

TÜRK TİCARET KANUNU VE SON YASAL DÜZENLEMELERİN FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME ETKİSİ

THE IMPACT OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND THE LATEST LEGAL REGULATIONS ON FINANCIAL REPORTING AND AUDITING

Necdet SAĞLAM* , Nurcan AZGIN**

* Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, nsaglam@anadolu.edu.tr

** Arş. Gör., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı nazgin@anadolu.edu.tr

ÖZ

Küreselleşme sonucu yaşanan hızlı değişim ve gelişmeyle birlikte 1956 yılından beri yürürlükte olan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)” günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekte yetersiz kalmış ve yerini 1 Temmuz 2012’de “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”na bırakmıştır. Kanun 1 Ocak 2013 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Yeni TTK muhasebe uygulamalarında ve raporlamaya ait düzenlemelerin yapmanın yanı sıra Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’yı yetkilendirmiştir. Yeni TTK’nın uygulanmaya başlanmasından itibaren kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Bu çalışmada yeni TTK’da muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kavranlar: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe, Raporlama, Denetim.

Jel Kodları: M41, M42, M48

ABSTRACT

In accordance with rapid change and development as a result of globalization “Turkish Commercial Code (Law Number 6762)” which has been valid since 1956, has been insufficient and was replaced by “Turkish Commercial Code (Law Number 6102)” on 1st July 2012. The Code was applied on 1st January 2013. New TCC authorized Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) to conduct regulations regarding accounting practice and reporting. Alterations have been done within some articles of TCC since it came into effect. In this study, we focused on TCC’s innovations related to accounting and auditing, complications it has caused and solution offers regarding these complications.

Keywords: New Turkish Commercial code, Public Oversight Authority, Accounting, Reporting, Auditing.

Jel Codes: M41, M42, M48

1. GİRİŞ

2005 yılından itibaren hazırlıkları yapılan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulu’nda temel yasa olarak görüşülüp kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de (RG) yayımlanmıştır. Yeni TTK Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti, Sigorta Hukuku olmak üzere altı kitap ve 1535 maddeden oluşmaktadır. Kanunda muhasebeyle ilgili olarak defter tutma, envanter çıkarma, finansal tabloların hazırlanması ve denetime ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Yeni TTK ile şirketler için kurumsallaşma politikaları ve kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği görülmektedir. Burada hedef uzun ömürlü, başarılı ve rekabetçi şirketlerin oluşturulması ya da varlıklarının devamının sağlanmasıdır. Şirketlerde şeffaflığı sağlamak amacıyla, kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğü düzenlenmektedir.

Getirilen yeni düzenlemelerle şirket yönetim kurullarına ilave sorumluluklar eklenmiş ve finansal raporlama standartları ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir. (www.ey.com)

Çalışmada yeni TTK’da muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yeni TTK’yla ilgili konuda çeşitli çalışmalar yapılmış ve burada yapılan çalışmalardan bir kısmına yer verilecektir.

Altaş (2013) çalışmasında, ticaret şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (GTB)’nin denetimine tabi işlemleri ile denetlenenlerin yükümlülükleri üzerine bir araştırma yapmıştır.

Fidan ve Cinit (2013) çalışmalarında, 2013 yılından itibaren ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemeye çalışmışlardır.

Çankaya ve Dinç (2012) çalışmalarında, finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda, sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişki ve eğitim faktörü ile uygulama başarısı arasındaki pozitif yönlü ilişki olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Ulusan ve diğerleri (2012) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymuştur. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanların sayısının katılmayanlardan biraz daha fazla olduğu sonucuna varmıştır. Yine meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler arasında en fazla doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri yeniliklerden biri Yeni TTK'nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yeniliktir. Bu yenilik "Yeni TTK'nın teknik gelişmeleri dikkate alarak defter ve belgelerin fiziki dosyalamaya ilaveten elektronik ortamda da saklanmasına olanak tanınması doğru ve gereklidir" yeniliğidir.

Demir (2011) çalışmasında, Ticaret Kanunu ile vergi mevzuatı arasındaki amaçsal ve ilkesel farklılıkları ortaya koyulmuş ve ticari defterler her iki yasa bakımından ayrıntıları ile ele alınmıştır.

Haftacı ve Badem (2011) çalışmalarında, yeni TTK'nın önem arz eden hükümlerden hareketle muhasebe mesleğini ilgilendiren, muhasebeleştirme sürecinde ticari defterlerle ilgili düzenlemeler, dönem sonunda sonuç çıkarma sürecinde raporlama ile ilgili düzenlemeler ve finansal raporların denetlenmeden anlam ifade etmediğini açıkça ortaya koyan bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri ele almıştır.

Şengel (2011) çalışmasında, yeni TTK'nın sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yenilikleri incelemiş ve değerlendirmiştir. Yeni TTK'nın getirdiği yeniliklerle ekonominin gelişmesine önemli katkılar sağlayacağı sonucuna varmıştır.

Aygören ve Kurtcebe (2010) çalışmasında, Yeni TTK'ya, işletmelerin uluslararası standartlara uyumu ve bağımsız denetimi yönüyle ekonomik hayata getireceği düzenlemeleri ele almıştır.

3. TTK YASALAŞMA SÜRECİ

Uzun süren hazırlık çalışmaları sonucu 1535 maddelik TTK. TBMM'de temel yasa olarak görüşülerek kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli resmi gazetede yayınlanmıştır. Kanunda eski TTK'daki mevcut bölümler korunarak yeni bir bölüm olan taşımacılık bölümü eklenmiştir.

Kanunun yürürlüğü ile ilgili başka 44 maddelik bir kanun hazırlanmış ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun 14 Şubat 2011'de RG'de yayınlanmıştır. TTK'nundaki bölümler ve madde sayıları aşağıdadır. Görüldüğü gibi en fazla madde sayısı ticaret şirketlerindedir.

- Birinci Kitap Ticari İşletme (Madde Sayısı 113)
- İkinci Kitap Ticaret Şirketleri (Madde Sayısı 521)
- Üçüncü Kitap (Kıymetli Evrak (Madde Sayısı 205)
- Dördüncü Kitap (Yeni)Taşıma İşleri (Madde Sayısı 67)
- Beşinci Kitap Deniz Ticareti (Madde Sayısı 484)
- Altıncı Kitap (Sigorta Hukuku (Madde Sayısı 120)
- Son Hükümler
- Geçici Maddeler

TTK'da yer verilen ilke, kavram ve kurumların kabul edilmesinde, dünya konjonktürüne paralel olarak Türkiye ihtiyaçları da göz önünde bulundurulmuş ve AB düzenlemeleri dikkate alınmıştır. Dil sadeleştirilmiştir. Ticari İşletme ve Kıymetli Evrakta çok değişiklikler yapılmamış Şirketler, Taşıma İşleri, Deniz ve Sigorta'da son derece radikal değişikliklere yer verilmiştir. Şirketlere ait bazı yenilikler aşağıda sıralanmıştır:

- Tek Pay Sahipli Anonim Şirket ve Tek Ortaklı Limited Şirket Kurabilme İmkânı
- Anonim ve Limited Şirketlerde Esas Sözleşme Hükümleri
- Şirketler Topluluğu
- Şirketlere İlişkin Yapısal Değişiklikler: Bölünme, Birleşme, Devralma
- Şirkete Karşı Borçlanma Yasağı
- Elektronik Ortamda Genel Kurul ve Yönetim Kurulu
- Envanter ve değerlendirme hükümleri
- Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar düzenleme
- Şirketlerin Denetimi
- Kurumsal Yönetim.

Yeni TTK, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iç yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. Kanunda kurumsal yönetim yaklaşımı; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört ana temel üzerindedir.

TTK'nın uygulaması için aşağıdaki yönetmelik ve tebliğ çıkarılmıştır.

Tablo 1: TTK'nın Uygulanması İçin Çıkarılan Yönetmelik ve Tebliğler

Yönetmelik/Tebliğ adı	Bakanlık	RG. Tarih ve No:
Ticaret Unvanları Hakkında Tebliğ	GTB	14.Şubat 2014,
Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	GTB	21 Eylül 2013, 28772
Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ	GTB Ve MB.	19 Aralık 2012, 28502
Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	GTB Ve MB	6 Haziran 2013, 28669
Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik	GTB	31 Mayıs 2013, 28663
Ticaret Sicili Yönetmeliği	GTB	27 Ocak 2013 28541
Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik	GTB	28 Ağustos 2012, 28395
Münfesi Olmasına veya Sayılmasına Rağmen Tasfiye Edilmemiş Anonim ve Limited Şirketler ile Kooperatiflerin Tasfiyelerine ve Ticaret Sicili Kayıtlarının Silinmesine İlişkin Tebliğ	GTB	30 Aralık 2012, 28513
Bağımsız Denetim Yönetmeliği	KGK	26 Aralık 2012, 28509
Halka Açık Olmayan Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	GTB	19 Ekim 2012, 28446
Ticaret Şirketlerinde Anonim Şirket Genel Kurulları Dışında Elektronik Ortamda Yapılacak Kurullar Hakkında Tebliğ;	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Uygulanacak Elektronik Genel Kurul Sistemi Hakkında Tebliğ	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Birikimli Oy Kullanımına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik	GTB	28.Ağustos 2012, 28395
Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul Ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik	GTB	28 Kasım 2012, 28481

4. TİCARİ DEFTERLER

Ticari defterler, işletmelerin mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, dönem sonunda gerçekleşen iş ve işlemlerini gösteren defterlerdir. TTK'nın 64. ve 65. maddeleri ticari defterlere ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

6102 sayılı TTK m.64(1)'de "her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TMS'ler ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır" demektedir. Fakat daha sonra bu madde 6335 sayılı kanunla değiştirilerek "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap

dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır." şeklinde değiştirilmiştir. Bu da bütün tacirlerin TMS'ye göre kayıt tutma konusunu değiştirmiş ve kanunda yer alan birçok madde de karışıklığa neden olmuştur. Bu maddenin gerekçesi her tacirin ticari defter tutmak yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koymakta ve bu yükümlülüğün hiçbir tacir ayırık tutulamaz denmektedir. TTK m.64(2)'de Tacirin, işletmesiyle ilgili olarak göndermiş olduğu her türlü belgeyi saklama yükümlülüğüne ve belgeleme ve kaydın belgeye (evrak-ı müsbiteye) dayanması ilkesi öngörülmüştür. TTK m.64(3) ticari defterlerin açılış ve kapanış onayları, kapanış onayının süresi ile ilgili hükümleri içerir. Bu maddede değişiklik yapılmış açılış ve kapanış onayları yapılacak defterler

maddeye eklenmiş ve bu defterlerin açılış ve kapanışlarının hangi sürelerde yapılacağı belirlenmiştir. Ayrıca deftere resmiyet verilmesi yani onay gereğini belirtmekte ve bunun usulünü göstermektedir. Pay, karar ve müzakere defterlerinin ticarî defter sayılması teoriye uymamakta, uygulamanın gereksinimini duyduğu gibi kural olarak kanuna girmiş bulunmaktadır.

TTK m. 64(4)'de yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri yanı sıra aşağıdaki defterleri de ticari defterler arasında sayılmıştır.

- Pay defteri,
- Yönetim kurulu karar defteri
- Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

TTK m.64(5) yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir derken madde daha sonra değiştirilmiştir. Bu değişiklikle TTK'na tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikle defterlerin VUK'na göre tutulması zorunluluğu bir daha vurgulanmıştır. Ancak dönem sonu değerlemesinin ve finansal tabloların nasıl olacağı belirtilmemiştir.

TTK 65 maddesi 1. Fıkrasına göre; Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur, defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır (TTK. TTK m.65(2)). Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılabilsinin ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Bu çerçevede 19/12/2012 tarihinde RG'de yayımlanan GTB ile Maliye Bakanlığı (MB)'nın ticari defterlere ilişkin tebliğinin amacı; gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağını, defterlerin kayıt zamanını, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarını belirlenmiştir. Tebliğ tacirler tarafından tutulan ticari defterleri kapsamaktadır. Ayrıca elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı RG'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanmaktadır. Bu düzenlemede defterlerde kayıtların açık, anlaşılır ve maddelerin ayrı ayrı yapılmasıyla muhasebeleştirilmede yeni disiplin getirilmiş olmaktadır.

5. ENVANTER ve DEĞERLEME

TTK'nın 66. ve 67. maddesi finansal tablolar düzenlenirken envanter ve değerlendirme işlemleri düzenlenmiştir. TTK m.66(1)'ye göre her tacir, ticari işletmesinin açılışında bir envanter çıkarır ve TTK m.66(2)'ye göre tacir açılıştan sonra faaliyet dönemi sonunda envanter çıkarır ve hesap yılı on iki ayı geçirmez. TTK m.66(3) maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame edilmekte ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınmaktadır. TTK m.66(4) ile aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir. TTK m.66(1) gerekçesi ilk envanterin, şirketin taşınmazlarının, alacak ve borçlarının, nakit parasının ve diğer varlıklarının eksiksiz ve doğru bir şekilde gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tamlik, doğruluk yanında varlıkların ve borçların teker teker gösterilmesi, yani kalemlerde toplama, hamur ve mahsup yapmama, konsolide etmeme ilkeleri yanında denetlenebilirlik kuralını içerir. TTK m.66(2) gerekçesi her faaliyet yılının sonunda çıkarılacak envanteri hükme bağlamakta ve faaliyet (hesap) dönemini on iki ay ile sınırlamaktadır ve envanterin çıkarılması süresini de kesin bir şekilde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamıştır. TTK m.66(3) gerekçesinde ise kural olarak değişmeyen değer ilkesini benimsemiştir. Kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. TTK m.66(4) aynı grup içerisinde girebilecek stok malvarlığı, taşınır malvarlığı unsurları ve borçların ayrı ayrı gruplandırılmasına ve ortalama ağırlıklı değerle envantere konulmasına olanak veren bir hükümdür.

Ayrıca TTK m.67 ile envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri düzenlemiştir. TTK m.67(1) Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, TMS'ye uygun olmalıdır. TTK m.67(2) kapanış envanteri düzenlenmesinde TMS'ye uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir. TTK m.67(3) faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlendirilmesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

6. TTK VE KGK DÜZENLERİNE GÖRE FİNANSAL RAPORLAMA

6.1 TTK'da Finansal Tablo Düzenlemeleri

Eski TTK'nun da sadece bilanço tablosundan bahsedilirken, yeni TTK ile günün şartlarına ve UFRS'de dikkate alınarak yeni finansal tabloların oluşturulmasına ait düzenlemeler yer almıştır. Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin TTK'nın kanun maddeleri 69, 72. ve 78. maddelerinde hükümler yer almaktadır.

TTK m.69 yılsonu finansal tablolar; TMS'ye uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Bu maddede finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi finansal tabloların düzenlenmesinde de sübjektif uygulamalar oluşturabilir. Buna rağmen finansal tabloların oluşturulmasında düzenli bir işletme faaliyeti akışı için gerekli sürenin 3 ay olarak belirlenmesi sübjektif etkiyi azaltma yönündedir (Bilen ve diğerleri 2014, 17) Bu maddenin gerekçesi TMS'ye göre belirlenir ve tamamlanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı TMS'yle dinamik bir nitelik taşır.

TTK m.72(1) finansal tabloların işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, dönem ayırıcı işlemleri ve tüm gelir ve giderlerini TMS'ye uygun olarak gösterme zorunluluğunu ifade eder. TTK m.72(2) aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez. Maddenin gerekçesi bir bilançoya hakim, Türkçeye "tamlık" sözcüğü ile çevrilen "completeness" ilkesini açıkça öngörmekte ve açıklık ilkesi gereği mahsubu yasaklamaktadır.

TTK m.73(1) TMS'de aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. TTK m.73(2) Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

TTK m.74 aktifleştirme yasağı düzenlenmiştir. TTK m.74(1) TMS'de aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. TTK m.74(2) Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki TMS'de aksi öngörülmüş olsun. TTK m.74(3) Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki TMS'de aksi öngörülmüş olsun. Bu maddenin gerekçesi tamlık ilkesinin bir uygulamasıdır. Bilirkişi, kuruluş denetçisi, noter, avukat ücretleri, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi kuruluş giderleri sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmez. Bir işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent,

faydalı model, tasarım gibi fikrî mülkiyet hakları ve peştemaliye (good will) benzeri işletme değerleri de aktifleştirilemez. Son fıkrada öngörülen aktifleştirme yasağı, AT Yönergesinin gereğidir. (Kanun madde gerekçesi)

TTK m.75 gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS'de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır. Bu maddenin gerekçesi Karşılıklar bilanço hukukunun en ünlü kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıklar, TMS'na göre ayrılır.

TTK m.76 Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında TMS uygulanır. Bu maddenin gerekçesi geçici hesapların genel olarak tanımını veren bu hüküm, uygulanacak kurallar yönünden TMS'na göndermede bulunmaktadır.

TTK m.77 bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS'da öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte TMS göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir. Bu maddenin gerekçesi şeffaflık ilkelerinin gereği olarak, pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir.

TTK m.78 (1) Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS'da öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS'lerdeki esaslara uyulur.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

TTK m.514 finansal tabloları hazırlama yükümlülüğünü düzenlemiş ve yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS’lerde öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Bu maddenin gerekçesi anonim şirket yönetim kurulunun yıl onu finansal tablolarını, eklerini belirli süre içinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamaktadır. Görev yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir.

TTK m.528 maddesinde finansal tablolar ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin hükümleri ifade etmektedir. Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak TMS’lerde ve KGK’ca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümler uygulanır.

TTK’da ilk kez Holding şirket ve şirketler topluluğu tanımlanmıştır. TTK m.519 holding şirket başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibarettir. Birden çok sermaye şirketinin, hakimiyet ilişkileri bağlamında, önceden belirlenmiş ve somut politikalara göre yönetilmesi amacıyla oluşturulan kurumlara şirketler topluluğudur. Bu şirketlerin yukarıda belirtilen kapsamda TMS’ye uygun konsolide finansal tabloları düzenlemesidir.

6.2 KGK Düzenlemeleri ve Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 17/11/2012 tarihli ve 28470 sayılı RG’de yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” uyarınca finansal tablolarını TMS göre düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla hazırlanmıştır. Finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde yapılan açıklamalar, TMS kapsamında şirketlerin yapması gereken tüm sunum ve açıklama hükümlerini kapsamayıp, uygulama birliği sağlamayı ve yönlendirici olmayı amaçlar (www.kgk.gov).

TMS’ye Uygun Finansal Raporlama, 13/1/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa tabi gerçek ve tüzel

kişilerden TMS’ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” ile belirlenmiştir. Söz konusu Karar uyarınca; 660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, 6102 sayılı Kanunun 397nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacaklar ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS’yi uygular (www.kgk.gov).

26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KGK kararıyla bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlaması öngörülmüştür. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. Amaç, işletmelerin büyüklüğü ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır (www.kgk.gov).

6102 sayılı TTK’nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca KGK yetkisini ilişkin olarak;

- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) uyarınca KAYİK tanımı kapsamına alınan işletmelerin,
- 6102 sayılı TTK’nın 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan işletmelerin ve
- 6102 sayılı TTK’nın 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TMS uygulanmasını öngörerek kullanmıştır.

6.3 Yıllık Faaliyet Raporu ve Bağlılık Raporları

Yeni TTK şirket genel kurullarında ortaklara etkin ve yeterli ölçüde bilgi verilmesine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler faaliyet raporu ile yapılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 375, 397, 398, 401, 402, 405, 437, 516, 517, 518, 616 ve 625 maddesinde Yıllık Faaliyet Raporuyla ilgili hükümler yer almıştır.

Yeni TTK 375 maddesinde yönetim kurulunun görevleri arasında pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi yer almıştır.

Yıllık faaliyet raporunu tüm sermaye şirketleri düzenlenmesi gerekmektedir. Yani, anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin, bu raporu düzenlemesi zorunludur. Bu çerçevede GTB tarafından “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” 28 Ağustos 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir.

Yıllık faaliyet raporunda şirketin ilgili hesap dönemine ait iş ve işlemlerinin akışı, her yönüyle finansal durumu doğru, eksiksiz, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtılmak zorundadır. Yıllık faaliyet raporu, şirket faaliyetlerinin izlenebildiği ve şirketin kurumsal yönetilip yönetilmediğini görülmesini sağlayan temel belgedir. Yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır (Sağlam, 2014).

Bağlılık Raporu yükümlülüğünün amacı, Şirketler Topluluğunda hakim şirket lehine ve bağlı şirket aleyhine işlem yapılması durumunun (varsa) raporlanması ve menfaat sahiplerinin olası kayıplarının denkleştirilmesinde bir baz teşkil etmesidir.

Bağlı şirketin (yavru şirket) yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenler.

Raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır.

Bağlı şirket yönetim kurulu hazırladığı bağlılık raporunda, şirketler açısından ticari sır niteliğinde olan bilgiler açıklanmadan, yalnızca şirketler arasında yapılan "hukuki işlemin varlığı ve sözleşme kapsamında risklere karşı şirketlerin karşılıklı olarak aldığı önlemleri veya herhangi bir önlem alınmamışsa, kendilerince bilinen hal ve şartlara göre her bir hukuki işlemde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığı ve alınan veya alınmasından kaçınılan önlemin şirkete zarara (kayba) uğratıp uğratmadığı" konusundaki değerlendirmesi açıklanmalıdır.

Şirketler topluluğunda şirketlerin raporlama ilişkilerini ve söz konusu raporların amaçlarını düzenleyen 199'uncu maddeye aykırı davranılması halinde, Yeni TTK'nın 562'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereği 200 günden az olmamak üzere adli para cezası düzenlenmiştir.

6.4 Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci Maddeleri uyarınca gerçek ve tüzel kişi tacirlerin bireysel ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan TMS uygulamaları öngörülmüştür.

26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KGK Kararımızla genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS uygulaması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TMS'yi uygulamalarına izin verilmiştir. Bu karar gereğince bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin ise Kurum tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlamaları gerektiği ifade edilmektedir (www.kgk.gov).

Avrupa Birliği (AB)'nde 1606/2002 sayılı Tüzük uyarınca payları borsada işlem gören işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları zorunludur. Diğer işletmelerin finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayıp hazırlamamaları ise üye ülke tercihinin bırakılmıştır. Üye ülke tercihinin bağlı olarak UFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını AB Muhasebe Direktiflerine uygun olarak hazırlamaktadır. Bununla birlikte, AB Komisyonu 2013 yılında mevcut direktiflerinde bir revizyona giderek 2013/34/EU sayılı Muhasebe Direktifini (AB Direktifi) yayımlamış olup bu direktifin uygulanma tarihi 1/1/2016'dir. Söz konusu AB Direktifi UFRS'ye göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri getirmekle birlikte finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacı korunmaktadır (www.kgk.gov).

KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin UFRS uygulamayan işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 102 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır (www.kgk.gov).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi görüşe açılmış olup 18-20 Aralık 2015 tarihleri arasında Ankara Kızılcahamam'da Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı tarafından “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağının Değerlendirilmesi” konulu bir çalıştay yapılmış ve görüşler KGK'ya iletilmiştir. Çalıştay komisyonları, çalışmalarında; KOBİ UFRS' deki son değişiklikleri, AB yönergesindeki değişiklikleri “izin ver veya zorunlu tut” ilkelerini, opsiyonlu uygulamaları ve KOBİ UFRS

uygulamasını benimseyen İngiltere Uygulamasını göz önünde bulundurmıştır. Taslak metni, VUK 'a göre değil dünya gelişmelerine paralel olarak değerlendirmiştir. Komisyon üyeleri, Türkiye Uygulamalarının dünyadaki gelişmeleri kapsamaması arzu etmektedir. Böylece Türk işletmelerinin dünyaya daha kolay açılabilceğini ve yurtdışındaki işletmelerle rekabet edebileceğine inanmaktadır. Aynı şekilde Türkiye'ye de KOBİ niteliğindeki işletmelerin yatırım amacıyla gelebileceğini görüşündedir. (Bkz. <http://modav.org.tr/images/calistayraporu.pdf>)

7. DENETİM

7.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarıdır (www.spk.gov).

TTK 397 maddesine göre bağımsız denetçi olmak için SMMM ve YMM olmak yeterlidir. Ancak Kamu Gözetim Kurumu TTK'ya göre denetime ilişkin düzenlemeleri yapmakla yetkilidir ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre geçiş döneminde 15 yıllık tecrübeye sahip SMMM ile YMM'ler üniversitelerce düzenlenen eğitime katılarak bağımsız denetçi belgesi alabilmektedir (Sağlam ve Yolcu 2014, 80).

Tablo 2: Denetçi Yetkilendirme İşlemlerine İlişkin İstatistikler

Kurul Tarafından Onaylanan Başvuru Sayısı	14.827
Resmi Sicile Kaydı Gerçekleşen Denetçi Sayısı	13.561
Tescil Ve İlan Süreci Devam Eden Denetçi Sayısı	1.266

Kayıd yapılan toplam 13.561 denetçinin 2.625'i YMM ve 10.936'sı SMMM'dir. Kadın YMM sayısı 192 ve erkek YMM sayısı 2.433'tür. Kadın SMMM sayısı 1.800 ve erkek SMMM sayısı 9.135'tir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca bağımsız denetçi olabilmek için aşağıda üniversiteler geçiş dönemi eğitimler düzenlenmiştir.

Tablo 3: Geçiş Dönemi Eğitimine Başlama Yetkisi Verilen Üniversiteler Listesi

Vakıf Üniversiteleri	Özel Üniversiteler
Ankara	Başkent
Bülent Ecevit	Beykent
Çukurova	Fatih
Dumlupınar	Işık
Eskişehir Osmangazi	İstanbul Ticaret
Gazi	İstanbul Aydın
Gaziantep	Yeditepe
İnönü	İzmir Ekonomi
İstanbul	
Karadeniz Teknik	
Kocaeli	
Marmara	
Muğla Sıtkı Koçman	
Pamukkale	
Sakarya	
Selçuk	
Uludağ	
Uşak	

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi 8 özel ve 18 vakıf üniversitesi toplamda 26 üniversite geçiş dönemi eğitimine başlama yetkisi almışlardır.

Üniversiteler tarafından verilen meslek mensuplarının geçiş dönemi eğitimlerin içerikleri şu şekildedir:

- Sigortacılık mevzuatına ilişkin konular
- Bankacılık mevzuatına ilişkin konular
- Finansal sistem, sermaye piyasaları ve sermaye piyasası mevzuatı
- Türkiye muhasebe standartları, TMS ve TFRS yorumları
- Kurumsal yönetim ilkeleri
- Bağımsız Denetim standartları (BDS)
- Genel kalite kontrol standardı (ISOC-1)
- Etik kuralları
- Türk Ticaret Kanunu'nun denetime ilişkin hükümleri

TFRS ve denetim dışında eğitimler internet üzerinden yapılmıştır. Geçiş döneminde eğitim veren üniversitelerin bir kısmı kendi dokümanını kullandı, bir kısmı ise diğer üniversitelerin dokümanlarından faydalandı. Bu üniversitelerin listesi şu şekildedir.

Tablo 4: Geçiş Dönemi Eğitimlerinde Kendi Dokümanını Kullanan ve Kullanmayan Üniversiteler

Kendi Dokümanını Kullanan Üniversiteler	Kendi Dokümanını Kullanmayan Üniversiteler
Ankara	Bülent Ecevit
Başkent	Çukurova
Beykent	Dumlupınar
Fatih	Eskişehir Osmangazi
Gazi	Gaziantep
Işık	İnönü
İstanbul	İzmir Ekonomi
İstanbul Ticaret	Karadeniz Teknik
İstanbul Aydın	Kocaeli
Uludağ	Marmara
Sakarya	Muğla Sıtkı Koçman
	Pamukkale
	Selçuk
	Uşak
	Yeditepe

Geçiş dönemi sonrası bağımsız denetçi olmak isteyenler KGK'nin yapacağı sınava girmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim şirketinde SMMM stajı yapanlar hariç SMMM belgesi almış kişilerin 3 yıl bir denetim şirketinde staj yapmasıyla ancak bağımsız denetim sınavına girebilmektedir. Önümüzdeki dönemde bağımsız denetçi belgesini alıp bağımsız denetim yapmayanların uygulama eğitimlerine gitmesi planlanmaktadır.

7.2 Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim tebliğinde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır. Bağımsız denetim yönetmeliğine göre 3 tür denetim şekli mevcuttur; KAYİK Dahil Bağımsız Denetim Kuruluşu, KAYİK Hariç Bağımsız Denetim Kuruluşu ve denetim ağı (www.spk.gov).

KAYİK dahil denetim kuruluşunun ortakları SMMM veya YMM, paylarının veya hisselerinin nama yazılı sermaye şirketi olması, Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması, denetçilerinin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması, Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması, en az iki sorumlu denetçisinin bulunması gibi şartlara sahip olunması istenmektedir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde "KAYİK: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet

alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder." (www.kgk.gov).

Denetim ağı, bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı amaçlayan ağıdır.

Türkiye'de 2016 yılı itibariyle KGK bünyesinde bağımsız denetim için yetkilendirilen 197 bağımsız denetim kuruluşu vardır. Yetkilendirme Kamu yararını ilgilendiren KAYİK kapsamında denetim yapabilenler ve diğerleri olarak ikiye ayrılırlar. Yukarıda belirtilen yönetmeliğe göre denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara BDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı BDS çerçevesinde belirlenir.

SPK Seri: X, No:28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"de Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için, öncelikle KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı getirilmiştir. Bağımsız denetçilerin, Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, KGK tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda en az iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklığın bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olmaları şartı getirilmiştir (www.spk.gov).

7.3 Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

TTK'nın en fazla değişen düzenlemelerinden birisi şirketlerin denetimidir. Bu da ülkemizde denetimin ne kadar sevildiğinin ayrı bir göstergesidir. Bu değişikliklerin ilki yasa yürürlüğe girmeden, diğeri ise yürürlüğe girdikten sonra yapılmıştır. Malum, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ilk halinde her ölçekteki anonim, limited, paylı komandit şirketin ve şirketler topluluğunun denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya

küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerde bir veya birden fazla serbest muhasebeci mali müşavire veya yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştü. Ancak, TTK yürürlüğe girmeden bir gün önceki RG’de yayımlanan 6335 sayılı Kanun ile TTK’nın denetime ilişkin maddelerinde değişikliğe gidildi ve her ölçekteki (küçük, orta, büyük) şirketin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verildi. Bakanlar Kurulu da yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi olacağını belirlemiştir. Ancak bu kapsamına girmeyen şirketler denetim dışı tutulmuştur (Altaş 2014).

7.3.1 Kamu Yararına Kuruluşlar (KAYİK)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde “KAYİK: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır. (www.kgk.gov).

7.3.2 KAYİK Kapsamında Olmayan Şirketler

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin kararda bağımsız denetime tabi olacak şirketler m.3(1) tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Tablo 5: Bağımsız Denetim Hadleri

Yıllar	Aktif Toplamı	Yıllık Net Satış Haslatı	Çalışan Sayısı
2016	Kırkmilyon ve üstü Türk Lirası	Seksenmilyon ve üstü Türk lirası	İkiyüz ve üstü
2015	Ellimilyon ve üstü Türk Lirası	Yüzmilyon ve üstü Türk lirası	İkiyüz ve üstü
2014	Yetmişbeş milyon ve üstü Türk Lirası	Yüzelli milyon ve üstü	İkiyüzelli ve üstü
2013	Yüzelli milyon ve üstü Türk Lirası	İkiyüz milyon ve üstü Türk Lirası	Beşyüz ve üstü

7.4. Kapsam Dışındaki Anonim Şirketlerin Denetimi

28 Mart 2013 tarihli ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile TTK’nın 397’nci maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklendi. Eklenen beşinci fıkrada “Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir” denilmektedir. Yani, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler TTK’nın 397’nci maddesinin beşinci fıkrasındaki denetimi yaptırmakla yükümlü kılındı. Böylece, sayıları yaklaşık olarak yüz bini bulan anonim şirketin tamamı denetim kapsamına alınmıştır. Bu da ikili bir denetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Geline nokta, bağımsız denetim kapsamına giren anonim şirketler TTK’nın 397’nci maddesinin dördüncü fıkrasında; bağımsız denetim kapsamı dışında kalanlar ise beşinci fıkrasında belirtilen denetime tabidirler (Altaş 2014).

TTK’nın m.397/f.5 hükmünde bu denetime ve denetçilere ilişkin usul ve esaslar GTB’nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. TTK’nın m.397/f.6 ise “Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir” denilmiştir. Böylece, m.397/f.5 ile getirilen denetimin yaptırılmaması hali de, bağımsız denetim yaptırmama gibi, anonim şirketler açısından ağır sayılacak bir hukuki sonuca bağlanmış ve denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı vurgulanmıştır (Altaş 2014).

Bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan şirketler için Anonim Şirketler ile Tarım ve Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı ile bu kuruluşların denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları düzenlemektedir. Yönetmelik GTB’ca hazırlanarak Bakanlar Kuruluna sunulmuştur. Ancak Bakanlar Kurulu yönetmeliği çeşitli nedenlerle tekrar bakanlığa iade etmiştir. Geçen süreye rağmen ilgili yönetmelik hala çıkarılmamıştır.

Bu durumda TTK. 397/f.6 hükmü karşısında, anonim şirketlerin 2013,2014 ve 2015 yıllarına ait finansal tablolarının, TTK bu denetimi yaptırmayanların finansal tablolarının düzenlenmemiş hükmünde sayılacağını tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Acilen TTK’nın 397/f.5 hükmündeki yönetmelik yayınlamalı veya TTK’nın m.397/f.5 hükmü kaldırılarak eskiye dönük bir düzenleme yapılmalıdır.

7.5 Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetimi

Ticaret Şirketlerinin GTB'nca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik GTB'nca 28 Ağustos 2012 tarihinde yayınlanmıştır. 102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren ticaret şirketleri ile kuruluşları ve faaliyetleri diğer kanunlarla düzenlenen ticaret şirketlerinin, Kanuna tabi işlemlerinin denetlenmesini kapsar.

Yönetmeliğe göre GTB Müfettişleri şirket kuruluş, yönetime ait süreçlerin yanında Ticari defterlere ilişkin işlemler, Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, denetçinin seçilmesine Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, Kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler vb. işlemleri denetleyecektir.

Müfettişler denetim teknikleri olarak finansal tablom denetimine benzer olarak varlık incelemesi, gözlem: doğrulama, bilgi toplama, kayıt sisteminin kontrolü, hesaplama, belge incelemesi ve örnekleme kullanacaktır.

7.6 Denetim Sektörü Sorunları

Türkiye'de, bağımsız denetimde yetkilendirme ve geçiş eğitimleri tamamlanmıştır. Ancak denetim uygulanması konusunda oldukça fazla sorunlar vardır. Örneğin yukarıda da belirtildiği gibi bağımsız denetim kapsamındaki Anonim Şirketlerin nasıl denetleneceği hala belirsizdir. Diğer taraftan YMM bağımsız denetçilerin tam tasdik kapsamında sözleşme yaptıkları şirketlerin bağımsız denetimini yapmaları tartışılması gereken bir konudur. Diğer taraftan KAYİK kapsamı dışındaki şirketlerin denetiminde TMS değil de Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanmış tabloların denetlenmesi bağımsız denetimin özellikle uluslararası boyutlarına ters bir durumdur ve şirketlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun değerini göstermesi pek mümkün görülmemektedir. Bağımsız denetim sektöründe karşılaşılan diğer sorunları şu şekilde özetleyebiliriz (Yolcu, 2015):

- Bağımsız denetimdeki rekabetin yoğun olarak bağımsız denetim ücretlerinde yaşanması; bu durum, öncelikle bağımsız denetim mesleğine olan ilgiyi azaltırken, sektöre yönelen yeni mezunların düzeyini düşürmektedir,
- Bağımsız denetimin, denetlenen şirketler nezdindeki algısının eksik ve yanlış olması; denetlenen şirketlere yönelik olarak bağımsız denetimin sağladığı katma değer anlaşılmaması,
- Kurumsal şirketler dışında, denetlenen şirketlerde kurumsal yönetim uygulamalarının bulunmaması,
- Bağımsız denetim ücretleri 3568 Sayılı Yasanın 46. Maddesi kapsamında asgari ücret tarifesi her yıl Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. RG'de yayımlanan asgari ücretlerin uygulanmaması, bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkilediğinden, TÜRMOB ve bağımsız denetim konusunda düzenleyici ve denetleyici kurumlar

KGK, SPK, BDDK arasında ortak bir gözetim mekanizmasının olmaması,

- Bağımsız denetim kuruluşlarının raporlama kapasitelerine göre iş kabul etmemeleri,
- KGK tarafından 15 yıllık mesleki deneyim kapsamında kısa süreli eğitim sonucu yetkilendirilen denetçilerin ağırlıklı çoğunluğunun sadece ek bir ruhsat ve ek bir gelir kaynağı olarak değerlendirmek amaçlı sektöre bakışı,
- KGK tarafından KAYİK tanımının güncellenmemiş olması nedeniyle, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının KAYİK DAHİL/HARİÇ kapsamının bağımsız denetim uygulamasında net olarak tanımlanmamış olması nedeniyle, yetkilendirme ve yıllık yenileme harç ödemelerindeki haksız rekabet,
- KGK tarafından yetkilendirilen denetçilerin, bağımsız denetim kuruluşu olmaksızın iş kabul etmeleri sonucu, yetkilendirme ve yıllık yenileme harç ödemelerindeki oluşan haksız rekabet,
- Bakanlar Kurulunca TTK çerçevesinde bağımsız denetime tabi işletmelerin sayısal olarak az olması. Hatta kapsamda bulunmasına rağmen bazı işletmelerin bağımsız denetim yaptırmaması,
- KGK'nın bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal tablolarının TMS/TFRS'lere uygun olarak düzenlenmesini erteleterek uzatması.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

TMS/TFRS uygulaması TTK. Yapılan son değişikliklerle maalesef tam olarak uygulamamaktadır. TMS/TFRS'nin tüm sermaye şirketleri veya belirli büyükteki şirketler için uygulanması ülkemizdeki muhasebe ve raporlama kalitesi açısından ve dünya ile entegrasyonu sağlamak için önemlidir. Gerekli yasal değişiklikler yapıldıktan sonra Muhasebe Uygulama Tebliğinin TMS/TFRS'ye göre revize edilmesi ve yıl içinde kayıtların TMS/TFRS'ye uygun yapılmasında yarar vardır. Şuanda TTK'ya göre muhasebe karı (ticari bilanço) ve VUK'na göre mali kar (mali bilanço) bulunmakta ve bir şirketin iki bilançosu bulunmaktadır. Bu bilançolardan birisi maliyeye beyanname ekinde sunulmakta birisi de genel kurula sunulmaktadır. Halbuki bir işletmenin tek bir bilanço olmalı ve maliyeye verilen beyannamenin ekinde TMS/TFRS farkları gösterilebilir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin kapsamının geliştirilmesi olumlu bulunurken, SMMM ve YMM'lerin denetim ağı şeklinde denetim yapmaları yetki almış denetim şirketleri açısından anlamlı değil ve rekabeti bozmaktadır.

Ayrıca Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanan finansal tabloların denetimi TMS/TFRS'ye dönüştürülmeden denetlenmesi denetimin ruhuna

aykırı ve şirketin gerçeğe uygun değerini göstermemektedir.

Bağımsız denetimde özellikle fiyatlandırma ve haksız rekabetin kaldırılması için düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Anonim şirketin denetimine ait yönetmelik hala çıkarılmamış ve anonim şirketler denetimsiz kalmıştır.

KAYNAKÇA

- Altaş, S. 2013. “Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi ve İlgililerin Yükümlülükleri”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran.
- Altaş, S. 2014. “Yönetmelik Çıkmadığı İçin Uygulanamayan Yasa Hükümü Olur mu?” <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/yonetmelik-cikmadigi-icin-uygulanamayan-yasa-hukmu-olur-mu-238164h.htm> (Erişim Tarihi: 14.01.2016).
- Aygören, H. ve Kurtcebe E. 2010. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 6.
- Bilen, A. Solmaz, H. ve Çevik, S. 2014. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C:2 S:6 Yaz.
- Çankaya, F. ve Dinç, E. 2012. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1.
- Demir, Ş. 2011. “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan.
- Erdoğan, M. 2013. Denetim, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2618 Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1586, Eskişehir.
- Fidan, M. ve Cinit H. 2013. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
- Haftacı, V. ve Badem, A.C. 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- Sağlam N., Yolcu M. 2014. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Sağlam N. 2014. “Şirketlerde Ortakların Yeterli Ölçüde ve Etkin Bilgilendirilmesi: Faaliyet Raporu”, <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/sirketlerde-ortaklarin-yeterli-olcude-ve-etkin-bilgilendirilmesi-faal-224330h.htm> (Erişim Tarihi: 10.01.2016).
- Şengel, S. 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Zeitschrift für die Welt der Türken Journal of World of Turks, Vol.3, No.2.
- Uluslan, H. Eren, E. ve Köylü, Ç. 2012. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
- Yolcu, M. 2015. “Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmet-yolcu/004/> (Erişim Tarihi: 12.01.2016).
- https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_1_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%20%C3%A7eve%20Tasla%20C4%9F%20C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf) (Erişim Tarihi: 02.02.2016).
- <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c> (Erişim Tarihi: 23.01.2016).
- <http://modav.org.tr/images/calistayraporu.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- 6762 Sayılı TTK.
- 6102 Sayılı TTK.