

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE TARTIŞMALI KONULAR

IMPROVEMENTS OF THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE FOR AUDITING AND CONTROVERSIAL ISSUES

Şaban UZAY*, Saliha Büşra BAYAT**

* Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi., İşletme Bölümü, suzay@erciyes.edu.tr

** Stajyer Avukat (Sivas Barosu), M.B.A., salihabusrabayat@gmail.com

ÖZ

Ekonomik kalkınma için çok önemli olan şirketlerin sürekliliği için etkin yönetilmeleri ve denetlenmeleri şarttır. Yeni TTK'nın sermaye şirketlerine getirdiği başlıca yeniliklerden biri bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin sağlanması olmuştur. Bu çalışmada yeni TTK'da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yanında söz konusu düzenlemelere giden gelişmeler de tarihi sırasına göre özetlenmiştir. Yeni TTK'da meydana gelen revizyonlardan dolayı mevcut durum itibarıyla tartışmalı konular, çalışmanın üçüncü kısmında açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesinin daha da artırılmasına yönelik bazı öneriler sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, yeni TTK

Jel Kodları: M42, M48

ABSTRACT

Companies must be managed and audited effectively due to their importance for economic development. One of the improvements of the new Turkish Commercial Code (TCC) is to expand the scope and effectiveness of auditing for companies. In this work, besides the regulation of independent audit in TCC, the roadmap of these regulation are summarized in historical order. The controversial issues of the revised TCC are explained in the third part of this work. In the conclusion, some suggestions are listed for further improvement of the auditing in Turkey.

Keywords: Auditing, The New Turkish Commercial Code

Jel Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

Anonim şirketler sermayenin tabana yayılması ve tasarrufların yatırıma dönüşmesini sağlamak amacı ile çok sayıda küçük yatırımcının birikimlerini bir araya getirerek büyük çaplı maddi ve entelektüel sermaye birikimi oluşturan, böylece tek başına yatırıma dönüştürülmesi mümkün olmayan atıl durumdaki kaynakların aktif kullanımına imkân sağlayan ekonomik aktörlerdir.

Türk ticaret hayatında ilk anonim şirket olan Şirket-i Hayriye 17 Ocak 1851'de devlet teşviki ile kurulmuş, geçen zaman içinde Türk ekonomisinin vazgeçilmez aktörü haline gelen ve bir kısmı çok uluslu şirket niteliğindeki anonim şirketlerin sayısı yüz bine yaklaşmıştır¹. Anonim şirketlere ilişkin doğru ve güvenilir bilgiye hızla ulaşmak, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmayan küçük yatırımcılar başta olmak üzere şirketin çevresini oluşturan yerli ve yabancı tüm karar alıcılar açısından temel ihtiyaç haline almıştır. Bu ihtiyaca cevap vermek ve yöneticilerle

paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini ortadan kaldırmak amacı ile muhasebenin önceden belirlenmiş uluslararası standartlara uygun tutulması ve finansal verilerin bağımsız ve uzman meslek mensuplarınca genel geçerliliğe sahip ölçütlere uygun olarak incelenerek bunun bir rapor haline getirilmesi yeni bir ticaret kanunu yaratmanın itici gücü olmuştur. Bu yolla mali sistemde kurumsallaşmayı ve şeffaflaşmayı sağlamayı vaat eden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim kavramını temel alarak anonim şirketlerin sürekli denetimini öngörmüştür.

Üç bölümden teşekkül bu çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetimin tarihçesi ana hatlarıyla anlatılmış ve 6102 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi uygulama alanı bulan yasal düzenlemeler hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulma sebepleri açıklanmış ve 6102 sayılı Kanunun bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler anlatılmıştır. Nihayet son bölümde eleştirel bir gözle yapılan değerlendirme sonucu Türk

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporuna göre anonim şirket türünde faal mükellef sayısı 96.426'dır.

Ticaret Kanununda bugün için hala cevapsız kalan sorular ve tartışmalı düzenlemeler incelenmiştir.

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHÇESİ VE YENİ TTK'YA GİDEN YOL

Türk muhasebe sistemini Avrupa'nın mali sistemi ile entegre etme çabaları 1839 yılında Tanzimat'la birlikte girilen bir dizi reform çalışmalarıyla başlamış ancak mesleğin örgütlenmesine zemin hazırlayan yasal düzenleme ancak 1989 yılında yapılabilmektedir (Güvemli 2016, 11). Geçen 150 yıllık (1839-1989) süreçte muhasebe mesleğinin fiilen uygulama alanı bulması ve fakat örgütsel bir yapıya kavuşmaması Türk muhasebe kültürünün fiili ve hukuki tarihinin eşgüdüm sağlayamamasına neden olmuştur (Güvemli 2014,227).

Türk mali sisteminde denetim uygulamalarının ilk örnekleri cumhuriyet öncesi dönemde, kamu menfaatini üstün tutan ve devletin gelir ve giderlerinin izlenmesini amaçlayan kamu denetimi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde mali konularda inceleme ve denetim yapmakla görevli bağımsız bir meslek grubu oluşturulmamış, devlet gelir ve giderlerini denetleme görevi kadınlara bırakılmıştır. Mali ve idari reformların yoğunlaştığı 1838 yılında, Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla, Türk kamu yönetiminde denetleme görevi, mali konularda şer'i hükümlere göre inceleme yapan kadınlardan alınarak bağımsız bir birim tarafından, uzman müfettişlerce yürütülmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu 2011,575). İtalya'nın öncülüğünde gelişen çift yanlı kayıt tutma yöntemine geçilmesiyle bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmış, 1879'da Maliye Nezareti bünyesinde çağdaş denetim anlayışının gelişmesine öncülük eden Heyet-i Teftişîye kurulmuştur (Arıkan ve Güvemli 2013, 41-42). Cumhuriyetin ilanının ardından 1926-1934 yılları arasında bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi tanınmıştır (Uzay ve diğerleri 2009a, 130).

Umumi İstihlak ve Hususi İstihlak vergilerini (Genel ve Özel Tüketim Vergileri) tek bir vergi haline getirmeyi amaç edinen ve vergi-muhasebe birlikteliğini gündeme getiren 1927 tarihli Muamele Vergisi Kanunu, muhasebenin denetim fonksiyonuna yer veren ilk yasal düzenleme olmuştur. Muamele vergisinin beyana dayalı olması vergiye konu beyannamelerin incelenmesi ihtiyacını ortaya koymuş ancak kamu

müfettişlerinin denetim yapacak yeterlilikte mesleki bilgiye ve uzmanlığa sahip olmaması fiili olarak vergi denetiminin serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarınınca yürütülmesini zorunlu kılmıştır (Uman 2010, 191). Böylece henüz bir mesleki örgütlenme oluşturulamamışken serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına beyannamelerin denetimini yapma yetkisi dışında fiili olarak vergi incelemesi yapma yetkisi de tanınmıştır.

Devletin gelir kaynakları konusunda sıkıntı yaşaması neticesinde 1934 yılında Yeni Kazanç Vergisi Kanunu ve Yeni Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş ve vergi denetimi konusunda örgütlenme çalışmaları başlatılmıştır (Saraçoğlu 2009,135). Zira bu düzenlemeler defterlerin yılda bir kez hesap mütehasısları tarafından denetlenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Denetimi gerçekleştirecek uzmanların tabi olacağı ilke ve kuralları belirleme amacıyla Ticaret Bakanlığınca 1932 yılında mesleğin ilk örgütlenme girişimi olan Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı yayımlanmış ancak tasarı kanunlaşmamıştır (Arıkan ve Güvemli 2013, 45).

Büyük Buhran (1929) sonrası krizin etkilerini azaltma ve küresel ekonomi ile bütünleşme amacı ile başlayan kalkınma girişimleri ve vergi kanunlarındaki düzenlemeler neticesinde denetimi gerçekleştiren hesap mütehasıslarının mesleki anlamda örgütlenmesi amacı ile girişimler başlatılmış ve 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur.

Büyük Buhran sonrası özel teşebbüslerin sayılarının artması, bunların yerli ve yabancı kuruluşlarla faaliyete girmeleri, işletme çevresinin genişlemesi ve işlem hacminin artması gibi etkilerin doğal sonucu olarak muhasebe bilimi karmaşıklaşmış ve bunun neticesinde özel teşebbüslerin denetimi önem kazanmıştır. Yirminci yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren yönetim zafiyetinden ve denetim aksaklıklarından kaynaklı şirket iflaslarının² yaşanması denetime yalnızca vergisel açıdan bakan kamu denetimi uygulamalarının yetersizliğini göz önüne sermiştir. Bu durumun nihai sonucu olarak özel teşebbüslerde yönetimin denetlenmesi uygulamalarının yaygınlaşması ve denetimin bir meslek olarak yasal zemine kavuşturulması ihtiyaç halini almıştır. Bu ihtiyacı karşılama amacı ile Büyük Buhran sonrası başlayan pek çok girişim³ sonuçsuz kalsa da özel teşebbüslerin denetiminin çerçevesini çizen Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü 1972'de yayımlanmış ve 1989'a kadar sermaye

² İktisadi yükselmeyi sağlama ve Türk tüccarların ekonomik alandaki etkinliklerinin artırılmasına katkıda bulunma amacı ile 19 Eylül 1922 tarihinde 57 yüksek bürokrat ve siyaset adamı ile 37 büyük tüccarın girişimleriyle kurulan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi denetim yetersizliği nedeni ile 1938'de batmıştır (İlkin 1971, 201).

³ Muhasebe denetimine ilişkin ilk yasal düzenleme girişimi 1947 yılında hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" başlığı ile yapılmıştır ancak 1949'da yasalaşan Kanunda bağımsız denetim mesleğine ilişkin düzenlemeler kanun metninden çıkartılmıştır. Bağımsız denetim

mesleğini müstakil olarak ele alan 1958 tarihli Serbest Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı mecliste görüşülme imkânı bulamamıştır (Çarıkçioğlu 1995, 149-155). Aynı tasarı metni 1966'da Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı adı ile Bakanlar Kurulunda görüşülme imkânı bulsa da bu çabadan da bir sonuç alınamamıştır. Son olarak 1983'te Yeminli Mali Müşavirlik-Muhasebecilik Kanun Tasarısının Komisyon görüşmeleri devam ederken 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun ile yapılan ekle "Yeminli Mali Müşavirlik" adıyla mesleğin ilk yasal adımları atılmıştır (Güvemli 2011, 130).

şirketlerinin denetiminde esas kaynak olmuştur. Yani bu dönem için özel teşebbüslerin denetimi bir kanun düzenlemesi ile değil, tüzük ile kurallara bağlanmıştır.

Yirminci yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren denetim mesleğini örgütlenme ve yasal dayanağa kavuşturma çabaları hız kazanmış ancak dünya devletlerinin aksine⁴ Türkiye’de meslek kanununun yürürlüğe girmesi 1989 yılını bulmuştur.

Bağımsız denetim uygulamaları, Türkiye’de ilk olarak 1960’lı yıllarda banka ve diğer finansal kurumların talepleri üzerine bankacılık sektöründe ihtiyari olarak başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu 2011, 576). İMKB’nin 1985’te kurulmasının ardından 1987 yılında yapılan düzenleme ile yine bankacılık sektöründe ilk zorunlu bağımsız denetim uygulamaları başlamıştır. Bankacılık sektörünün hemen ardından aynı yıl Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketler için de zorunlu bağımsız denetim öngörülmüştür (Uzay ve diğerleri 2009b, 134-135). Bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanacak ilke ve kurallar, ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988 yılında yayımlanan tebliğler aracılığıyla belirlenmiştir (Dönmez ve diğerleri 2005, 64).

Denetim alanında en önemli gelişme şüphesiz işletme faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmayı ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmeyi amaç edinen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun⁵ 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilmesi olmuştur. Meslek kanunu bağımsız denetim mesleğine ilişkin ayrıntılı ve açıklayıcı bir düzenleme yapmamış ancak bağımsız denetim faaliyetinin yalnızca SMMM veya YMM ünvanına sahip meslek mensuplarınca yapılabileceğini hüküm altına alarak bağımsız denetime meslek statüsü kazandırmıştır. TÜRMOB bünyesinde Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını saptama ve yayınlanma görevini gerçekleştirme amacı ile 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Muhasebe ve denetim standartlarının birbirinden ayrı kurullara bırakılması amacıyla yalnızca Ulusal Denetim Standartlarını saptamak ve yayınlanmak üzere 22 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur (Başpınar 2004, 44-45). Bugün görevini Kamu Gözetimi Kurumuna devreden TÜDESK, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan denetim standartlarını tercüme etmiş ve bunlar TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

1987 yılında bankacılık sektöründe başlayan zorunlu bağımsız denetim uygulamaları, 6102 sayılı Kanununun denetime ilişkin hükümlerinin yürürlük tarihi olan 2013 yılına kadar SPK mevzuatına tabi şirketleri, Bankacılık Kanununa tabi banka ve özel finans kurumlarını, sigorta ve reasürans şirketlerini, bireysel emeklilik şirketlerini, EPDK kapsamına giren şirketleri ve factoring ve finansman şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Denetim ilke ve kurallarında ve uygulanacak prosedürlerde birlikteliğin sağlanamaması neticesinde her bir kuruma (TÜRMOB, SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı) kendi bünyesinde gerçekleştirecek bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu durum bağımsız denetim alanında mevzuat açısından parçalı bir yapının hâkim olmasına yol açmıştır. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur (Özkorkut 2005, 44). 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’nın yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetim alanında bu düzensizlik ortadan kaldırılarak bütüncül bir hukuki yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

3. 6102 SAYILI TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE YENİLİKLER

Türk hukuk tarihinin ilk ticaret kanunu olma özelliğini haiz 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret’te denetim konusuna yer verilmemiştir.

Denetim konusu ilk olarak, cumhuriyet tarihinin ilk ticaret kanunu olan 1926 tarihli ve 865 sayılı Türk Ticaret Kanununda, Anonim Şirket başlıklı dördüncü fasılın “Murakıplar” başlıklı üçüncü kısmında 13 maddede (m.348-360) düzenlenmiştir. 865 sayılı Kanun, bağımsız denetime ve bağımsız denetçiye değil yalnızca anonim şirketlerin uygulayacağı iç denetime ve bu denetimi gerçekleştirecek murakıplara yönelik düzenleme yapmıştır.

865 sayılı Ticaret Kanunu 31 yıl uygulama alanı bulduktan sonra 1956’da günün koşullarına uygun olarak revize edilmiş ve 6762 kanun numarası ile 29 Haziran 1956 tarihinde Türk Ticaret Kanunu adıyla yeniden yayımlanmıştır. Türk hukuk tarihinin üçüncü ticaret kanunu olan 6762 sayılı Kanun, denetim konusunda fazlaca bir yenilik getirmemiş, 865 sayılı Kanunun 348-360. maddelerini güncel Türkçeye aktarmakla yetinmiştir. Bu bağlamda 6762 sayılı Kanun da yalnızca iç denetimi düzenlemiş, bağımsız denetim ile ilişkin düzenleme yapmamıştır. Hazırlandığı

⁴ Mesleki örgütlenmeye ilişkin yasal düzenlemeler İngiltere’de 1870, Fransa’da 1881, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1886, Hollanda’da 1895, Almanya’da 1899, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya ve Meksika’da 1946, Hindistan’da

1949, Yunanistan’da 1950, Nijerya’da 1955 yıllarında tamamlanmıştır (3568 sayılı Kanun, g.g., p. 4).

⁵ 10.7.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1. maddesiyle; Bu Kanunu adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

dönemin koşullarına uygun, kapsamlı ve çağdaş bir düzenleme niteliğine sahip olan 6762 sayılı Kanun, Türkiye'nin küresel ekonomide üstlendiği rol ile zaman içerisinde çok taraflı uluslararası ticaretin önemli bir aktörü haline gelmesi, dünya ülkeleri ile ekonomik etkileşimin artması, teknolojinin hızla gelişmesi, internet kullanımının ve e-ticaret uygulamalarının yaygınlaşması, özel teşebbüslerin sayılarının ve işlem hacimlerinin artması, AB üyelik sürecinde müzakere eden ülke sıfatı ile ulusal hukuku Avrupa müktesebatıyla uyumlaştırma gereksinimi gibi pek çok gelişme neticesinde gerekli revizyonlar yapılamadığı için günün ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaklaşmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilme amacı ile 1999 tarihinde çağdaş, Türk ekonomisine yön verecek yeni bir ticaret kanunu hazırlama girişimleri başlamıştır. Yaklaşık 11 yıllık çalışma neticesinde hazırlanan kanun taslağı 6102 kanun numarası ile 13.1.2011 tarihinde kabul edilmiştir. Türk mali sisteminde küreselleşme sürecini başlatan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 865 sayılı ve 6762 sayılı Ticaret Kanunlarının aksine kurumsal yönetim, şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine inşa edilmiştir. Kanun, uygulanmaya başlanmasıyla muhasebe uygulamaları, finansal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikleri, yenilikleri ve yükümlülükleri de beraberinde getirmiştir. Yeni TTK'nın bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.1. Bağımsız Denetime İlişkin Tek Bir Kural Koyucu Belirleyerek Mevzuatta Birlik Sağlanması

Bağımsız denetim konusu eski ticaret kanununda düzenlenmemiş ancak muhtelif kurumların hazırladıkları tebliğ ve yönetmeliklerle uygulamada özel statülü anonim şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. 2005 tarihli ROSC raporunda da belirtildiği üzere Türkiye' de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumlar kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapmış ve bunun sonucunda dağınık bir yapı oluşmuştur (660 s. KHK g.g.). Bu çoklu yapının bir sonucu olarak şirketler aynı döneme ait finansal bilgileri üzerinden kurumların belirledikleri birden fazla muhasebe ve denetim standardı doğrultusunda birbirinden farklı finansal tablolar hazırlamak zorunda kalmışlardır. Bu durum finansal tabloların yorumlanmasını güçleştirmiştir. Bunun doğal sonucu olarak aynı finansal tablo üzerinden birbirine zıt denetim raporları ortaya çıkmış bu durum karar alıcılar açısından kafa karışıklığına yol açmış, işletmeler açısından ise güvensizlik ve ek maliyetler yaratmıştır. Bu durum aynı zamanda uygulamada yabancı yatırımcıların Türk menşeli şirketlerle ortak çalışma konusuna mesafeli yaklaşması sonucunu doğurmuştur.

Uygulamadaki çoklu standart sisteminin yarattığı olumsuzluğu giderme amacı ile bağımsız denetim düzenlemelerinin ticaret kanununa aktarılması ve tek bir kural ve standart belirleyicinin olması, böylece mevzuatta ve uygulamada birlik sağlanması ihtiyacı

doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda parçalı yapıya son vermek, mevzuat ve uygulama birliği sağlamak amacı ile bağımsız denetim kuralları ilk kez TTK'da düzenlenmiş ve yeni bir denetim sistemi benimsenmiştir. Kanun aynı zamanda kurumların birbirinden bağımsız olarak standart belirleme karmaşasına son vermek, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası gelişmelere paralel olarak, uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde muhasebe ve denetim standardı belirlemek ve yayımlamak üzere yalnızca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu yetkilendirmiştir (TTK m.88). ABD'de 2002 yılında kurulan PCAOB benzeri bir kurum olan KGK, yalnızca standart belirleme görevini üstlenmemiş bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini gözetlemek ve denetlemek, bunlar hakkında gerektiğinde yaptırım uygulamak gibi pek çok yetki ile donatılmıştır.

Bağımsız denetime tabi her neviden şirket, denetim alanında TTK ve KGK düzenlemeleri ile belirlenen kurallara tabi olmuş böylece normlar hiyerarşisi gereği kanuna aykırı ikincil düzenlemeler uygulama kabiliyetini kaybetmiştir. Bunu destekleme amacı ile yapılan düzenlemede, denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alıp 660 sayılı KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır (660 s. KHK g.m.1).

3.2. Özel Statülü Şirketler Dışında İhtiyari Olarak Uygulanan Bağımsız Denetimin, Bakanlar Kurulu Kararı İle Belirlenen Ölçütlere Ulaşan Şirketler İçin Zorunlu Hale Getirilmesi

TTK'nın yürürlük tarihine kadar özel statülü şirketler dışında kalan sermaye şirketleri açısından bağımsız denetim ihtiyari olarak uygulanıyor, mevcut düzenleme yalnızca anonim şirketler açısından murakıplarca yürütülen iç denetimi öngörüyordu. Yasal zorunluluk olmaması bağımsız denetim uygulamalarının oldukça sınırlı sayıda şirket tarafından uygulanması sonucunu doğuruyordu. Finansal verilerin uzman meslek mensupları tarafından denetlenmesi, mahrem bilgilerin şirket dışından kimselerce paylaşılması gerektiği ve aynı zamanda ek maliyet yarattığı gerekçesi ile tercih edilmiyordu. Ancak finansal tabloların yeterliliğe sahip kimselerce objektif ölçütlere uygunluk açısından denetlenmemesi bu şirketleri kredi temini ve yabancı ortaklarla çalışma imkânı gibi fırsatlardan alıkoyuyor, kısa veya uzun vadede yaşanacak muhtemel tehlikelere karşı ikaz sistemini devre dışı bırakıyor, aynı zamanda bu şirketlerin kurumsallaşma, şeffaflık, verimlilik, sürdürülebilirlik, hesap verebilirlik gibi ilkeleri uygulamasına engel oluyordu.

6102 sayılı Kanun tüm bu olumsuzlukları giderme amacı ile finansal tablo denetimine; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yönetim kurulunca

riskin erken saptanmasına ve yönetimine ilişkin olarak hazırlanan raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi dâhil ederek bağımsız denetimi tüm şirket muhasebesini kapsayacak şekilde düzenlemiş ve bu denetime tabi şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na bırakmıştır (TTK m.398-397).

Bakanlar Kurulunun denetime tabi olacak şirketleri belirleme amacıyla yayımladığı Kurul Kararında belirlediği aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin üç eşikten en az ikisini üst üste iki hesap dönemi boyunca tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşan şirketler takip eden hesap döneminde bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Finansal tabloların dürüst resim ilkesi uyarınca düzenlenmesini amaç edinen bağımsız denetim uygulamalarının zorunlu hale gelerek yaygınlaşması, Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getirecek, bu ise işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet güçlerini yükseltecektir.

Merkezine bağımsız denetimi olarak şekillenen Ticaret Kanunu denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde kabul edileceğini belirterek bağımsız denetim zorunluluğuna uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımı açıklamış, bu yönüyle bağımsız denetime verdiği önem dikkat çekmiştir.

3.3. Murakıplık Müessesesine Son Verilerek Denetim Uygulamalarının Yalnızca Yetkilendirilmiş Uzman Meslek Mensuplarınca Yapılması Presibinin Benimsenmesi

Eski düzenleme anonim şirketlerin iç denetiminin murakıplar vasıtasıyla yürütüleceğini hükme bağlamış ancak bu kişiler için herhangi bir eğitim, mesleki uzmanlık yahut yeterlilik şartı aramamış ve hatta bunların şirkete karşı bağımsız ve tarafsız olmasına ilişkin hüküm getirmemiştir. Yalnızca fiil ehliyetine sahip olmanın yeterli olduğu murakıplık müessesesi kendinden beklenen faydayı sağlayamamış neticede denetim olgusu yalnızca ismen varlığını sürdürebilmiş, işlevsel olmaktan çıkarak etkinlik sağlayamamıştır. 3568 sayılı meslek kanunu ise bağımsız denetim görevinin yalnızca TÜRMOB tarafından yetkilendirilerek SMMM veya YMM ünvanına sahip olan meslek mensuplarınca yapılabileceğini hüküm altına almıştır.

6102 sayılı Kanun ise bu konuda radikal bir değişikliğe giderek bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kişilerin yalnızca SMMM veya YMM ünvanına sahip olmalarını yeterli görmemiş, bunların ayrıca KGK tarafından belirlenen diğer şartları sağlayıp gerekli sınavlarda başarılı olmaları ve denetçi olarak yetkilendirilmiş olmaları şartını da aramıştır. Buna

göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi (Bağımsız Denetim Kuruluşu) olabilir (TTK m.400). Alman Ticaret Kanunundaki (HGB m.319) sisteme benzer bir düzenleme yapan Kanun bağımsız denetçiyi gerçek kişi bağımsız denetçi ve tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşu olmak üzere ikiye ayırmış aynı zamanda denetçiliği bir meslek olarak benimsemiştir. Denetçi yetkilendirme görevini kendine toplayan KGK, 31.01.2014 tarihinde, Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumuna (IFIAR) üye olmuştur. Kendi ülkelerinde bağımsız denetimi düzenleme yetkisine sahip 49 kurumun üye olduğu IFIAR'a üye olunmasıyla KGK tarafından yetkilendirilen tüm denetçi ve denetim kuruluşlarının hazırladıkları bağımsız denetim raporları IFIAR'a üye diğer ülkelerde de geçerlilik kazanmıştır. Böylece KGK tarafından yetkilendirilen denetçiler ve bunların hazırladıkları denetim raporları uluslararası arenada kabul görme fırsatı yakalamıştır.

Denetime dayalı bir mali sistem kurmayı hedefleyen TTK bu amaçla geniş yetki ve sorumluluk verdiği denetçilerin muhasebe, denetim, hukuk ve sair alanlarda yüksek düzeyde bilgi sahibi, mesleki yetkinliği ispatlanmış, meslek etik ilkelerine sadık, kaliteli ve güvenilir denetim gerçekleştirecek teknik donanıma sahip, mevzuata ve uluslararası denetim standartlarına hâkim, dinamik, sorumluluk sahibi, şüpheli, üstün ahlaki değer, mesleki itibar ve iyi şöhret sahibi ve en önemlisi tarafsız ve bağımsız olmalarını öngörmüştür.

3.4. Eski Kanun Düzenlemesinde Şirketin Zorunlu Üç Organından Biri Olarak Öngörülen Denetim Kurulunun Organ Niteliğine Son Verilmesi

6762 sayılı Kanunda şirketin üç kanunî ve sürekli organından biri olarak sayılan ve yokluğu bir fesih sebebi olan murakıplık yeni Kanunda kendine yer bulamamıştır. Uygulamada zorunlu denetim organının seçilmesinde bağımsızlık ve tarafsızlık unsuruna yeterince dikkat edilmemesi anonim şirketlerde mali ve idari denetimi birbirine yaklaştırmış, bu durum ister istemez (iç) denetçilerle yönetim kurulu arasında menfaat birlikteliği doğurarak yönetim zafiyetine yol açmıştır. Mevcut sistemin işleyememesi mali ve idari denetimi birbirinden ayırarak denetçinin tarafsızlığına zemin hazırlayacak köklü bir sistem değişikliğine gidilmesini zorunlu kılmıştır.

Eski kanun düzenlemesine kıyasla denetime ilişkin hükümleri çok daha ayrıntılı olarak ele alan ve katı kurallar getiren TTK, denetimin şirket organı olup olmadığı konusunda açık bir hükme yer vermese de anonim şirketin zorunlu organları arasında yalnızca

genel kurul ve yönetim kurulunu sayarak dolaylı olarak denetimin organ niteliğine son vermiştir. Kanun gerekçesinde 6762 sayılı Kanunda denetimin şirketin üç kanunî organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eli ile yapıldığı ve fakat yeni Kanunda bu görevin bağımsız denetçilere verildiği belirtilmiştir. Kanun, denetimin bilimsel yanının ağır bastığını ve şirket denetiminin şirket dışında oluşturulacak bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmasının daha gerçekçi olacağını düşünerek, denetimin yapılmasını şirket organlarına bırakmamıştır (Mutluer ve diğerleri 2013, 43-44).

Denetimin organ niteliğine son veren Kanun, bununla da yetinmemiş bağımsızlığın muhafazası için denetimin şirketin bir başka organının eline geçmesini veya zamanla şirket bünyesinde organlaşmasını engellemeye çalışmıştır. 397. madde gerekçesinde belirtildiği üzere denetim işlevi, hiçbir kısmı veya yönü ile başka bir organa devredilemeyecek veya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmayacaktır. TTK m. 397 ve devamında öngörülen denetim, bütünü ile yalnızca denetçilere aittir ve denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir.

3.5. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu Getirilmesi

6102 sayılı Kanunun bağımsız denetim haricinde radikal bir değişikliğe gittiği diğer bir husus finansal raporlama alanı olmuştur. Kanun gerekçesinde Türkiye'nin uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak zorunda olduğu bunun içinse uluslararası piyasaların kurumlarına, kurullarına ve kurallarına yer veren bir ticaret kanununa sahip olunması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'nin, uluslararası piyasaların bir parçası olması, Türk işletmelerinin de bu piyasaların rekabet gücünü haiz, etkin ve güvenilir aktörlerinden olması için başta gelen şart, işletmelerimizin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenmiş ve uluslararası denetim standartları uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile iddialarını ortaya koyabilmeleridir.

Finansal tablolara uluslararası geçerlilik kazandırarak Türk ekonomisinin çok taraflı uluslararası ticaret mecrasında konumunu güçlendirmeyi amaç edinen Kanun, defter tutma yükümlülüğüne tabi gerçek ve tüzel kişilere münferit ve konsolide finansal tablolarını, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun şekilde hazırlama zorunluluğu getirmiştir (TTK m.88).

6102 sayılı Kanun, 6762 sayılı Kanunun aksine anonim şirketlerin hesaplarına ilişkin hükümlere yer vermemiş, bu görevi yalnızca Kamu Gözetim Kurumu'na bırakmıştır. KGK, 26.8.2014 tarihli Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine

İlişkin Kurul Kararında münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS doğrultusunda hazırlayacak kurum, kuruluş ve işletmeleri liste halinde belirlemiştir. Buna göre; SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi belirlenmiş işletmeler, Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi belirlenmiş işletmeler, Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve BİST'te faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumlar, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile işigal eden anonim şirketler 1.1.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadırlar.

Finansal tabloların, uluslararası standartları referans alan ulusal standartlara uygun olarak hazırlanması bunların ihtiyaca uygun, dengeli, gerçek ve güvenilir olmasını sağlayacak, yorumlanmasını ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracak, yerli ve yabancı yatırımcıya anlaşılabilir ve kıyaslanabilir bilgi sunulabilecek, nihayet piyasa disiplini ve şeffaflaşmayı temin edecektir. Finansal tabloların önceden belirlenmiş genel geçerliliğe sahip standartlar doğrultusunda hazırlanması, bunların denetimini de kolaylaştıracak ve bağımsız denetimin amacına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türkiye'ye uluslararası itibar sağlayabileceği gibi, gücümüzü karşılaştırabilir ölçeklere göre hesaplamamıza, buna göre stratejik derinlik taşıyan ve sürdürülebilir politikaları belirlememize de olanak verecektir.

3.6. Tutulması Zorunlu Ticari Defterlerin Kapsamının Genişletilmesi ve Fiziki Dosyalama Zorunluluğunun Kaldırılması

Bağımsız denetimin hammaddesi niteliğindeki finansal tabloların gerçeği her yönüyle doğru ve dürüst yansıtabilmesi için ticari defterlerin amacına uygun, açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması gerekir. Zira bağımsız denetçilere denetim süreci boyunca şirketin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek en temel kaynak ticari defterlerdir. Bu sebeple ticari defterler işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi kolaylıkla izlenebilecek sadelikte ve tertipte hazırlanmalıdır.

6102 sayılı TTK defter tutma yükümlüğünü tüm tacirleri kapsayacak şekilde düzenlenmiş ve bu yükümlülüğü yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında saymıştır. Hiçbir tacirin bu yükümlülüğünden ayırık tutulamayacağını belirten Kanun, tutulması zorunlu defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sıralamıştır. 6102 sayılı Kanun uygulamada tartışmalı olan bir konuya açıklık getirerek

muhasebeyle ilgili olmasa dahi pay defterini, yönetim kurulu karar defterini ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de ticari defterler arasında saymıştır. Madde gerekçesinde pay, karar ve müzakere defterlerinin ticari defter sayılmasının teoriye uymadığı belirtilmiştir. Karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlemlere sahip bu defterlerin ticari defter kapsamına alınması ile söz konusu defterlere, ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmek amaçlanmıştır. Böylece uygulamada çoğu kez güvenilemez durumda olan bu defterlere geçerlilik kazandırılmıştır.

Kanun teknolojik gelişmelere paralel olarak defterlerin fiziki ortamda tutulmasına alternatif olarak elektronik ortamda tutulmasına ve bu verilerin elektronik ortamda depolanmasına imkân tanımıştır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açıklarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır. Dolayısıyla e-defter uygulaması, işletmeleri işlem yoğunluğundan ve noter masrafından kurtardığı gibi noter onayının yasal sürede yapılamaması halinde ortaya çıkacak olan sorunları da ortadan kaldırmaktadır.

3.7. Pay Senetleri Borsada İşlem Gören Şirketlerde Yönetim Kuruluna, Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi Kurma ve Çalıştırma Yükümlülüğü Getirilmesi

Özellikle 2000'li yılların henüz başında domino taşı etkisi yaratarak tüm dünya ülkelerinin mali sistemini sarsan küresel şirket iflasları, 21. yüzyılın başına kadar yönetimin denetimini esas alan denetim uygulamalarının yetersizliğini göz önüne sermiş ve bu tarihten itibaren denetim çalışmalarında riskin erken tespitini amaçlayan risk temelli denetim olgusu önem kazanmıştır. Küresel krizlerin yarattığı etkiye kayıtsız kalmayan 6102 sayılı Kanun, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kuruluna, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisini sağlamak, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapmak üzere uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek sorumluluğu yüklemiştir. Komiteden beklenen, geçmişi inceleyerek bugünü analiz etmesi ve geçmişten edindiği bulgularla geleceğe ilişkin tahminlerde bulunarak geleceği kontrollü olarak yönlendirip yönetmesidir.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasını amaçlayan komite, bir veya daha fazla yönetim kurulu üyesinin görevlendirilmesi suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşturulabilecektir. Görüldüğü gibi denetçinin aksine komite üyeleri açısından şirkete karşı bağımsızlık şartı aranmamıştır. Zira geleceği ve geleceğin yorumlanmasını konu alan risk komitesi geçmişe yönelik bir inceleme olan bağımsız denetimin aksine bir iç kontrol mekanizması

olarak görev yapacak ve denetimin görev alanına giren yönetimin gözetimi ile ilgilenmeyerek yalnızca risklere odaklanacaktır. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda gözlemleyerek tespit ettiği riskleri ve bu risklere karşı çareleri de gösterecektir. Bu sayede mevcut risklerin tespit edilmesiyle yeterli kalınmayacak aynı zamanda ivedilikle bu risklerin giderilmesine yönelik gerekli tedbirlerde alınabilecektir.

Finansal tablo denetiminin çerçevesini çizen 398. madde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince hazırlanan raporların denetimini de kapsama dâhil etmiştir. Buna göre komite, her iki ayda bir yönetim kuruluna sunacağı raporun bir örneğini denetçiye de ileticek, bağımsız denetçi hazırlayacağı raporda bu komitenin oluşumu ve işleyişi hakkında da görüş bildirecektir. Denetçinin bir diğer önemli görevi de gereklilik ortaya çıktığı takdirde diğer şirketlerde bu komitenin kurulması amacı ile yönetim kuruluna yazılı olarak bildirimde bulunmaktır.

3.8. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere İnternet Sitesi Oluşturma ve Gerekli Bilgileri Burada Yayınlama Zorunluluğu Getirilmesi

Teknolojik gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşması neticesinde Kanun, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamak amacı ile yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerine, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihini izleyen üç ay içinde internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmayacaktır.

Kayıt dışı ekonomiyi en aza indirerek piyasa güvenini temin etmeye çalışan Kanun, internet sitelerinin oluşturulmasını yeterli görmemiş, bu sitelerin aktif kullanılması da zorunlu hale getirerek şirketlere kanunen yapılması gereken ilanları bu siteler aracılığıyla yayımlayarak kamuoyuna duyurma yükümlülüğü getirmiştir.

Denetime tabi şirketlere, gerekli verileri internet sitesinde yayımlama zorunluluğu getirilmesi ile toplumun menfaati dikkate alınarak bilgi alma hakkının korunması ve bilgi asimetrisinin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda internet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümünün herkesin erişimine açık tutulacağı, erişim hakkının ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı yahut herhangi bir şarta da bağlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

İnternet sitesinde yayımlanacak içeriği; finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, değerlendirme ve denetim raporları, yönetim kurulu kararları, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen ücretler gibi şirkete ilişkin birçok veriyi dâhil ederek düzenleyen TTK, bu düzenleme ile ticari sırların

korunmasız bırakılacağı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bu eleştiriler sonucu internet sitesine konulacak içerik; tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi; anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı; şirket birleşmelerinde birleşmeye katılan şirketlerden her birinin son üç yıllık yılsonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporları ve gerektiğinde ara bilançoları; anonim şirkete karşı fesih davası açılması halinde kesinleşmiş mahkeme kararı; denetim görevini üstlenen denetçinin bilgileri; genel kurul toplantısına çağrı ilanı; genel kurul toplantı tutanağı; genel kurul kararı aleyhine iptal veya butlan davası açılması halinde mahkeme kararı; esas sözleşme değişikliklerine ilişkin kararlar ve sermayenin artırılmasına veya azaltılmasına ilişkin kararlar ile sınırlı tutulmuştur. Yapılan düzenleme ile finansal tabloların ve denetim raporlarının internette yayınlanması zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak bu düzenleme payları borsada işlem gören halka açık anonim şirketler açısından bir değişiklik yaratmamıştır. Zira bu şirketler, SPK'nın 9.4.2008 tarihli Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği doğrultusunda yıllık ve ara dönem faaliyet raporları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, en az beş yıl süreyle internet sitelerinde yayımlamak zorundadırlar. Bağımsız denetime tabi olup ta bunlar dışında kalan şirketler açısından ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorunluluğu getirilmiştir. Böylece finansal tablo kullanıcılarının denetim raporuna erişimi engellenmiş olsa dahi en azından denetçi görüşünün ne yönde olduğuna ilişkin bilgi sahibi olunabilecektir.

İnternet sitesi oluşturma ve kanunen yapılması gerekli ilanları ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde ve en az alt ay süre ile yayımlama yükümlülüğüne uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturacak ve Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açarak kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğuracaktır.

4. 6102 SAYILI KANUNUN TARTIŞMALI KONULARI

Tamamlanması oldukça uzun vakit almasına rağmen kabulünün hemen ardından başlayarak içerik, kullanılan dil ve yapım tekniği yönünden yapılan eleştiriler ve neticesinde yapılan değişikliklerle yepyeni bir görünüme kavuşan Türk Ticaret Kanununun, genel felsefesi ana hatlarıyla değiştirilmiş ve Kanun eksen kaymasına uğratılmıştır. Türk hukuk tarihi açısından otoritelere devrim olarak nitelendirilen ve ulusal hukuku Avrupa müktesebatına yaklaştırma eğiliminde olan pek çok köklü yenilik, yapılan değişikliklerle törpülenmiş veya tamamen ortadan kaldırılmıştır. Bu durum Avrupa Komisyonunun 2012 yılı Türkiye İlerleme Raporunda

da eleştirilmiş ve özellikle 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden bazılarının AB müktesebatıyla uyumlu olmadığı vurgulanmıştır. Yapılan değişiklikler neticesinde 6102 sayılı Kanun haklı olarak eleştiri oklarının hedefi olmuştur.

4.1. Bağımsız Denetimin Kapsamının Daraltılması

Tüm sermaye şirketlerini zorunlu bağımsız denetim kapsamına almayı vaat eden ve 13.1.2011 tarihli ilk düzenlemesi de bu yönde olan Kanun ile ölçek ayırımı yapılmaksızın ve hiçbir istisnaya yer verilmeksizin tüm şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak anonim ve limited şirketlerde zorunlu organ niteliğine sahip murakıplık müessesesine son vermiştir. Bir iç denetim mekanizması olan denetim organının yeni düzenleme ile kaldırılması bu şirketlerin zaten bağımsız denetimden geçeceği gerekçesiyle sorun teşkil etmemiştir. Ancak bağımsız denetimin kapsamını tüm sermaye şirketleri olarak belirleyen 397. madde uygulanma kabiliyeti olmadığı ve örnek alınan Alman ticaret hukukunda dahi küçük ölçekli şirketlerin kapsam dışı bırakıldığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Eleştirilere kayıtsız kalmayan kanun yapıcı 30.6.2012 tarihli 6335 sayılı Kanun değişikliği ile uygulanma imkânı dahi bulamayan tüm sermaye şirketlerinin denetimine son vermiş, kapsamın Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütlere göre şekilleneceğini düzenlemiştir. Ancak yapılan düzenleme bu sefer de 6102 sayılı Kanunun bu değişiklik ile içi boşaltılarak bağımsız denetim alanında beklenen katma değer ortadan kaldırıldığı ve denetim alanında eski ticaret kanununa nazaran daha sınırlayıcı bir sistem getirdiği gerekçesiyle eleştirilmiştir. Nihayet 11.4.2013 tarihli 6455 sayılı Kanun değişikliği ile bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin, usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenen denetime tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu durum ilk düzenlemeye dönlük yeniden tüm anonim şirketlerde bir denetim mekanizması oluşturulduğuna dair yanıltıcı bir algı yaratılmıştır.

Gelinen son noktada Kanun, denetim kapsamı açısından çoklu bir ayrıma gitmiştir. Buna göre anonim ve limited şirketlerden yalnızca Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamında olacak, anonim şirket nev'inden olup ta kapsam dışı kalanlar Bakanlıkça yürütülecek denetime tabi olacak, limited şirket nev'inden olup ta kapsam dışı kalan şirketler ise iç denetim de dâhil hiçbir denetime tabi olmayacaktır. Her ne kadar 6102 sayılı Kanun bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetimini öngörse de kanun düzenlemesinin yapıldığı tarihten bu yana üç yıla yakın bir zaman geçmesine rağmen Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağının yayımlanması dışında bu şirketlerin denetimine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Tasarı 2013 yılında görücüye çıkmış, 2015 yılında yayımlanmak üzere Başbakanlığa

gönderilmiş ancak bugün için henüz somut bir gelişme yaşanmamıştır. Kanunda ikincil düzenlemelerin ne zamana kadar tamamlanacağına dair bir emredici hüküm olmaması, düzenlemenin hala yapılamaması sonucunu yaratmıştır. Yönetmelik düzenlemesinin bir an önce tamamlanarak daha fazla vakit kaybetmeden uygulamaya geçilmesi şarttır.

Bugün için Bakanlar Kurulunca tespit edilen beş bin civarı büyük ölçekli şirket dışında kalan şirketlerin tamamı uygulamada tamamen denetim dışı kalmıştır. Bu haliyle bağımsız denetim vasıtasıyla ekonomide kurumsallaşmayı, hesap verilebilirliği ve şeffaflaşmayı vaat eden Kanun fiyasko ile sonuçlanmış, bu durum 6102 sayılı Kanun açısından ciddi bir itibar kaybına neden olmuştur.

4.2. TMS Uygulama Kapsamının Daraltılması

6102 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere bir ülke ekonomisinin sermaye ve kredi piyasalarının bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi ve pay senetlerini büyük menkul değerler borsalarına kote ettirebilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, uluslararası muhasebe standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara, bunlara göre hazırlanan yıllık rapora ve denetleme raporuna ihtiyaç vardır. Kanun bu ihtiyacı karşılamak için münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyma zorunluluğu getirmiştir. Bu doğrultuda finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini gerçekleştirecek olan denetçi yürüteceği denetim kapsamında bunların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığını inceleyecektir. Yani bugün için hala geçerliliğini muhafaza eden kanun hükümlerine göre şirketler finansal tablolarını TMS'ye uygun olarak hazırlayacak, denetçi de bunun denetimini gerçekleştirecektir. Bu hükümlerle amaçlanan dolaylı olarak finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla tam uyumlu olarak hazırlanmasını sağlamaktır. Bu yönüyle Kanun Avrupa Birliği müktesebatıyla uyum yakalamayı hedeflemiştir.

KGK, 17.11.2012 tarihinde yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararında kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ve Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi şirketler açısından münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS uygulama zorunluluğu getirmiş böylece Kanun ile ikincil düzenleme arasında eşgüdüm sağlanmıştır. Ancak Kurumun 26.8.2014 tarihinde yayımlanan yeni Kararında bağımsız denetime dâhil olup ta ekli listede kendine yer bulamayan şirketler 1.1.2014 tarihi itibarıyla TMS uygulama kapsamından

çıkartılmıştır⁶. Dolayısıyla Kanun 88. maddede TMS uygulama yönünde açıkça bir zorunluluk öngörmesine rağmen Kurum aksi yönde bir karar almıştır. Bu bağımsız denetim açısından da eleştirel bir durum yaratmıştır. Zira bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketler açısından artık TMS'ye -dolaylı olarak IFRS'ye- uygunluk yönünden bir denetim yapılamayacaktır. Bu haliyle yapılan ikincil düzenlemeler aracılığıyla Kanunun denetim konusunda içinin oyulduğunu ve ana felsefesine yabancılaştırıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Prensipite münferit ve konsolide finansal tabloların uluslararası standartlarla uyumlu TMS'ye uygun düzenlenmesini benimseyen TTK ticari defterler açısından da TMS uygulama zorunluluğu getirmiş bu düzenleme ile gerektiğinde esnafın dahi TMS uygulayacağını hükme bağlamıştır. Madde gerekçesinde yapılan açıklamaya göre defterler, Türkiye Muhasebe Standartlarına, bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun tutulacaktır. Ticari defter ifadesi ile tüm muhasebe sistemini kasteden Kanun açısından muhasebenin tutulduğunda Türkiye Muhasebe Standartları ve bu bağlamda IFRS emredici niteliktedir. Evrensel nitelik taşıdığına inanılan düzenleme uygulama alanı bulamadan değiştirilmiştir. Zira Türkiye Muhasebe Standartlarının ve Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin farklı hükümler içermesi vergi matrahının hesaplanmasında tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalar neticesinde birbiriyle çatışan Kanun maddelerinin uyumlaştırılması amacıyla 6335 sayılı Kanun değişikliği ile ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun tutulması kuralı Kanun metninden kaldırılmış ve ticari defterlerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine göre tutulması kuralı devam ettirilmiştir. Defter tutma yükümlülüğünün düzenlendiği 64. maddenin gerekçesinde muhasebenin, VUK ve vergi mevzuatına göre ve vergi için tutulamayacağı, aksine vergi sisteminin verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırması gerektiği üzerinde titizlikle durulmuş ancak yapılan değişiklik neticesinde kanunda yine bir geriye dönüş yaşanmıştır.

4.3. Vergi (Tasdik) Denetiminin Bağımsızlık Tehdidi Olarak Görülmemesi

Denetimi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Meslek etik ilkeleri doğrultusunda denetçi denetim faaliyetini esasen ve şeklen bağımsız olarak yürütmelidir. Bu sebeple, denetçi ile şirket arasında konusu şirketin denetlenmesi olan bir iş ilişkisinin varlığı kabul edilemez. Denetçinin müşteri işletmeye denetleme dışında hukuk, yeniden yapılanma, değerlendirme danışmanlığı yapamayacağı kuralı getiren

⁶ Kurum 30.12.2014 tarihinde yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak

İlave Hususlar" başlıklı kararında; finansal tablolar, reeskont işlemleri, amortisman, değer düşüklüğü, kıdem tazminatı ve konsolidasyona ilişkin düzenleme yapmıştır.

Sarbanes Oxley Kanununa paralel bir düzenleme yapan 6102 sayılı Kanun, vergi denetim hizmetinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemeyeceği gerekçesiyle vergi denetimini hizmet sınırlaması kapsamında değerlendirmemiştir. Zira Kanun gerekçesinde vergi denetiminin ve vergi menfaatinin korunmasının bağımsız denetimin görevi dışında kaldığı kabul edilmiş ancak bu hizmetlerin birbirine yardımcı ve destek olduğu gerekçesiyle vergi denetiminin bağımsız denetime ilişkin hizmet sınırlamasında bir istisna oluşturacağını belirtmiştir. Bağımsız denetime ilişkin her konuda AB düzenlemelerini referans alan ve hatta daha kapsamlı düzenlemeler getirmeye çalışan 6102 sayılı Kanunun vergi denetiminin bağımsız denetimden sıyrılması konusunda aksi bir tutum benimsemesi kabul edilebilir değildir. Zira bu konuda 6102 sayılı Kanun ile tamamen zıt prensiplere sahip Avrupa Parlamentosunca 3.4.2014 tarihinde onaylanan Denetim Yönergeleri ve Direktifleri düzenlemesinde bağımsız denetçinin denetlenen şirkete aynı hesap döneminde bağımsız denetim hizmeti yanında eş zamanlı olarak vergi danışmanlığı dâhil olmak üzere çeşitli vergi hizmetleri sağlaması durumunda bağımsızlık unsurunun zarar göreceği belirtilmiştir.

Ticaret hukuku alanında AB müktesebatına uyum sağlamayı ilke edinen Kanunun Avrupa Parlamentosu tarafından yapılan son düzenlemeye uygun olacak şekilde gerekli değişikliği kanun metnine işlemesine yönelik beklentileri boşa çıkarması ve bağımsızlığı koruma amacı ile bu konuda sınırlama alanını genişletmemesi Kanun açısından eleştiri gerektiren bir başka husus olmuştur.

4.4. Bağımsız Denetim Raporlarının Kamunun Erişimine Açılmaması

Bağımsız denetimin son aşaması denetim faaliyeti boyunca yürütülen çalışma ve incelemeler neticesinde finansal veriler üzerinden edinilen kanaatin bir rapor haline getirilmesi ve bunun ilgi duyanlara iletilmesidir. Yani bağımsız denetim yalnızca bir inceleme değil aynı zamanda bu incelemenin kullanıcılara sunulmasıdır. Zira yöneticilerle finansal bilgi kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisi ancak finansal tablolara ve bunların ekseninde hazırlanan bağımsız denetim raporlarına ulaşım ile aşılabilecektir. Bu amaçla 6102 sayılı kanun teknolojik gelişmelerden faydalanarak sermaye şirketlerine internet sitesi oluşturma ve bunun bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgüleme görevi vermişti. Finansal tabloların denetimi neticesinde hazırlanan raporun kamunun ulaşımına açılması hiçbir şekilde mahrem ve ticari sır niteliğini haiz bilgilerin açıklanmasını gerektirmediği halde yukarıda da değinildiği gibi hüküm yapılan eleştiriler neticesinde 6335 sayılı Kanun ile değiştirilerek toplumun bilgi alma hakkı engellenmiştir. Bu yönüyle de 6102 sayılı Kanun üzerinde yapılan değişiklikler şeffaflaşma ilkesinden uzaklaştırarak düzenlemeden beklenen verimi sınırlandırmıştır.

4.5. Bağımsız Denetim Mesleğine Yeni Katılacaklar İçin Güçlükler

6102 sayılı Kanunda bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan denetçiye bağımsızlık dışında aranan temel niteliklerden diğeri yeterliliğe sahip olmalarıdır. Bu amaçla Kanun bağımsız denetimin ancak SMMM veya YMM ruhsatına sahip olup KGK tarafından yetkilendirilen kişilerce yürütülebilmesi hükme bağlanmıştır. Yetkilendirmeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ise Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yapılmıştır. Yönetmelikle denetim faaliyetinde bulunmak isteyen adayların 9 bent halinde düzenlenen şartların tamamını taşıması öngörülmüştür. BDY ile getirilen şartlarla, bağımsız denetçi olmak isteyen adayların 30 yaşından önce mesleğe başlaması mümkün görünmemektedir. Türkiye açısından son derece dinamik olan ve gelişime ihtiyaç duyan bağımsız denetim alanında genç meslek mensuplarına mesafeli yaklaşılması ve sürecin çok uzun olması, bağımsız denetimi kariyer mesleği olarak tercih eden gençlerde motivasyon kaybına yol açabilir. Böylece bağımsız denetim mekanizması taze kandan yoksun bırakılarak mesleğe yönelik dezavantajlı bir durum meydana gelebilecektir.

5. SONUÇ

Kurumsal yönetim kanunu olarak da adlandırılan yeni TTK'nın sermaye şirketleri açısından getirdiği başlıca yeniliklerden biri, bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi olmuştur. Kanun ayrıca bağımsız denetimin etkinliğini artırmaya, bağımsızlığı güçlendirmeye yönelik düzenlemeleri de öngörmüştür. Ancak Türk şirket kültürü, uygulama ve gerçekler, idealist bir düşünce tarzıyla hazırlanan kanunda bazı revizyonlar yapmayı zorunlu kılmıştır. Buna rağmen her yıl BKK ile düşürülen hadler, bağımsız denetimi şirketlerin gündemine daha çok girdirmektedir.

Bağımsız denetim standartları ve KGK'nın gözetim faaliyetleri bağımsız denetimin etkinliğinin ve dolayısıyla kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler getirmekle birlikte, aşağıda sıralanan hususlarda ayrıntılı düzenleme yapma ihtiyacı bulunmaktadır. Bu kapsamda;

- ✓ Bağımsız denetimin asıl çalışma zeminini oluşturan muhasebe ve muhasebe mesleğinin kalitesine yönelik düzenlemeler,
- ✓ Türkiye ortalamasında %30'lar düzeyine gerileyen kayıt dışı ekonominin azaltılması,
- ✓ KOBİ denetimi diye adlandırılan ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığında bekleyen tasarının yasalaşması,
- ✓ Bağımsız denetime yönelik asgari ücret tarifesinin yayınlanması,
- ✓ Aynı şirkete tasdik denetimi ile bağımsız denetimin aynı denetim kuruluşu tarafından verilmesinin önlenmesi,

✓ Bağımsız denetimi kariyer mesleği olarak seçen gençler için staj süresinin uzunluğu gibi dezavantajlı durumların ortadan kaldırılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Arıkan, Y. ve B. Güvemli. 2013. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirle Odası”, Mufitad Dergisi, 5.
2. Başpınar, A. 2004. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 146.
3. Bezirci, M. ve F. Karasioğlu. 2011. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 21.
4. Çarıkçioğlu, P. 1995. “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, I.Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İSMMO Yayın No 16.
5. Dönmez, A. B. Berberoğlu ve A. Ersoy. 2005. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 9.
6. Güvemli, O. 2011. “Türkiye’de Muhasebe Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi”, Mufitad Dergisi, 1.
7. Güvemli, O. 2014. “Osmanlıda Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri”, Mufitad Dergisi, 6.
8. Güvemli, O. 2016. “Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) İle Başlayan Büyük Değişim”, Mufitad Dergisi, 10.
9. İlkin, S. 1971. “Türk Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi”, ODTÜ Gelişme Dergisi, 2 (Bahar).
10. Mutluer, M.K. M.S. Uslu. Ve Z. Bildirici. 2013. Sermaye Şirketlerinin Denetimi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
11. Özkorkut, K. 2005. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler”, Batider, 2.
12. Saraçoğlu, F. 2009. “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, Maliye Dergisi, 157.
13. Uman, O. 2010. “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi,45.
14. Uzay, Ş. A. Taç ve M. Erciyes. 2009a. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 1”, Mali Çözüm Dergisi, 95.
15. Uzay, Ş. A. Taç ve M. Erciyes. 2009b. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 2”, Mali Çözüm Dergisi, 96.