı tutmayıp; en başta şirket patronlarını da kapsayacak şekilde genişletmesi, bağımsız denetimin bir zorunluluk algısından çıkarak fırsat algısına dönüşmesine ve hızla uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak; çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda, denetim kuruluşlarındaki denetçiler, 6102 Sayılı TTK’nin tam anlamıyla uygulanması ile kurumsal yönetimin ve bağımsız denetimin Türkiye’de gelişimine orta ve uzun vadede önemli katkılar sağlayacağını düşünmektedir. Bağımsız denetim uygulamalarının ülkemizde gerek işletmeler açısından gerekse işletme ilgilileri açısından başarılı olması ve bu alanda global normların yakalanması, yapılan ve yapılacak olan yasal düzenlemelerin başarısına ve iyi kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi ve uygulanmasına bağlıdır. Bu konuda bağımsız denetimle ilgili olsun olmasın tüm işletmelere, üniversitelere, meslek odalarına kısaca işletme ile ilgili tüm ilgililere önemli görevler düşmektedir.

Kaynakça

- Altıntaş, A. T., (2011). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Anand, S., (2008). *Essentials of Corporate Governance*, John Wiley&Sons, USA.
- Arı, M., (2008). “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim, Cilt: 3, Sayı: 2, 43-68.
- Arsoy, P. A., (2008). “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 17-35.
- Becht, M., Patrick, B., Alisa R., (2002) “*Corporate Governance and Control*” *NBER Working Paper Series*, Working Paper 9371, Cambridge, Ma, USA December.
- Carmichael, D.R., (1996). Willingham John J.; Carol A. Schaller. *Auditing Concepts and Methods*, McGraw- Hill Co., New York.
- Denis, D. K., McConnell, J. J., (2003). “International Corporate Governance”, European Corporate Governance Institute (ECGI), *Working Papers series in Finance*, No:05/2003.
- Erdoğan, N., Çubukcu, S., (2010). “Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 53-66.
- Erhan, D. U., (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetim Katkısı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Sayı:3, 157-176.
- Esen, M., (2012). “6102 Sayılı TTK İle Gelen Önemli Yenilikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:366, 44-49.
- Esendemir, E., (2011). “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”, *Journal of Yasar University*, 23(6), 3890-3903.
- Gillan, S. L., (2006). “Recent Developments in Corporate Governance: An Overview”, *Journal of Corporate Finance*, 12 (3), 381-402.
- Gökgöz, A., (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.
- Gürdal, K., (2013). “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri Ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMMÖ, Sayı: 1, 1-26.
- Güredin, E., (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Haftacı, V., (2014). *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli.
- Kaval, H., (2007). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*, İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (26 Aralık 2012); <kgk.gov.tr>, (02.01.2015).
- Koçel, T., (2010). *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

- Kula, V., (2006). *Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Papatya Yayıncılık, İstanbul.
- Musteen, M., Deepak K. D., Pol H., (2009). “Ownership structure and CEO compensation: Implications for the choice of foreign market entry modes”, *Journal of International Business Studies*, 40, 321-338.
- Okay, E., (2014). “Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Türkiye’de Kurumsal Yeniden Yapılandırma ve Mali Ortamın İyileştirilmesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 35-48.
- Özdemir, S., Elitaş, C., (2013). “Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflık Kavramının Muhasebe Bilgi Sistemindeki Bilgi Kalitesine ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, *XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Antalya 24-28 Nisan 2013, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 42.
- Saklı, A. R., (2012). *Stratejik Kurumsal Yönetişim*, Nobel Akademik Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara.
- Selimoğlu, S. K., Uzay, Ş., Özbirecikli, M. vd., (2011). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SPK Tebliğleri.
- Tanç, Ş. G., Cingöz, A., (2011) “Kurumsal Yönetim ve Çevresel Performans: İmkb’de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Sayı: 4, 203-219.
- Topçuoğlu, M., (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Toroslu, M. V., (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tunalı, A., (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Kurumsal Yönetim ilkeleri”, *Vergi Dünyası Dünyası*, Sayı:366, 76-82.
- Türk Ticaret Kanunu (6102 Sayılı).
- Türker, M., (2006). “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 19, 87-98.
- TÜRMOB – TESMER, (2013). *Mesleki Uyum Eğitimi*, Denetim Cilt I, Tesmer Yayınları: 85, Ankara.
- Zeytinoğlu, E., Özkan, N., (2013). “Muhasebe Eğitimi ve Kurumsal Yönetim: Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Kurumsal Yönetim Algıları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 61-82.

Evaluation of Independent Audit and Corporate Governance Practices in Turkey Under The Turkish Commercial Code No. 6102: A Qualitative Research

Yasin KARADENİZ

Çanakkale Onsekiz Mart University
Ayvacık Vocational School
17860 Ayvacık, Çanakkale, Turkey
ykaradeniz@comu.edu.tr

Extensive Summary

In terms of business in Turkey, it is seemed that the independent audit is gaining importance each passing day, in parallel with developments in the world. Subjects such as how to run the independent audit in our country which has become an inevitable need for enterprises in today's economic conditions of our country, which organization is more effective in this matter, to what extent the problems encountered is notable for audit organizations and what the members of profession think about the accordance of the regulation of our country with other international regulations constitute matters of debate which are current and highly important in the field of independent audit in our country.

In particular, with the adoption of the Turkish Commercial Code numbered 6102, the importance attached to independent audit has increased.

Although the corporate governance statement which is also another significant subject has gained admission with 2000s, it became the Turkish Commercial Code numbered 6102 which was adopted on the date of 13.01.2011, which is the most important turning point for Turkish companies in terms of adoption of the corporate governance and increment of the extent and applicability of the independent audit and it went into operation on 01.07.2012.

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

Some literature review related to previous studies has been done; especially current legislative amendments and practices regarding the topic have been taken into consideration this abovementioned purpose. The data related to the topic have been collected with interview techniques.

Interviews as a way of qualitative research has been done face to face with at least one chief auditor (mostly CPAs) working in any of the independent auditing firms in İzmir and Çanakkale cities. Following interviews with auditors it has been revealed that the Turkish Commercial Code, corporate governance in Turkey would contribute positively to development of independent auditing.

With the exact implementation of Turkish Commercial Code numbered 6102, the benefits and the expectations that are thought to be provided to the corporate governance by law are generally positive when evaluated with auditor approach. In this sense, in terms of acceleration of the process it is highly significant that all the implementers embrace and make contribution to the process of transition.

Consequently, this study is thought to be beneficial for the development of the new commercial code, corporate governance and independent auditing in Turkey and to explain the relationship between these concepts and also to shed light on the following studies.