

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI IŞIĞINDA DENETİM VE MUHASEBE YASAL DÜZENLEME ÇERÇEVESİNE¹ İLİŞKİN ANALİTİK BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Tamer AKSOY*

ÖZET

Bu çalışmada, İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku ışığında güncelleştirilen yeni TTK kanun taslağının olumlu ve olumsuz yönleri irdelenmekte ve eksik, noksan ve eklenmesi yararlı hususlar, ulusal ve uluslararası standartlar bağlamında değerlendirilmektedir. AB müktesebatına uyum sağlayan bir çok çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getiren tasarı ile, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca “gerçek” denetimi öngören bir düzenlemeye gidilmektedir. Bu bağlamda, denetçiler şirketin iç organı olmaktan çıkarılmakta ve denetim görevi bağımsız denetim şirketlerine ve yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarına verilmektedir. Ayrıca, tasarıda UMS, UFRS ve TMS’larına referans kaynaklar olarak atıfta bulunulması ve TMSK’nın düzenleyici otorite olarak zikredilmesi olumlu ve önemli gelişmelerdir. Yazıda, ayrıca, tasarıda yer alan çelişkili, eksik, noksan ve yanlış anlamalara yol açabilecek dolayısıyla düzeltilmesi gereken hatalı düzenlemelere de dikkat çekilmektedir. Yazı içeriğinde dile getirilen hususlar ışığında tasarıya bir kez daha revizyon amaçlı gözden geçirilmesi önerilmektedir.

Anahtar Kavramlar: Türk Ticaret Kanunu, TTK, yeni TTK tasarısı, şirket, muhasebe, bilanço, UFRS, UMS, muhasebe standartları, TMSK, denetleme, bağımsız denetim, denetçi, denetim standartları

ABSTRACT

An Analytical Evaluation of the Regulatory Framework on Accounting and Auditing in the Light of the New Proposal Drafted of the Turkish Commerce Act In this study, the new draft proposed of the Turkish Commerce Act, updated mainly based on Swedish and German codes of commerce, is evaluated with special reference to the items on accounting and auditing. Furthermore, the favourable & unfavourable points of the draft together with deficiencies, faults and things that are seen as useful if covered by the code are drawn attention. The new draft proposal brings in new regulations and changes which are compatible to the EU legal regulatory framework. New Regulations bring in auditing in real manner performed by professionally eligible auditors. By the way auditing does not stay as the internal function of firms, as it is given to the hands of independent auditing firms or of professionally eligible auditors. In addition to that, International Accounting Standards- IAS, IFRS and Turkish Accounting Standards are referred as source and shown in bibliography and Board of Turkish Accounting Standards is accepted as regulatory authority. Furthermore some points are underlined in this article which are needed correction that noncomprehensive, erroneous, inconsistent, incomplete points possibly may lead to incomplete and wrong understandings.

Key Words: Turkish Commerce Law (TCL), New Draft Proposal of TCL, company, accounting, balance-sheet, IFRS, International Accounting Standards (IAS), The Accounting Standards Board of Turkey, auditing, independent auditing, auditor, auditing standards, international auditing standards

1 Yasal düzenleme çerçevesi, yazıda, “*regulatory framework*” teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır

* taksoy@oyak.com.tr

GİRİŞ

Yazımızda, AB müktesebatı ışığında güncelleştirilen 1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun² (TTK) muhasebe ve denetime ilişkin bazı maddelerinin genel bir değerlendirmesi yapılmaktadır. Çalışmada, gerek teori, gerek uygulamalar ve gerekse ulusal ve uluslararası standartlar gözönünde tutulmaya çalışılmıştır. Sayfa sınırlarını zorlamamak açısından yazımızda, tasarı maddelerinin, “olumlu ve isabetli” olduğu düşünülen noktalarından ziyade, eksik, hatalı, ilave ve düzeltme gerektirdiği düşünülen noktalara dikkati çekme gayreti içinde olunmuştur.

Birinci kısımda, yeni tasarıda eskisine göre en önemli ve radikal olduğu düşünülen yeniliklere kısaca yer verilmektedir. İkinci bölümde, denetim ve muhasebesel konularla ilgili tasarı maddelerine ilişkin görüş, öneri ve değerlendirmeler sunulmaktadır. Çalışma sonuç ve kaynakça bölümüyle sona ermektedir.

1. LİTERATÜR VE ULUSLARARASI STANDARTLARA ANALİTİK BİR BAKIŞ

1.1. Denetim ve Denetçi Türleri Açısından Uluslararası Denetim Standartları (UDS), AB 8.Yönergesi ve Yeni TTK Tasarısı

Denetim konusunun düzenlenmesinde denetime ilişkin oluşturulan genel kabul görmüş standartların dikkate alınması ve uygulanması önem taşır.³ Denetim, en genel haliyle, bir örgütün faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açık-

lanan bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.⁴

Denetim literatüründe, konu ve amaçlarına göre denetim üçe ayrılır a) Muhasebe denetimi, b) Mali tablolar denetimi, c) Faaliyet denetimi.

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya bir döneme ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve bu konuda bir rapor tanzim etmek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Mali tablo denetimi (Audit of financial statements), bir işletmenin belli bir dönem sonunda düzenlenen mali tablolarının önceden saptanmış ölçütlere (GKGMİ-standartlara) uygunluk derecesinin araştırılarak, ulaşılan sonuçların raporla bilgi kullanıcılarına sunulması faaliyettir.⁵ Mali tablo denetimi, bağımsız, bağımlı denetçiler tarafından yapılabilir ve vergi denetimini de içerir.⁶

Faaliyet denetimi (operational audit) ise, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin (yönetim, satınalma, üretim, pazarlama, finansman, muhasebe vb), işletme amaçlarının başarılmasında işletme yönetiminin etkin çalışıp çalışmadığını tesbit amacıyla yapılan daha geniş kapsamlı bir denetim çeşididir.

2 **Türk Ticaret Kanunu**, Kanun No:6762, Kabul Tarihi:29.6.1956, **Resmi Gazete** Tarih/No:09.07.1956-9353 TEKİNALP, Ünal, Ersin, ÇAMOĞLU, **Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu**, Beta yayınları, 8.Bası, 1995

3 SANLI, Nail, “Ekonomik Kalkınma İçin Muhasebe Denetimi Mesleği”, İSMMMO, **I.Uluslararası/VII.Türkiye Muhasebe Sempozyumu**, Xanadu Resort Hotel, Belek Antalya, 20-24 Nisan 2005

4 ARENS, Alvin ve LOEBBECKE, James, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice Hall International Edition, Inc. 1991, s.2-4

5 ARENS, LOEBBECKE, a.g.e.s.5

6 Birçok ülkede mali tablo denetimi vergi denetimini içermemesine karşın ülkemizde vergi denetimi de kapsam dahilindedir. SPK, kapsamında yapılan bağımsız denetim de bir mali tablolar denetimidir

Denetim bir başka açıdan, bağımlı (öğüt içi-iç denetim vb) ve bağımsız denetim olarak da ikiye ayrılır Bağımsız denetim (independent auditing), İşletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu belirlemek için yapılan denetimdir ve sadece, muhasebe ve mali tablo denetimini kapsar⁷. Ayrıca, uygunluk denetimi, doğruluk denetimi, iç denetim vb. çok çeşitli denetim türleri de bulunmaktadır.

Dünyada en genel kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve mali tablo denetimini de içeren muhasebe denetimidir. AB bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama⁸ (convergence) eğilimi, uluslar arası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır.

Denetçi türleri açısından birçok sınıflama olmakla beraber literatürde en yaygını, denetçileri bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçi şeklinde ayıran sınıflandırmadır Konumuz açısından önem taşıyan bağımsız denetçi, mesleki açıdan gerekli yetkinliğe ulaşmış, mesleki yeterlik ve yetirli tecrübe ve bağımsızlık gibi nitelikleri taşıyan ve müşterilerine bağımsız denetim hizmeti sunan kişidir⁹.

Karşılaştırma açısından bakılacak olursa: UDS'de geçen denetim türleri, bağımsız denetim (muhasebe ve mali tablo denetimi), faaliyet denetimi, iç denetim, uygunluk denetimi, özel amaçlı denetimdir.

AB 8.direktifinde geçen denetim türleri

ise, bağımsız denetim (muhasebe, mali tablolar ve faaliyet denetimi), iç denetim, uygunluk denetimi ve özel amaçlı denetimdir.

Buna karşın TTK tasarısında kapsanan denetim türleri ise şunlardır. Bağımsız denetim (muhasebe denetimi, mali tablolar denetimi), Faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, kuruluş denetimi, topluluk denetimi ve özel amaçlı denetimler.

Buradan hareketle, denetim türlerinin UDS ve AB normlarına tam olarak uygunluk arzetmediği görülmektedir. Literatürde olmayan çok sayıda denetim türü isminin zikredildiği görülmektedir.

Denetçi türleri açısından bakıldığında ise TTK Tasarı metninde geçen denetçi türlerinin şunlardan oluştuğu görülmektedir. İşlem denetçisi, kuruluş denetçisi, hesap denetçisi, topluluk denetçisi, özel denetçi, uzman ve denetçi yardımcısı. Buna karşın, denetçi türleri, hem UDS'de hem de AB 8.Yönergesinde bağımsız denetçi ve iç denetçi şeklinde ikili bir tasnife tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla denetçi türleri açısından bakıldığında da tasarıda zikredilen denetçi türleri, UDS ve AB normlarına tam olarak uygunluk arzetmemektedir. Literatürde olmayan çok sayıda denetçi türü isminin zikredildiği görülmektedir.

1.2. Denetim ve Muhasebe ile İlgili AB Düzenlemeleri ve Yeni TTK Tasarısı

AB hukuki düzenlemelerinin tamamı Topluluk Müktesebatı olarak (The Acquis Communautaire) isimlendirilmektedir. Üye ülkelerin ve topluluğa girmek isteyen ülkelerin, müktesebatı

7 ARENS, LOEBBECKE, a.g.e.s. s.5

8 ZAIĞ, Figen, "AB'de Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler", **1. Uluslararası Muhasebe Konferansı, Yakınsama Yolunda**, Dedeman Hotel, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

9 GÜREDİN Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, 9. Baskı, No:369, İstanbul, Eylül 1999, s.9

batın bütün bölümlerini kabul etmeleri, uygulamaları ve yürürlüğe koymaları gerekmektedir¹⁰

1978 tarihli ve (78/660/EEC)no.lu AB 4.Direktifi¹¹, sınırlı sorumlu ortaklıkların yıllık mali tabloları ile faaliyet raporlarının sunum, kapsamı ile bu tablolardaki kalemlere uygulanacak değerlendirme yöntemlerinin ve bu tablo ve raporların yayımına ilişkin mevzuat hükümlerinin uyumlaştırılması amacıyla yönelik bir muhasebe standardı niteliğindedir. Bu direktif¹², şirketler için muhasebe, raporlama ve yayım yükümlülüklerini belirler. Ayrıca, direktif kapsamındaki şirketlerin hukuksal biçimlerine, mali tabloların unsurlarına, amaçlarına, eskinin yerine geçme ilkesine, mali tabloların formatlarına ve mali tablo sunumundaki ilkelere ve değerlendirme ilkelere vb. işaret eder. Bunlara ilaveten bu direktif maliyet ve yeniden değerlendirilen tutarlar, varlıklarla ilgili seçenekler, yıllık raporların içeriği, yayınlanması ve denetimine ilişkin hükümleri içerir.

1983 tarihli ve (83/349/EEC) no.lu 7. direktife¹³ göre ise çok genel olarak, en az bir sınırlı sorumlu şirketten oluşan gruplar için konsolide hesapların tutulması gerekli kılınmış ve KOBİ'lerin bazı durumlarda hariç tutulmasına olanak tanınmıştır. Bu direktif birçok ortaklıkların holding topluluklarının bir üyesi durumunda ki ortakların topluca finansal durumu hakkında topluluğa dahil ortaklıklara ve üçüncü kişilere

bilgi verilebilmesi için konsolide mali tabloların hazırlanması standardını getirmiştir. Bu direktif, ayrıca, başka bir kuruluş üzerindeki kontrol konuları ile konsolide tablo hazırlama yükümlülüğünden muafiyetleri, şerefiye, konsolidasyon prosedürleri, yöntemleri, konsolide yıllık raporlar, yayınlanması ve konsolide tabloların denetimi düzenlemektedir.

10 Nisan 1984 tarihli ve (84/253/EEC) no.lu AB 8.Direktifi yasal denetimin (statutory audit) kapsamını tanımlamakta ve AB üye ülkelerinde yasal denetçilerin (statutory auditor) ve denetim firmalarının onayını (tescilini) organize etmektedir¹⁴. Denetimi düzenleyen bu yönerge, belli türdeki ortaklıkların mali tablolarına ilişkin denetim faaliyetlerini yürütmekle yetkili kişi ya da kişilerin yapacakları denetimlerin uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla denetim standartlarını ortaya koymuştur. 8.Yönergede, denetçilerin nitelikleri ve denetimin yapılış biçimi kurala bağlanmaktadır.

AB 8.Direktifinin ele aldığı başlıca konular, yasal denetçilerin onayı (tescil), denetçilerin ehliyet şartları, bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ve ihlaller için yaptırımlar, denetim firmalarının onayı ile yasal denetçilere ilişkin sicilinin yayınlanması olarak sıralanabilir.

8. direktife göre AB'de yasal denetim yalnızca onaylı bir yasal denetçi veya denetim

10 AB Müktesebatının her bölümüyle ilgili bir özet için ayrıca bkz. <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>

11 GIELEN, F."Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", "**Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**", WB,REPARIS, May 2005, s.5, ayrıca bkz. YALKIN, Yüksel KOÇ ve Nalan AKDOĞAN, **Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991

12 Yazıda direktif ve yönerge kavramları "directive" teriminin karşılığı olarak aynı anlamda kullanılmaktadır

13 GIELEN, a.g.m.s.5-8

14 POPHAM, Andrew, Auditing Regulation in the Acquis Communautaire", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**", REPARIS, WB,May 2005, s.3-7, CEC, **Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 Based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Approval of Persons Responsible for Carrying Out the Statutory Audits of Accounting Documents**

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>

OJ N L 126, 12.5.1984

firması tarafından yapılabilir Bu doğrultuda Yeni TTK tasarısının gerçek denetimi öngören bir düzenlemeye gitmesi ve 3568 sayılı yasa doğrultusunda mesleki yetkinliği kanıtlanmış meslek mensuplarınca (SMMM-YMM) yapılacak bir denetimi öngörmesi, bu yönergeye uyumlu ve isabetli bir adım olmuştur.

8. Direktifin 3.ve 4.maddeleri yasal denetçi olma şartlarını düzenlemektedir Direktifin yasal denetçilerin tesciline ilişkin olarak getirdiği şartlar dikkate alındığında (*üniversite giriş seviyesinde olmak, teorik dersleri tamamlama, uygulamalı eğitimden geçme, devletçe tanınan mesleki yeterlik sınavını geçme, teorik bilgilerin içeriği, denetçilerin uygulamalı eğitimi*) Yeni TTK tasarısının 8.yönergenin bu hükümlerine paralellik arzeden 3568 sayılı yasa doğrultusunda yetki almış meslek mensuplarını denetçi olarak belirtmesi, 8.Yönerge hükümlerine uygun bir düzenleme olmuştur. Direktifin aynı zamanda AB üye ülkelerinin diğer bir üye ülke veya yabancı ülkenin ehliyetini de tanınmasına imkan vermesi önemli bir husustur.

AB 8. Direktifi etik konusunda çok ayrıntıya girmemektedir. Sadece onaylı denetçilerin şu şartları karşılaması gerektiği ifade edilmektedir. Denetimlerin profesyonel dürüstlük içinde yapılması(md.23), denetimi gerektiren üye ülke mevzuatına göre bağımsız olmak (md.24) ve bu ilkelere uygun olarak denetim yapılması. Yapılmadığı taktirde denetçilerin uygun yaptırımlara maruz kılınması şeklinde belirlenmiştir. Direktifte bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ve ihlaller için getirilen yaptırımlar ise şu şekilde düzenlenmiştir. Etik gerekler, bir denetçi firma adına yasal denetimi yapan gerçek kişiler için gereklidir (md.25). Denetim firmalarının onaylı denetçi

olmayan hissedarları ve yöneticileri, bu denetim firmaları adına hareket eden gerçek kişilerin bağımsızlığını herhangi bir şekilde tehlikeye düşürecek şekilde denetimin icrasına müdahale edemezler (md.27)

Denetim firmalarının onayına ilişkin hükümler irdelendiğinde, her bir AB üye devletinin mevzuatına dayalı olarak, yasal denetimin gerçek kişiler veya diğer tür şirket, firma veya ortaklık (denetçi firma) tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmıştır(md.2) Yönergeye göre bir denetim firmasının onaylanması için gereken şartlar ise şunlardır. Denetim firması adına hareket eden gerçek kişiler ehliyet şartlarını karşılamalıdır ve üye ülke gerektiriyorsa onaylanmış olmalıdır Diğer de mülkiyet ve yönetim çoğunluğu şartlarıdır. 8.Direktifin yasal denetçilerin sicilinin yayınlanmasına ilişkin getirdiği düzenlemeler ise özetle şöyledir. AB üye ülkeleri tüm onaylı gerçek kişi ve firma denetçilerin isim ve adreslerini halka duyuracaktır. Her denetçi firma hakkında aşağıdaki bilgiler kamuya açık (aleni) olmalıdır Denetim firması adına yasal denetim yapma sına izin verilen gerçek kişilerin isimleri ve adresleri, denetim firmasının üyelerinin veya hissedarlarının isim ve adresleri, denetim firmasının idari veya yönetim organı üyelerinin isim ve adresleri

AB 8. Direktifindeki eksiklik daha sonra 2004 yılında hazırlanan yeni 8.Direktif tasarısı ile belli ölçüde giderilmeye çalışılmıştır Yeni Direktif tasarısında etik ve bağımsızlık hususları daha detaylı düzenlenmiş ve etik konusunda IFAC'ın Etik kodunun, muhasebe ve denetim konusunda ise IFAC'ın yayınladığı UMS ve UDS'nin uygulanacağına yönelik atıfta bulunulmuştur¹⁵.

15 CEC, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives**, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004

Bu hükümler dikkate alındığında yeni TTK Tasarısının halihazır 8.direktifle büyük ölçüde uyumlu olduğu görülmektedir. Yeni direktif tasarısı yönünden bakınca da tasarıda muhasebe açısından UMS'ye doğrudan atıfta bulunulup referans verilmesi uyumludur. Ancak uluslararası denetim standartları ve IFAC etik koduna gerekli referans atıfların yapılmadığı görülmektedir.

AB ile uyum sürecinde olan ülkemiz açısından ayrıca, AB 8. yönergesinde denetim sisteminin kurulması ve küçük ölçekliler hariç işletmelerin yasal zorunlu denetime (statutory audit) tabi tutulması gereğinin, yeni TTK tasarısı ile ülkemiz gündemine getirilmiş ve yasaya dercedilmiş olması uyum anlamında önemli ve isabetli bir adım olmuştur.

1.3. Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Yeni TTK Tasarısı

Yeni TTK tasarısının denetimle ilgili

maddelerinin değerlendirilmesinde dikkate alınan hususlardan birisi de Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (UDS)dır. Bu standartlar,

- a) Genel (kişisel) Standartlar,
- b) Çalışma alanı Standartları (İnceleme standartları) ve
- c) Raporlama Standartları

olmak üzere üç farklı kategoride sınıflandırılabilir

UDS, kapsamlarına göre üç ana grupta toplandığı halde, bugüne kadar pek çok standart oluşmuştur. Genel standartlar, denetçinin niteliklerini ve kişisel özelliklerini ve yaptığı işin kalitesini içerir. Çalışma alanı standartları, denetim sırasında uyulması gerekli kurallardan oluşur. Raporlama standartlarında ise, denetim sonucunda hazırlanan denetim raporunun içeriği ve düzenine ilişkin esaslar yer alır.

Tablo 1- ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

<i>Genel Standartlar</i>	<i>Çalışma Alanı Standartları</i>	<i>Raporlama Standartları</i>
Mesleki Eğitim ve yeterlik	Planlama ve yardımcıların gözetimi	GKGMİ'ne uygunluk
Bağımsızlık	İç kontrol sisteminin incelenmesi	Muhasebe İlkelerinde değişmezlik
Mesleki özen ve dikkat	Yeterli kanıt toplanması	Yeterli açıklama
		Denetçi görüşü

Kaynak:¹⁶ ARENS, Alvin ve LOEBBECKE, James, Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall International Edition, Inc. 1991, s.17

¹⁶ ARENS, LOEBBECKE, a.g.e.s., s.17

Dünya ölçeğinde bakıldığında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına gidiş yönünde bir yavaşlama ve uzlaşma söz konusudur. Son durumda, UMS ve UDS'nin uygulanması bağlamında ortak bir uzlaşma göze çarpmaktadır.

Uluslararası denetim Standartlarının (UDS) alt bileşenleri açısından bakılarak yapılan karşılaştırmalı değerlendirme özet olarak aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 2- UDS ve YENİ TTK TASARISINA YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRME

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve yeterlik: Yeni TTK tasarısının bu standarda paralellik arzeden 3568 sayılı yasa doğrultusunda yetki almış meslek mensuplarını denetçi olarak belirtmesi, standart hükümlerine uygun bir düzenleme olmuştur.	Planlama ve yardımcıların gözetimi: Tasarıda bu standarda açık bir atıf yoktur. Sadece, denetlemenin denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası standartlara uygun yapılacağı şeklinde genel bir norm getirilmiştir. UDS'ye uygun biçimde tasarının metninin tadili uygun olacaktır.	GKGMİ'ne uygunluk: tasarının UMS'ye TMS'ye uygunluk konusuna atıfta bulunmaktadır. Ayrıca, muhasebe ve mali tablo denetimi yanında, faaliyetlerin tamamını içerecek şekilde faaliyet denetiminden bahsetmektedir. Tasarın, GKGMİ'ne uygunluk standardını karşılamaktadır. Ancak, faaliyet denetimi konusu UDS ile uyumlu değildir. Düşünülmesi ve/veya tasarıdan çıkarılması gerekir.
Bağımsızlık: Tasarın, bu standarda uygun olarak bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşuna yapılması şartını getirmiştir. Standartla uyumludur.	İç kontrol sisteminin incelenmesi: TTK tasarısında iç kontrol sisteminden bahsedilmemektedir. Modern denetimin unsurlarından birinin de iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin incelenmesi oldundan hareketle, bu çok önemli standardın tasarının metnine eklenmesi gereklidir.	Muhasebe İlkelerinde değişmezlik: doğrudan bir atıf bulunmamaktadır. Ancak, geçmiş yıllara kıyaslamalı tablolar istendiği hususundan dolayı olarak aynı bazı muhasebe ilkelerinin kastedildiği sonucu çıkarılabilir. Tasarın metninde açıkça standarda atıfta bulunulmalıdır.
Mesleki özen ve dikkat: Tasarıda denetçinin dürüstlüğünden bahsedilmekte ve özen sözcüğü kullanılmakta ise de, bunun UDS'ye tam uyum sağlayacak şekilde mesleki özen ve dikkat standardı olarak açıkça tasarına dercedilmesi uygun olacaktır.	Yeterli kanıt toplanması: Tasarıda bu standarda doğrudan bir atıf bulunmamaktadır. Tasarın metnine eklenmelidir.	Yeterli açıklama: TTK tasarının md.402'de bu standarda yer verilmiştir. Bu standartla uyumludur.
		Denetçi görüşü: Tasarıda onay yazısından bahsetmektedir. Tasarıdaki onay yazısı, UDS'de geçen olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı olumlu görüş, görüş bildirmeden kaçınma türlerini tam olarak karşılamamaktadır. Ayrıca, denetçiyi zorlayan bir içeriktedir. Tasarın metnindeki onay yazısının, UDS'nin bu standardı paralelinde denetçi görüşü olarak değiştirilmesi ve bu standarda atıfta bulunulması uygun olacaktır.

Kaynak: ARENS, LOEBBECKE, a.g.e.s., s.17-16 ve **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005'nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

2. DEĞERLENDİRMEYE KONU EDİLEN YENİ TÜRK TİCARET KANUNU (TTK) TASARISI

1514 madde ve gerekçeleriyle birlikte toplam 835 sayfadan oluşacak şekilde güncellenen yeni TTK tasarısı, AB müktesebatı ve uluslararası normlara uyum anlamında önemli bir adımı oluşturmaktadır. Tasarı, dejenere olmuş halihazır uygulamaya göre, “gerçek” denetime ilişkin olarak uzun yıllardır beklenen ve beklentilere büyük ölçüde uygunluk arzeden çağdaş bir düzenleme getirmektedir.

Diğer Avrupa ülkeleri bile yıllar içinde çok sayıda ticaret hukuku reformu yapmış olmasına karşın (örn. *Almanya’da 1950’li yıllardan bugüne irili ufaklı 30 kez ticaret hukuku reformu yapılarak ticaret yasası değiştirilmiştir.*), ticari ve ekonomik yaşamın en önemli altyapısı durumundaki 1956 tarihli ticaret yasamızda, 50 yıldır reform niteliğinde fazla bir değişiklik yapılmamıştır.

İçinde bulunduğumuz son dönemde, AB Komisyonu ve Dünya Bankası koordinesinde, bilhassa AB’ye üyelik sürecindeki ülkelere yönelik kapsamlı bir program da başlatılmıştır. Gerek yeni direktif tasarıları gerekse sözkonusu program AB iç pazarının (*internal market*)¹⁷ etkin bir şekilde oluşturulmasını ve buna yönelik olarak da öncelikle ticaret yasaları ve şirket hukuklarının uyumlaştırılmasını öngörmektedir.

Yasal düzenlemeler ile gözetim otoritelerinin harmonizasyonu ve disipline edilmesini amaçlayan bu program¹⁸ kapsamında, muhasebe ve denetime ilişkin yasal düzenleme çerçevesinin (*legal regulatory framework*) uyumlaştırılması, en başta gelen ve ele alınan hususlar durumundadır.

Dolayısıyla, gerek küresel muhasebe standartları setine yönelik ve yakınsama (*convergence*) eğilimi, gerek muhasebe ve denetim skandalları¹⁹ akabinde ABD’de çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası²⁰, gerekse (AB uyum süreci ve İç Pazar, ticaret hukuku ve) 8. direktif tasarısı dahil yeni AB Direktif tasarılarının²¹ gündemde olması, mevcut kanunun ilk ciddi revizyonu anlamındaki yeni TTK tasarısını ve tasarıyla getirilen düzenlemeleri ülkemiz açısından daha da önemli hale getirmektedir.

2.1. Yeni Tasarıda İlk Bakışta Göze Çarpan Radikal Düzenlemeler

Tasarıda göze çarpan radikal düzenlemelerden bazılarına aşağıda yer verilmektedir.

AB düzenlemelerine paralellik arayışı içinde ele alınan ve büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku’nun çevirisine dayanan yeni TTK kanun tasarısı²², birçok önemli konuda günümüzü yakalayan ve AB müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir.

17 AB İç Pazarının oluşturulmasına yönelik yasal düzenlemeler konusunda ayrıca bkz. HOOIJER, Jeroen, **The Internal Market**, The Road to Europe: Program of Accounting Reform and Institutional Strengthening, May 2005

18 WORLD BANK, “**Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**”, REPARIS, May 2005

19 THOMAS, C. William, **The Rise and Fall of Enron**, Professional Issues, April, 2002, (Çevrimiçi)

<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/apr2002/thomas.htm>, 6 October 2002, FOX, Loren, Enron: The Rise and Fall, John Wiley Sons, Inc., 2003

20 U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, **The Sarbanes- Oxley Act of 2002**, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)

21 CEC, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives**, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004

22 **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, T.C. Adalet Bakanlığı, Ankara 2005

Hali hazırda yürürlükte olan ‘eski’ kanun, amaca uygun “gerçek” denetimden uzaktır. Yönetim kurulu üyelerinde bile belli ölçüde yetkinlik aranırken, mevcut kanunda denetçilere ilişkin mesleki eğitim, kalifikasyon, yetkinlik, ehil olma vb. özellikler aranmamaktadır. Denetçi “bağımsızlığı” hususu gözardı edilmekte olup, denetçi bağımsızlığını mümkün kılan hususları içermemektedir.

Buna karşılık yeni TTK tasarısında ise, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. Denetçiler (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkarılıp, denetim görevi bağımsız denetim şirketlerine ve yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarına verilmektedir. Kanımızca, tasarımın en önemli yeniliklerinden birisi budur ve devrim niteliğindedir.

Ayrıca madde 398 ve devamı maddelerinde Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS²³, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS, Türkiye Muhasebe Standartı-TMS’na gerekli atıflarda bulunmaktadır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu²⁴ (TMSK) da bir otorite olarak zikredilmektedir. TMSK’nın şahsında, ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olması olumlu ve isabetli bir adım olarak nitelendirilmektedir. Standartların sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atıfta bulunulması, uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik beraberlik sağlama açısından olumlu görülmektedir.

Kanunun ‘ruhuna’ uygun olarak muhasebe standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılması olumlu bir adım olmuştur. Ayrıca, finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin ‘özel denetim’ kapsamına alınması da, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim (*corporate governance*) ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir.

Yasanın meslek mensupları açısından getirdiği diğer bir yenilikte şudur. Bu yasa, yolsuzluğun önünde bir engel olarak görülmesi gereken bir nitelik kazanmaktadır. Bu yasa, yasa da öngörülen gerçek denetim fonksiyonu ve dolayısıyla meslek mensupları, yolsuzluk ve şirketlerin içinin boşaltılmasını engelleyici bir güvence organı, bir emniyet sübabı ve diğer bir deyişle kanunda öngörülen tabir ile ‘dürüst resim ilkesinin’ bir nevi teminatı durumuna gelmektedir. Ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim skandal ve yolsuzluklarını takiben, yasanın mesleğe yaraşır bir imaj ortaya koyması, 3568 sayılı yasa da belirtilen meslek ve meslek mensupları için de sevindirici ve beklenen bir gelişme olmuştur.

Yasa tasarımının getirdiği kazanımlardan birisi de şudur. Yıllardan beri denetim ve denetçilik olgusu, 3568 sayılı yasanın belirlediği mesleğin vizyonunu oluşturmuştur. Bu yasayla, daha önce soyut ve mesleğin vizyonu/geleceği olarak görünen “denetim” konusunda, dünya uygulamalarına paralel şekilde muhasebeden denetime yönelik dönüşüm gerçekleştirilmiş olmaktadır. Yeni yasayla gücünü yasadan alacak

23 IFAC, International Federation of Accountants, “International Accounting Standards” **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, 2003, DELOITTE&TOUCHE, UMS, Ankara 2002, ASMMMO, UFRS ile Uyumlu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları, Ankara, 2004, SPK,” Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Seri XI, No:25, **Resmi Gazete**, 15.11.2003,25290 (mük.)

24 www.tmsk.org.tr

şekilde bu vizyona zorunlu olarak varılmış olacaktır. Yasanın bu noktada, mevcut haliyle çıkması halinde, bu vizyonun, kısa sürede kanun zoruyla gerçekleştirilmiş olmasını, olumlu bir şans ve büyük ve stratejik bir kazanım olarak değerlendiriyoruz. AB ve dünya düzenlemelerine büyük ölçüde paralellik arzeden bu uygulama ile mesleğin ve meslek mensubunun imajı ve vizyonu olumlu yönde değişmektedir. Kanun kapsamındaki şirketlerde kayıt tutan muhasebeci noktasından, yasadan alınan bir güç ve yetkiyle mükellefi bağımsızca denetleyen denetçi noktasına gelinmektedir. Kurumsal yönetim, hesap verilebilirlik ve şeffaflığın teminatı anlamında mükelleften hesap sorabilen ve tırnak içinde “*ibrası alınmak zorunda olunan*” denetçi noktasına gelinmektedir. Bu gelişmenin bilhassa SMMM camiası açısından “olumlu” ve “stratejik” bir kazanım olduğu düşünülmektedir.

2.2. YENİ KANUN TASARISINA YÖNELİK DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

2.2.1. Tasarının Dili, Anlaşılabilirlik, Eksiklikler, Çelişkiler ve Düzeltme İhtiyacı

Tasarının dili açısından bakıldığında; tasarının muhtemelen farklı gruplarca kaleme alınmış olma ihtimali gözönüne alınarak, bölümler arasında üslup ve dilbirliğinin sağlanması açısından, tasarı metninin, Redaksiyon Komitesi’nce “Türkçe” ve “anlaşılabilirlik” açısından bir kez daha gözden geçirilmesinde yarar görülmektedir.

Denetleme bölümünün temel unsurlarından birisi olması nedeniyle, madde 399 (19) da karmaşıklığı giderme ve anlaşılabilirliği temin bakımından denetçi tanımının daha basit ve anlaşılır bir Türkçe anlatımla sadeleştirilmesi faydalı olacaktır.

Yeni TTK’nın, çeşitli konularda dar kapsamlı, hatalı, çelişkili ve yanlış anlamalara yol açabilecek dolayısıyla düzeltilmesi gereken hatalı düzenlemelerle beraber çeşitli eksiklik ve noksanlıkları da içermektedir

Tasarıda bilhassa denetimde ve denetimin yasal kurgulanmasında yasal hatalar söz konusudur²⁵. Bu nedenle özellikle denetimin tasarıda yeniden ele alınmasında yarar görülmektedir

Yasa tasarısında bazı ifade, kavram ve terimler niteliğine uygun olarak kullanılmamış olup, gerek genel kabul görmüş, gerek uluslararası standartlar, gerek diğer ilgili mevzuat ve gerekse 3568 sayılı meslek mevzuatıyla tam örtüşmediği görülmektedir. Kavram kargaşası doğması riski göz önüne alınarak, bilhassa denetime ilişkin terimler konusunda Türmob bünyesinde oluşturulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)²⁶ tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS)²⁷ ve bu standartların baş kısmında yer alan UDS-Terimler Sözlüğü baz alınarak tasarıdaki ifadelerin revizesinde yarar görülmektedir.

Yasanın ticari ve ekonomik yaşamın temel ve “ana” yasalarından biri olduğu dikkate

25 ÖZEL, Salih, “Yeni TTK Tasarısında Denetimle İlgili Hukuk Kural ve Normların İrdelenmesi”, **Mali Pusula**, Yıl:1, Sayı 5, Mayıs 2005, s.82

26 www.turmob.org.tr

27 IFAC, International Federation of Accountants, “International Auditing and Assurance Standards”, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003,

TÜDESK- Türkiye Denetim Standartları Kurulu, **Uluslararası Denetim Standartları**, TÜRMOB yayınları no:238, Ankara 2004, ATAMAN, Ü. R. HACIRÜSTEMOĞLU, BOZKURT, N. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa yayınları No:876, İstanbul 2001 KAVAL, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, 2004, KEPEKÇİ, C. **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınları, İstanbul 2004, GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, 9. Baskı, No:369, İstanbul, Eylül 1999, BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 2. baskı, no:457, İstanbul, Mart 1999, TÜRKER, Masum ve PEKDEMİR, Recep, **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)**, TÜRMOB yayınları, 194, Ankara, 2002

alınarak, denetimin amacının iyi tariflenmesinde yarar umulmaktadır. Denetimden ne beklendiğinin daha açık, anlaşılabilir ve çelişkileri önleyecek tarzda tasarının 398 maddesine dercedilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

2.2.2. Kavramların Değerlendirilmesi, Kavram ve Ünvanlarda Değişiklik Önerileri

2.2.2.1. Denetleme –Denetim

Kavramsal değişiklik önerilerine ilişkin olarak, öncelikle, kanunda geçen üçüncü bölüm başlığı ile diğer yerlerde geçen tüm “DENETLEME” teriminin²⁸ “DENETİM” olarak değiştirilmesinde, gerek ulusal gerekse diğer uluslararası yasal/kurumsal düzenleme, standartlar ve uygulamalardaki ifadelerle paralellik sağlanması açısından yarar görülmektedir²⁹. (Örneğin: uluslararası *denetim standartları*, *denetim raporu*, TÜDESK Türkiye *Denetim Standartları Kurulu vb. gibi çok çeşitli ibareler*)

2.2.2.2. Bağımsız Denetim- Bağımsız Denetim Kuruluşu- Bağımsız Denetçi

Bağımsızlık, denetimin özünde ve gerek ulusal gerekse uluslararası denetim standartlarında denetimin olmazsa olmaz koşulu olarak

tanımlanmakta ve denetim standartlarında ayrıca konu edilmektedir. Bu nedenle, diğer yasal düzenlemelerin de temelini oluşturacak olan TTK tasarısında “*bağımsız denetim kuruluşu*” ve/veya “*bağımsız denetçi*” ibarelerinde geçen “*bağımsız*” kelimesinin kaldırılmasında yarar görülmektedir³⁰

2.2.2.3.Yetkili Yasal Denetçi- Kuruluş Denetçisi-İşlem Denetçisi-Yılsonu Hesap Denetçisi-Özel Denetçi-uzman

Kavram kargaşasını azaltmak, kavramlarda birlik ve beraberliği sağlamak ve AB müktesebatı ve uluslararası denetim standartlarındaki kavram ve terimlerle paralelligi temin amacıyla, madde başlıkları da dahil tasarıda geçen tüm Denetçi ibarelerinin AB müktesebatı ve 2004 tarihli yeni AB 8.Direktif tasarısında geçen (*statutory auditor*) terimi paralelinde “**Yetkili Yasal Denetçi**” olarak değiştirilerek tek bir denetçi ünvanı altında standartlaştırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir³¹.

Ayrıca, tasarı metninde geçen tüm “**Uzman**” terimlerinin “*3568 sayılı yasa*³² *doğrultusunda ruhsat almış meslek mensupları*” olarak düzeltilmesi de yerinde olacaktır³³.

28 **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, a.g.k. md. 397

29 Tasarının ilgili madde ve fıkraları:(md.25 (2), md.139 (2), md.145, md.148 (1),(2),(3),(4), md.149 (1), md.157 (2), md.166, md.171(1), md.187 (1),(2), (3),md.188 (1), md.198 (1), md.199 (4),md.210, md.301,md.310, md.321 (5), md.351 (1), md.397, (3), md.398 (1),(2), md.399 (1), (2),(3), (8), md.400 (1), (2), (4), md.404. (1), (3), md.437 (1), md.458(1), md.470 (1),(2), md.471 (1), md.586 (2),

30 (değiştirilecek ilgili maddeler: Md.400 (1),(2), Md.404.(1),(3), Md.586 (2), Md.587 (1-i))

31 Tasarının ilgili madde ve fıkraları: (**kuruluş denetçisi** md.336(1), md.343 (1), md.351 (1), md.586 (2-b), **işlem denetçisi** md.400(3), md.404 (1), md.407 (2), md.408 (2-c), md.458 (1), md.469 (1), md.472 (1), md.473 (2), (3), md.479 (3-b), md.505 (1), md.605 (1), md.616. (1-c), md.642 (2), **yılsonu hesap denetçisi** md.554 (1), **özel denetçi** Md.404 (1), md.406 (1-a), (1-b),md.438 (2), md.439 (1), (2), md.441 (3), (4), (5), md.442 (1), md.444 (1), Md.554 (1)) (değiştirilecek ilgili maddeler: Md.167 (1-h), Md.336 (1), Md.343 (1), Md.349 (2), Md.351 (1), Md.376 (3), Md.377 (1), (3), Md.378 (1), (2), Md.397 (1), (2), (3), Md.398 (1), (2-b), (3), (4), Md.399 (1), (2), (3), (4-b), (5), (6), (7), (8), (9), Md.400 (1), (1-b), (1-f), (1-g), (1-h), (2), (3), Md.401 (1), (2), (3), Md.402 (1), (2), (8), Md.403 (1), (3), (4), Md.404 (1), (3), (5), Md.405 (1), Md.406 (1-a), (1-b), Md.407 (2), Md.408 (1-c), Md.424 (1), Md.437 (2), Md.438 (2), Md.439 (1), (2), Md.440 (3), (4), (5), Md.442 (1), Md.444 (1), (2), Md.457 (2-d), Md.458 (1), Md.586 (1-b), Md.587 (1-i), Md.605 (1), Md.616 (1-c), Md.618 (3-a), (3-b), Md.635 (1), Md.642 (2)

32 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, no:3568, **Resmi Gazete**, 13.6.1989, no:20194

33 Tasarının ilgili madde ve fıkraları: (md.23 (1-b), md.64 (1), md.116 (2), md.199 (4), md.287 (1), md.310 (2-komanditer ortağın şirketin envanteri ve bilanço içeriğini ve bunların doğruluğunu Uzman’a incelettirmesi vb.)), (3), md.440 (1), md.540 (1)

2.2.2.4. İşlem -Özel İşlem

Kuruluş, sermaye artırımını, sermaye azaltımı, birleşme, bölünme, tür değişimi ve menkul değer ihracı gibi işlemlerin anlaşılabilirliği artırmak ve diğer işlemlerden farkını ortaya koymak bakımından “özel işlem” ifadesi altında tanımlanmasında (*sermaye artırımını özel işlemi, birleşme özel işlemi gibi*) yarar görülmektedir.

2.2.3. Denetimde Baz Alınacak Esas ve Standartlar İle Yetkili Denetim Otoritesinin Belirlenerek Kanun Tasarısına Dercedilmesi

2.2.3.1. Çok başlılık ile düzenleme ve standartlardaki karmaşayı giderecek tarzda Denetim otoritesine ve denetimde uyulacak standartlara işaret edilmemiş olması

Tasarı Madde 398 ‘de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) muhasebe konularında bir otorite olarak zikredilip şahsında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) başta olmak üzere, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına atıfta bulunulması çok olumlu olup, tasarıyla getirilen önemli yenilikler arasındadır. Ayrıca, Kurulca muhasebe konusunda getirilecek düzenlemelere uyumun zorunlu kılınmış olması çok yerinde bir düzenleme olmuştur. Buna karşın, Tasarının denetime ilişkin Denetim başlığını taşıyan üçüncü bölümünde benzer düzenlemenin “denetim” için yapılmamış olması önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

Denetim konusunda herhangi bir otoritenin tasarıda zikredilmediği, ayrıca ulusal mevzuatta Denetim otoritelerindeki çokbaşlılığın gözardı edilerek bunları giderici bir düzenlemeye tasarı metninde yer verilmediği görülmektedir. Dolayısıyla, ulusal düzeyde tek otorite anlamında Türmob bünyesinde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kuruluna ve kurulun şahsında

da Türkçeye çevrilen Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) işaret edilmesinde ve referans verilmesinde yarar görülmektedir.

2.2.3.2. Denetim otoritesinin yetkilerinin belirlenmemesi, denetim otoritesince getirilecek düzenlemelere uyum zorunluluğunun getirilmemiş olması

Tasarıda, TMSK’ya benzer şekilde Türmob bünyesindeki TÜDESK yetkilerinin belirlenmesine ve bu kurulca getirilecek düzenlemelere uyum zorunluluğu anlamında herhangi bir atıf bulunmamaktadır. Buradan hareketle, Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun, denetim konusunda standartlar dahil ulusal ve uluslararası gelişme ve uygulamaları takip edip, ulusal denetim standardı olarak yayınlamak üzere uygulamaya yansıtacak ve diğer ulusal otoriteler nezdinde gerekli koordineyi sağlamak konusunda yetkilerinin belirlenmesinin ve getirilecek düzenlemelere uyum zorunluluğu getirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

2.2.3.3. Birlik ve beraberliği sağlayacak denetim uygulama esas ve standartlarının net ortaya konmaması

Tasarıya bakıldığında, denetim ve bilhassa denetçi ve denetim sürecine ilişkin nitelik, çalışma ve raporlama standartları ve düzenlemeleri konusunda baz ve referans alınacak denetim uygulama esaslarının ortaya konmadığı görülmektedir. Bu şekilde kavramsal çerçevede birlik ve beraberlik sağlama zorlaşmaktadır. Tasarıda denetim konusunda ulusal ve uluslararası standartlara ve düzenlemelere atıfta bulunulması gerekirken bulunulmamıştır. Buradan hareketle, yukarıdaki tabloya paralellik arzedecek şekilde madde 400’ü takip edecek şekilde, denetçiye ilişkin kişisel (niteliksel) standartlar ile çalışma alanına yönelik denetim standartları (*denetimin icrası, süreci, denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, çalışma kağıtları*

ri, kalite kontrolü (*Quality assurance*), denetim kontrolü vb) ve denetim raporlama standartlarının da ayrı maddeler halinde düzenlenmesi ve/veya bu konuda Türmob bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜ-DESK) Türkçeye çevirerek yayınladığı Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) gerekli atıfların yapılması gerekli görülmektedir

Bunlara ilaveten, denetim kanıtları, riskleri, örnekleme modelleri, kanıt toplama ve denetim tekniklerinin tasarıda düzenlenmesinde ve/veya bunları düzenleyen referans kaynaklara gerekli atıflarda bulunulmasında yarar görülmektedir.

Denetim, iç kontrol (internal control), iç denetim³⁴ ve risk yönetimi (risk management) sistemlerinin şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetimin (corporate governance³⁵) temel unsurlarından birisi olduğu ve bu bağlamda şirketlerde risk odaklı iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin kurulması gereği ve bu sistemlerin denetim kapsamında değerlendirileceği hususlarının kanuna dercedilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca, tasarıda tariflenen denetim tanımından, muhasebe denetimini aşan ve iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin denetimini de içeren modern ve proaktif bir denetimin amaçlandığı görülmektedir. Eğer böyle ise bunların açıkça tariflenmesi yerinde olacaktır. İç kontrol sis-

teminin amaçları, iç kontrol sisteminin yapısını oluşturan faktörler (Organizasyon yapısı, personel yapısı, muhasebe sistemi, bütçe sistemi, işletme politikaları, iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi yapısı vb.) ile iç kontrol sistemini değerlendirme ve tanıma yöntemlerine atıfta bulunulması fayda sağlayacaktır

Çağımızın bilgi teknolojileri çağı olduğu, sürekli gelişim yaşandığı ve bilgilerin bilgi sistem alt yapılı korunduğu dikkate alınarak, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve araçları (BDDTA) ile Bilgi teknolojileri (IT) denetimi ve bilhassa bilgi sistem güvenliği denetiminin de gözden uzak tutulmaması yerinde olacaktır

2.2.3.3.1. Etik ve Mesleki Davranış Kuralları

Diğer önemli bir husus da etik konusudur. Gerek ulusal gerekse son dönemde yaşanan global etkili muhasebe ve denetim skandalları³⁶ da göz önüne alındığında etik ilkeler ile mesleki davranış kurullarına uyum konusu daha da önem arzeder hale gelmiştir. Bu doğrultuda AB, 2004 tarihli yeni 8.Direktif tasarısında IFAC'ın Etik kodunun referans alınacağını hüküm altına almıştır.³⁷

Tasarı metninde denetleme etiğinden kısaca bahsedildiği görülmektedir. Ancak muhasebe ve denetim etiği konusunu tüm detaylarıyla dünya çapında düzenleyen ve ortaya koyan IFAC Mesleki Etik Koduna³⁸ (mesleki davra-

34 SAWYER, L. DITTENHOFER M, ve SCHEINER, J, IIA-The Institute of Internal Auditors, **Sawyer's Internal Auditing**, 5 th edition, Florida, USA, 2003

35 Kurumsal yönetim hakkında detaylı bilgi için ayrıca bkz. RAAIJMAKERS, T. ve VERMEULEN, E., Edited by. Joseph McCahery, **The Governance of Close Corporations and Partnerships**, Oxford University Pres, May 2004

36 Muhasebe ve denetim skandalları ile ilgili geniş bilgi için bkz. FOX, Loren, **Enron: The Rise and Fall**, John Wiley Sons, Inc., 2003, s.8-26 BENSION, G.J., HARTGRAVES, M L. "Enron: What Happened and What We can Learn From it?" **Journal of Accounting and Public Policy**, 21 (2002): IFAC, **Enterprise Governance-Getting the Balance Right**, February 2004

37 CEC, "Professional Ethics", article 21, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004**

38 IFAC, International Federation of Accountants, "Code of Ethics For Professional Accountants", **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003, s.9-104

niş kurallarına), türmob bünyesindeki TÜDESK Uluslararası denetim Standartlarına, TÜDESK Ulusal Etik Standardına, 3568 sayılı meslek mevzuatındaki mesleki ahlak kuralları vb. etik kurallara atıfta bulunulmamış ve paralellik sağlanmamıştır. Mesleki davranışa ve meslek etiğine yönelik kurallar ile denetlenen şirket, denetçi, diğer denetim kurumları, yasal otoriteler arasındaki davranış kuralları ve sorumlulukların kanun metninde daha detaylı düzenlenmesinde yarar görülmektedir. Bu hususları düzenleyecek maddelerin madde 398 ve Geçici 1. maddeye de benzerlik ve paralellik arzedecek şekilde, tasarı metnine eklenerek boşlukların giderilmesinin zaruri olduğu düşünülmektedir.

2.2.4. Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) Uygun Olma ve Türmob bünyesindeki Tüdesk'in Onayını Alma Şartına Kanunda Yer Verilmediği, UDS ve standartların Kurulca TDS olarak yayınlanmasına atıfta bulunulmadığı

88. md. 4. fıkrasında; muhasebeye ilişkin olarak “Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler” hükmü bulunmaktadır. Yerinde ve olumlu gördüğümüz bu hükme karşın, denetime ilişkin olarak, Türkiye Denetim Standartlarına uygun olmak ve Türmob bünyesindeki TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun onayını almak şartını düzenleyen hususlara da madde metninde yer verilmesi yarar sağlayacaktır.

Tasarıdaki 88. md.nin 5. fıkrasında,

“Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, fıkroda belirtilen ayrıntı düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur.” hükmüne yer verilmektedir. Tasarıda denetime ilişkin bu tür bir atıfın yapılmadığı dikkate alınarak, denetim konusunda da madde gerekçesine paralel şekilde, öncelikle “.....Türkiye Denetim Standartlarına (TDS), TÜRMOB bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulunca yayınlanan uluslararası denetim standartlarına, TÜDESK düzenlemelerine ya da düzenleme bulunmayan hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan uluslararası denetim standartlarına ve genel denetim ilkelerine uyulacağı” hükmünün de maddeye eklenmesinde büyük yarar görülmektedir. Bu tür bir eklemenin ülkemizde yapılacak denetimin uluslararası kabul görmesi ve denetime ilişkin karşılaşılabilecek sorunların halli açısından yarar görülmektedir.

Yine Tasarının geçici 1.maddesinin 1.ve 2. fıkrasında, TMSK'nun uygulanacak UFRS ve bunun yerine geçen standartlara uygunluk içinde hazırlanmış bulunan TMS'nin tam metninin Türkçesini Resmi Gazetede yayınlar hükmü ile TMSK, ayrıca UFRS'de veya yerlerine geçen standartlarda yapılacak her türlü değişikliği hemen TMS olarak yayınlar” hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme sayesinde, Türkiye’de bundan böyle UFRS veya bunun yerine geçecek standartlara tam bir uygunluk içinde hazırlanmış raporlama sisteminin geçerli kılınması zorunlu hale gelmekte³⁹ ve olumlu olduğu değerlendirilmektedir. Buna paralel olarak, aynı düzenlemenin bu kez denetim açısından, denetim konularını düzenlemek bakımından da aşağıdaki şekilde tasarıya dercedilmesi uygun olacaktır Ya-

39 SEVİĞ, Veysi, “Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı”, **Mali Çözüm**, İSMMMO, yıl:15, sayı 70, Ocak-Mart 2005, s.16

ni Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun uygulanacak Uluslararası denetim standartları ve bunun yerine geçen standartlara uygunluk içinde hazırlanmış bulunan Türkiye muhasebe standartlarının tam metninin Türkçesini Resmi Gazetede yayınlar. Ve maddenin 2.nci fıkrasına paralel şekilde TÜRMOB bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulu, ayrıca Uluslararası denetim standartlarında (UDS) veya yerine geçen standartlarda yapılacak her türlü değişiklikleri hemen Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayınlar” hükmünün tasarının geçici maddelerine denetim açısından ilave edilmesini gerekli görmekteyiz.

Ayrıca, bağımsızlığa ilişkin olarak gerek IFAC, gerek 3568 sayılı yasa ve TÜRMOB mevzuatına gerekse tasarının madde gerekçelerinde zikredildiği gibi UDS'ye atıfta bulunulması ve paralellik sağlanması UDS'ye uygunluk için gereklidir.

Madde 88. (2)de, “...uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, UFRS'ye tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenip yayınlanacağı”nın zikredildiği, aynı ifadeyi takip edecek şekilde “.....denetim uygulamalarında birliği sağlamak ve yapılan denetimlere uluslararası geçerlilik kazandırmak amacıyla, TÜRMOB bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenip yayınlanacağı” şeklinde eklemeler yapılarak madde metninin denetim konusundaki boşluğu giderecek tarzda da düzeltilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu tür bir düzeltmenin yapılmaması durumunda, işin denetim tarafında uygulama birliğinin sağlanması ve yapılacak denetime uluslara-

rası pazarlarda geçerlilik kazandırma ve uluslararası kurallara uyumun temini hususlarının gözdardı edilmesi sonucunu doğuracaktır. Hem uluslararası denetim standartlarına hem de bu standartlara tam uyum şartının zikredilmemiş olma sonucu ortaya çıkacaktır. Denetime ilişkin düzenlemelerin, yukarıdaki belirtilen doğrultuda TÜRMOB bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nca belirlenip yayınlanacağı hükmünün de madde 88 (2) in devamına eklenmesinde yarar görülmektedir.

2.2.5. Tehlikelerin Erken Teşhisi- Risk Yönetiminden Sorumlu Komite

Md. 378'de “Tehlikelerin Erken Teşhisi” şeklindeki başlığın eksik tanımlandığı düşünülmektedir. Bu ibarenin “Risk Yönetiminden Sorumlu Komite” şeklinde değiştirilmesi gerekir. Madde içeriğinde tehlikelerin erken teşhisine yönelik “uzman bir komite” kurulmasından bahsedildiği, buna karşın, komite üyelerinin sayısının ne olacağı, kimlerden oluşacağı vb. hususlara yer verilmediği görülmektedir. Bu hususların madde gerekçesinde dile getirilen hususları da kapsayacak tarzda kanun maddesine dercedilmesi isabetli olacaktır. Ayrıca, madde gerekçesi paralelinde, komitenin, risklerin tesbiti ve iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin varlığını ve/veya işleyişinin etkinliğini gözetir’ şeklindeki görevin de ilgili madde içeriğine açıkça dercedilmesinde yarar görülmektedir.

Tasarının ilgili maddesinde, denetimin, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden ya da tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsadığının belirtildiği, bu ibarenin şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden “riskleri”, oluşmasından önce (proaktif) ortaya koyacak gerekli iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını... kapsar şeklinde tadil edilmesi uygun ve yerinde olacaktır.

Burada SPK'ye tabi şirketler için öngörülen SPK seri:X No.19 sayılı tebliğ⁴⁰ düzenlemesine de kanun da atıfta bulunulması yararlı olacaktır.

2.2.6. Muhasebenin Denetimi-Yıllık Raporların Denetimi

Tasarımın konu ve kapsama ilişkin 398.md. de muhasebenin bir bütün olarak denetiminden bahsedilmektedir. Bu uluslar arası denetim standartlarına uygunluk arzetmemektedir. Bu çerçevede, hükmün 1.fıkrasında yer alan "yıllık raporların denetimi" ibaresinin çıkarılması yararlı olacaktır Ayrıca, hükümde yer alan "ayrıca yıllık rapor ile diğer raporlarda gelecekteki gelişime ilişkin risklerin gereği gibi ifade edilip edilmediği de açıklanır" kuralı uluslararası denetim standartlarına uygun düşmemektedir. Bu tür bir hüküm, tüm denetçileri ihtisasları olmayan bir çok konuda görüş bildirmeye karşı karşıya bırakmaları anlamına gelecektir⁴¹.

Denetimin esasının şirketlerin finansal tablolarında kamuya açıklanan bilgilerin, şirketin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi olarak belirlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan tasarıda bir muhasebe denetiminden çok daha "geniş" kapsamlı bir "denetim" kavramının ortaya çıktığı görülmektedir. Şirketteki risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin denetimi kastediliyor ise bunun madde gerekçelerine de paralellik arzedecek şekilde açıkça kanun metninde ifade edilmesi gerekir. Ya da UDS'ye paralel şekilde sadece mali tablo denetiminden bahsedilmesi yerinde olur.

2.2.7.Dürüst Resim İlkesi İfadesine Açıklık Kazandırılması

Madde 398:1.fıkarda geçen "Dürüst Resim" ilkesinin yanlış anlamaya meydan veremeyecek şekilde net olarak tanımlanmasında yarar görülmektedir. Madde metninde denetimin bir muhasebe denetimi olduğundan ve şirketin durumunun "dürüst resim" ilkesine uygun yansıtılıp yansıtılmadığından bahsedilmektedir Bu nedenle "Dürüst resim ilkesi" yle anlatılmak istenilenin aşağıdaki şekilde açıkça ortaya konularak belirsizliğin ortadan kaldırılmasında yarar görülmektedir.

Dürüst resim ilkesi'nin tariflenmesi ile ilgili olarak, md.398 1.fıkrasının birinci paragrafında geçen, ".....Denetleme(denetim), denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiği - ne ve uluslararası standartlara uygun olarak ve özenle yapılır" cümlesini takip etmek üzere madde metninin muhasebe ilkeleri, şeffaflık ve muhasebe standartları ışığında aşağıdaki şekilde düzeltilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir⁴².

".....Denetim, şirketin veya topluluğun, finansal durumunun, finansal performansının (faaliyet sonuçlarının) ve nakit akışlarının gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığını, sunulmamış ise bunun sebeplerini, bu birinci fıkranın ikinci cümlesi anlamında aykırılıkları ve yanlışları açıkça ortaya koyacak tarzda yapılır ve gerçeği dürüstçe belirtir. Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunumu, işlemlerin sonuçlarının diğer olayların ve koşulların varlıklar, yabancı kaynaklar, gelir ve

40 SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğ", Seri :X, no:16, **Resmi Gazete**, 4.3.1996, no: 22570

41 DURAL, Fatih, "TTK Tasarısı HakkındaTaslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm**, İSMMM, yıl:15, sayı 70, Ocak-Mart 2005,s.31

42 bkz.TTK Tasarısı, md.398 (1)

giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak sunulmasıdır. Finansal tablolarındaki bilgilerin gerçek durumu yansıtabilmesi için anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olması gerekir. Denetimde finansal tabloların bu kriterlere uygun düzenlenip düzenlenmediği incelenir.”

2.2.8.Yıllık Kar-Bilanço Karı-Safi Kar

Tasarının Yedek Akçeleri düzenleyen 519 ve devamı maddelerinde ifade edilen “*yıllık kar*” tanımının “*geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan yıllık dönem net karı*” şeklinde düzeltilmesi daha doğru ve uygun olacaktır⁴³. Benzer şekilde, tasarının kar, kazanç ve tasfiye paylarını düzenleyen 507 ve devamı maddelerinde ifade edilen “*bilanço karı*” ve “*safi kar*” terimlerinin “*geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan yıllık dönem net karı*” şeklinde düzeltilmesinde de yarar görülmektedir⁴⁴.

2.2.9. Sermaye Taahhüdüne Yönelik Ciddiyeti Artırıcı Düzenlemeler-Bloke Şartı

Madde 344 ile sermaye şirketlerinin kuruluş sermayelerinin %25’inin peşin, kalanının da 24 ay içinde ödenmesi yasal zorunluluk altına alınması yerinde olmuştur. Bu şekilde üçüncü kişilerin haklarının korunması amaçlanmıştır. Uygulamada faaliyet hacmine oranla yeterli sermayesi olmayan şirket kuruluşlarındaki yaygınlık ve karşılaşılan olumsuz sonuçların gözönüne alınması gerekir. Buradan hareketle, kuruluş sermayesinin %25 inin peşin ödenmesi, bakiye ödemenin de yasal bir sürece bağlanması, asgari sermayenin ödenip ödenmediğini teminat altına alma, banka bloke teyit mektubu, bankaya bloke şartı vb. gibi sermaye taahhüdüne yönelik ciddiyeti artırıcı hükümlerin tasarıya konulmasında ve bütün bunların gerçekleştirildiğinin ku-

ruluş denetim raporlarına bağlanmasının yasal zorunluluk altına alınması faydalı olacaktır.

Bu tür bir önlemin günümüz koşullarında sayıları oldukça çoğalan “ölü” ve “paravan” şirketlerin doğmasını engelleyici, üçüncü kişilerin hak ve çıkarlarını biraz daha garanti altına alıcı, mikro-makro karar alıcıların yanılma payını azaltıcı ve herhangi bir ticari faaliyet göstermeyen ölü ve paravan şirketlerin tasfiyesini hızlandırıcı etkide bulunacağı düşünülmektedir.

2.2.10. Bilirkişi Atama Yetkisi- Bilirkişilerin Meslek Mensuplarından Oluşması Gereği

Tasarıda, Özvarlık ve sermaye tesbiti konusunda bilirkişi atama yetkisinin mahkemenin insiyatifinden çıkarılması gereklidir. Ayrıca bilirkişilerin teknik bilgi birikimiyle hakime yardımcı olan kişi olması tanımından hareketle, özvarlık tesbitinin mali tablo yorumuna dayalı olması, mali tablo yorumunun uzmanlık gerektirmesi ve bu konudaki uzmanların da 3568 sayılı yasa uyarınca meslek mensuplarından oluşması gibi nedenlerle, bilirkişilerin bizatihi ve istisnasız şekilde meslek mensuplarından oluşması gerekmektedir.

İfadenin aynen kalması durumunda hem bilirkişi atamada 3568 sayılı yasaya aykırı olarak meslek erbabı olmayanların bilirkişi olarak atanma riski, hem de hakimin taktir yetkisinin çiğnendiği iddialarının gündeme gelmesi ihtimal dahilinde olacaktır. Buna karşın, tasarıda eğer bilirkişilerin hakimce atanmasından tasdik makamı kastediliyor ise, bunun ticaret odaları, ticaret sicil memurluklarına alınmasında, şirket kuruluş, birleşme, sermaye artırımını vb.konularda daha hızlı hareket imkanı sağlayacağı ve gereksiz bürokrasiyi azaltacağı düşünülmektedir⁴⁵.

43 bkz.TTK tasarısı, md.519 (1), md.521 (1) md.507 (1), md.509 (2), md.511 (1)

44 bkz.TTK tasarısı md.507 (1), md.509 (2), md.511 (1) YALKIN, Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, Ankara 2000.

45 bkz.TTK tasarısı (md.128 (2), md.131 (1), md.310 (2), md.341 (1), md.351 (1), md.356 (2))

2.3. Tasarıdaki Diğer Kavram, İfade ve Maddelere Yönelik Düzeltme ve Değişiklik Önerileri

2.3.1. Netleştirilmesi Gereken İbareler: “uygulamada birliği sağlamak (md.88-1), ulus - lararası pazarlar (md.88-2), ölçüt(md.88-3) katlanılması güç durum(md.400), gerekli im - kanlar, gecikmeksizin (md.401), yavru ve ana şirket, ağır surette ihlal ve malvarlıksal (md.402), birleşme raporu, aktif toplamı”

Tasarıdaki 88.maddenin 2.fıkrasında, “uygulamada birliği sağlamak” ifadesinin anlaşılabilirlik açısından “uygulama birliği sağlamak” ya da “uygulamada birlik ve beraberliği sağla - mak” olarak tadil edilmesinin uygun olacağı düşünlülmektedir. 88. md. 2. fıkrada geçen “.....uluslararası pazarlar” ifadesi de uygun düşmemiştir. İbarenin “....tabloları uluslara - rası kabul ve geçerlilik” şeklinde düzeltilmesi yerinde olacaktır. Yine madde 88’in 3. fıkrasında yer alan “değişik ölçütteki işletmeler” deyi - mindeki *ölçüt* ibaresi ile 550 maddenin 2.fıkrasında geçen “bilen” kelimesinin belirsizlik ve soyutluk içerdiği, kapsam ve sınırlarının belli olmadığı, polemige yol açabileceği endişesinin taşındığı düşünülmektedir. Bu nedenle, bu ifadelerin farklı yoruma meydan vermeyecek, kastedileni ortaya koyacak ve daha anlaşılacak şekilde düzeltilmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde, Tasarıdaki 400.md.de geçen “katlanılması güç durum” ibaresinin, 401.maddede “gerekli imkanları”, “gecikmeksizin” ve “yavru ve ana şirket”, 402.maddedeki “denetçilerin yönetim kurulunun yaptığı tahlilleri özellikle irdeleyeceği”, “ağır surette ihlal” ve “malvarlıksal” ibarelerinin yanlış anlamaya meydan vermeyecek tarzda açık biçimde tariflenmesi gerekir. Ayrıca, Madde 400:1-h bendinde geçen “.....katlanılması güç durum ortaya

çıkacaksa” ibaresinin boşluk yaratmayacak ve farklı yorumlamalara meydan vermeyecek şekilde netleştirilmesinde yarar görülmektedir.

Madde 401: 1. fıkrada da, şirket yönetim kurulunun denetçinin istediği belgeleri “gecik - meksizin” vereceği, “.....gerekli imkanları” sağlayacağı gibi kesinlik arzetmeyen ifadeler kullanılmaktadır. Aksi durumda uygulanacak yaptırımlara yer verilmemiştir. 1. fıkrada şirketin tablo ve yıllık raporlarını denetçiye verme “süresi”nden ne kastedildiğinin belli olmadığı, netleştirilmesinde ve/veya SPK ve diğer mevzuat doğrultusunda tabloların kamuya duyurulması gereken sürelerin kastedildiği anlamında gerekli atıfta bulunulması yerinde ve uygun olacaktır.

147. madde.’nin (b) fıkrası başlığı “birleşme raporu” ismini taşımaktadır. Bunun daha anlaşılır şekilde, “Ortaklıklar birleşme raporu” olarak tadilinde anlaşılabilirlik açısından yarar görülmektedir. Yine 148.md.nin 1. fıkrasında; *Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi ibarelerinden bahsedilmektedir. Bu ibarelerin “Ortaklıklar Birleşme sözleşmesi ve Ortaklıklar birleşme raporunun denetlenmesi”* uygun olacaktır.

Ayrıca, Md.1501.2.fıkranın a bendindeki “Aktifte gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı....” şeklinde yer alan ibarenin “Aktif⁴⁶ toplamı....” olarak revize edilmesinde sadelik ve anlaşılabilirliği temin açısından yarar görülmektedir.

2.3.2.Denetçi Olabilecekler (md.402)

Denetçi Olabilecekler başlıklı 400.nolu maddenin 1.fıkrasında yer alan bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının niteliklerine ilişkin düzenlemelerin” bakanlar kurulu kararı ile de-

46 YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe, Ankara 2000.

ğil, meslek örgütü olan TÜRMOB ve/veya bu örgüt bünyesinde kurulmuş bağımsız TÜDESK tarafından yapılmasının daha uygun olacağı ka naatindeyiz. Bu düzenlemelerde de ilke olarak, Uluslararası denetim standartlarının esas alınma sı yerinde olacaktır

2.3.3. Tasfiye Memurları-Uzmanlar

Md.287 (1.) fıkrasında; *“Tasfiye memurları, önceden seçilmişlerse şirketin infisâhını ve sonradan ortaklarca seçilmiş veya mahkemece atanmışlarsa seçimlerinden ve atanmalarından hemen sonra şirket işlerini gören kimseleri da vet ederek onlarla birlikte, gelmedikleri takdir de yalnız başlarına şirketin finansal durumunu gösteren bir envanter ile bir bilânço düzenler. Tasfiye memurları gerek görürlerse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvuru rabilirler.”* hükmü bulunmaktadır. Konu başlığının başlangıç envanteri ve bilançosu⁴⁷ olduğu, maddenin ruhunun şirketin finansal durumunu gösteren bir envanter ve bilanço çıkarmak olduğu ve mali tabloyu ilgilendirdiği gözönüne alındığında, maddedeki *“tasfiye memurları...uzmanlara başvuru rabilir”* hükmündeki *“uzmanlar”* ibaresinin *“3568 sayılı yasa doğrultusunda ruhsat almış meslek mensupları”* olarak düzeltilmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır

Md.288. (1) madde metninin; *“Tasfiye memurları tasfiye işlemlerinin selametini sağlamak için gereken defterlerin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensuplarınca tutulma*

sını sağlamakla yükümlüdür” şeklinde düzeltilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

2.3.4. Onay Yazısı-Görüş Bildirme- Denetim Raporu- Yönetim Kurulunca yapılan Tahliller-Defterlerin Usulüne Uygun Tutulması

Tasarının 397-402-403. maddelerinde, geçen onay yazısı ve kaçınma yazısı kavramlarının pek amaca uygun düşmediği ve uluslararası denetim standartları ile örtüşmediği düşünülmektedir. Tasarıda denetim raporlarında kanaat bildirmeye dayalı bir değerlendirme öngörülmesine karşın, denetim sonucunda **“onay yazısı”** yazılacağı şeklindeki ayrı bir hükümle bu öngörü ve bağımsız denetimin niteliğini aşan bir sorumluluk gündeme getirilmiştir.

Denetim riskleri dikkate alınarak, denetimde yüzde yüz mutlak onaylamanın mümkün ve doğru olmadığı düşünülmektedir. Kanunun ruhuna ve UDS’ye de uygun olarak denetim işi, şirket yönetiminin bir unsuru olmaktan ziyade, kendisine sunulan bilgi ve belgeler ışığında mali tabloların onaylanmasını esas alır Bu nedenle **“onay yazısı”** ve **“kaçınma yazısı”** gibi kavramlar doğru bir ifade olarak düşünülmemektedir. Bunların yerine, uygulamada oturmuş, içeriği denetim normlarına daha uygunluk arzeden ve daha anlaşılabilir durumda olan (*SPK ve BDDK Tebliğlerinde*⁴⁸ geçen) ve UDS de zikredilen **“olumlu görüş”**, **“olumsuz görüş”**, **“şartlı görüş”** veya **“görüş bildirmeme”**⁴⁹ terimleri işi

47 AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 2001

ÇALDAĞ, Yurdakul, Denetim ve Raporlama, Türmob Yayınları No:215, Ankara 2002

48 SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:17, **Resmi Gazete**, 15.10.1997, no: 23141 , SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:19, **Resmi Gazete**, 2.11.2002, no:24924 , SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:20, **Resmi Gazete**, 18.2.2003, no: 25024 SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:21, **Resmi Gazete**, 20.3.2003, no: 25054 , BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin yönetmelik”, **Resmi Gazete**, 31.1.2002, no: 24657 (mükerrer)

49 IFAC, International Federation of Accountants, “700-The Auditor’s Report on Financial Statements”, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003, s.417-431

ğında tasarının yanlış anlamalara meydan veremeyecek ve yazımız içindeki karşılaştırmalara da paralellik arzedecek şekilde düzeltilmesinde ya da onay yazısının metinden çıkarılmasında fayda görülmektedir⁵⁰.

Tasarıda geçen Denetim Raporu'na ilişkin tüm gereklilikler UDS'de zaten yer almaktadır. Bu nedenle Kanunda hukuk tekniğine uygun olarak UDS'ye referans yapılması yeterli olacaktır. Aksi taktirde taslakta yer alan haliyle tanımlanacak bir denetim raporunun UDS ile uyumlu bir denetim raporu olduğu söylenemez. Ayrıca, Md.402.4.fıkrasının a) bendinde yer alan "defterlerin usulüne uygun tutulup tutulmadığı"na ilişkin denetim, UDS kapsamında ele alınan bir konu değildir. Bu nedenle, böyle bir denetimin nasıl yapılacağına ilişkin esasların ve standartların da en kısa zamanda oluşturulması belirsizliklerin önlenmesi ve standardizasyon açısından yararlı olacaktır

402. (2) maddede, "denetçinin yönetim kurulunun yaptığı tahlilleri özellikle inceleyeceği" ifadesindeki "tahliller" ibaresiyle tam olarak neyin kastedildiğinin anlaşamadığı, üstelik bu tür bir denetim fonksiyonunun UDS ile uyumlu olmadığı, dolayısıyla metinden çıkarılmasının uygun olacağı, düşünülmektedir. Ayrıca, Tasarı hükmü ile *Yönetim kurulu görüşme tutanaklarının incelenmesi mi yoksa yönetim kurulunun ileri sürdüğü görüş ve aldığı kararların incelenmesinin mi* kastedildiği açık değildir. Kaldı ki açık olsa bile bu tür bir fonksiyon UDS ile uyumlu da değildir. Bu tür bir kanaat ve görüş bildirilmesi uluslararası denetimde rastlanan bir uygulama değildir. Bu nedenle, denetçinin işlevinin finansal tablolar ile sınırlandırılma

sı, Yönetim kurulu tarafından yıllık faaliyet raporunda yapılan saptamaların ise sadece finansal tabloların ahengi yönünden denetçi tarafından değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Ancak, bu ikisinin örtüşmediği gözlemlenen bulguların raporlanması daha uygulanabilir olacaktır

UDS 570 uyarınca⁵¹, denetçinin denetlediği işletmelerin sürekliliğine yönelik denetim ve raporlama standartları açıkça belirtilmiştir. Bu maddede belirtilen denetlenen şirket veya topluluğun varlığını tehlikeye atan, gelişmesine engel teşkil eden olguların saptanması, UDS 570'in kapsamını oldukça aşmaktadır ve amaca uygun tarzda uygulanabilir görülmemektedir. Ayrıca 402. maddenin en son fıkrasında denetçinin raporu yönetim kuruluna ne zamana kadar sunabileceği (zaman sınırı) yönünde bir tanımlamanın bulunmadığı görülmektedir

2.3.5. Sermaye Taahhüdü Kaynaklı Zarar Tazmin Yükümlülüğü, Tasfiye Sonu bilançosu, Alacakların Varlığı, Sorumluluklar, Zorunlu Meslek Sigortası

Tasarıda madde 549-551 arası maddelerde, sermaye taahhüdünü yerine getirmeyenlerce yol açılan zararları tazmin yükümlülüğünün, sermaye taahhüdünü ödemeyenler yerine, bunların taahhüt ettikleri sermayeyi ödeyemeyecek durumda olduklarını bilenlerin sorumlu tutulacağı ve bu durumu bildiği varsayılan kişilere rücu edileceği öngörülmektedir. Bu durum, haksız ve olumsuz sonuç doğurabilecek bir uygulama olarak görülmektedir. Bu tür bir uygulamanın yasal boşluk ve haksız sorumluluk yüklenimi gibi sonuçlar doğuracağı endişesi taşınmaktadır madde 550/2 de geçen; *sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığı*

50 DURAL, a.g.m.s.31

51 IFAC, "International Auditing and Assurance Standards", **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003, s.383-386

nı *bilen* ve buna muvafakat edenle, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludurlar. Hükmüyle getirilen sorumluluğun büyük ölçüde kuruluş ve işlem denetçilerini kapsadığı düşünülmektedir. Ancak, kuruluş ve işlem denetçileri esas itibarıyla sermaye taahhütlerinin yasalara uygun yapılıp yapılmadığını, ödeme koşullarının yasalara uygun belirlenip belirlenmediğini, ve ödemelerin yasalara uygun olup olmadığını denetlemektedir. Özel malvarlıkları da dahil sermaye taahhüdünde bulunanın borç ödeme yeterliliğinin denetçilerce sağlıklı bir şekilde tespiti güç olup, kişilerin yanıltıcı görüntü verebilmeleri ihtimal dahilindedir. Dolayısıyla Kuruluş ya da işlem denetçisinin bundan sorumlu tutulmaması gerektiği ve bu tür bir tesbitin Ticaret Mahkemelerinin görev alanına girdiği düşünülmektedir.

Madde 289 'a göre düzenlenmesi gereken tasfiye sonu bilançosunun 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensuplarınca onaylanması zorunluluğunun kanuna dercedilmesi uygun olacaktır. Ayrıca, Madde 343/2 de Alacakların Varlığı ve Değeri'nin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensupları raporuna bağlanmış olmasının üçüncü kişilerin haklarına ve meslek mensuplarına atfedilen önem açısından olumlu görülmektedir.

Taslakta yer alan 404.maddenin 2.fikrasında, 1.fıkra ile getirilen yükümlülükler aykırılık halinde sorumluluk hususu düzenlenmektedir. Buna göre getirilen parasal cezalar gerçekçi ve amaca uygun gözükmemektedir. Burada maddi bir tavan belirlenmesi yerine, uluslararası uygulamalarda da öngörülen denetim ücretinin belirli bir katına göre (ücretin 2 ila 4 katını aşamaz gibi) sınırlama yönteminin uygulanması daha doğru olacaktır. Ayrıca, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunun şirketin borsada işlem görmesi şartına bağlı olmadan tüm anonim şirketler için ortak bir oranda belirlenebilmesi daha doğru olabilecektir. Bu doğ-

rultuda Madde404 ve ilgili fıkralarda geçen "Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu" başlığının denetçinin sorumlulukları baz alınarak yeniden ele alınarak belirtilen tarzda düzenlenmesinde ve/veya bu konuda Uluslararası denetim standartları, 3568 sayılı yasa ve mali müşavirlik mevzuatı, SPK ve diğer ilgili referans kaynaklara kanun metninde gerekli atıflarda bulunulması gerekli görülmektedir.

Ayrıca, Madde 562-563'de tanımı yapılan suç ve ceza maddelerine yönelik olarak, öngörülen cezaların ekonomik suça ekonomik ceza kuralına göre ihdas edilmediği görülmektedir. Özellikle denetçilere hapis cezası öngörülmektedir. Denetçiye yönelik cezaların kasıt durumuna göre para cezası, meslekten geçici veya daimi men cezası şeklinde mesleki ve ekonomik olabileceği düşünülmektedir. Ticari olaylarda işlenen suçların cezasının öncelikle zarar tazmini ve/veya suçun ağırlığına göre geçici yada daimi meslekten men şeklinde olması yararlı olacaktır. Sonradan tazmini imkansız zararlarla karşılaşmama ve zarara uğrayanların zararlarını tazmin ettirme noktasından ve sorumluluk hukukundan hareketle, mesleki faaliyetler esnasında oluşabilecek ekonomik zararların tazminini garantilemek açısından **zorunlu meslek sigortasına** tasarı metninde atıfta bulunulmasında yarar görülmektedir.

Buna ilaveten, denetlenenlerin sorumluluğuna ilişkin müeyyidelere tasarı hükümlerinde daha ayrıntılı yer verilmesi yanında, denetçilere şirketlerin denetim sürecinde her türlü bilgi, belge temini ve her türlü desteğin gösterileceğini teminat altına alan ifadelerin de tasarıya daha detaylı dercedilmesi yarar sağlayacaktır

Denetim ve muhasebe standartları konusunda önemli hükümler içeren tasarıda, mesleğin gerek ve yükümlülüklerine uygunluk arzedecek ve meslek mensuplarının haklarını koruyacak tarzda düzeltme ve iyileştirmelerin yapıl-

ması zorunluluğunun TÜRMOB'a bildirilmesinde yarar görülmektedir. Bu doğrultuda tasarıdaki çelişkili, eksik ve noksan düzenlemelerin giderilmesi ile denetim standartları, denetim süreci ve denetim standartları otoritesi başta olmak üzere meslek, meslek erbabı ve kurumsal meslek örgütünün geleceğe yönelik hakları açısından gereken girişimler TÜRMOB nezdinde yapılabilecektir.

Halka açık ve borsada işlem gören şirketler açısından uygulanacak yasal mevzuata açıklık kazandırılması uygun olacaktır. Ayrıca, tasfiye döneminde hazırlanacak mali tabloların bağımsız denetim raporuna tabi olup olmadığı ve tutulacak defterlerin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensuplarınca tutulup tutulmayacağı hususlarında tasarıda amaca uygun bir açıklık bulunmadığı ve bu konuların tamamen tasfiye memurunun sorumluluğuna bırakıldığı görülmektedir.

2.3.6. Değerleme İlkeleri- TTK Uygulama Kanunu

Uygulama pratikliği açısından bakıldığında, kanun metinlerinde genelde kural olarak sık değişimi gündeme gelmeyen temel düzenlemeler yer alır ve de almalıdır. Sık sık değişkenlik göstermesi muhtemel düzenlemeler için ise, ilgili düzenleyici otorite ve bu otoritenin çıkaracağı düzenlemelere atıfta bulunulması uygun ve amaca uygun bir yoldur. Tasarının **değerleme ilkeleri** ile ilgili 78 (1-f) maddesinin detaylı ve amaca uygun bir şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Ancak, Değerleme hükümlerinin zaman içinde değişebileceği, bu durumun kanunun da değiştirilmesini gerekli kılacağı muhakkaktır. Ancak, kanun değişikliği yapmanın zorluğu dikkate alınarak değerlendirme düzenlemelerinin kanunda yapılacak bir atıfta Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na bırakılmasında ve zaman içinde değişebilecek bu tür düzenle-

melerin kanun metninden çıkarılmasında uygulama pratikliği açısından büyük yarar görülmektedir.

Tasarı önsözünde TTK tasarısıyla birlikte T.B.M.M.den geçirileceği öne sürülen TTK Uygulama Kanunu Tasarısı'nın da, web sitesinde yayınlanarak kamuoyunun bilgi ve görüşlerine sunulmasının fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

2.3.7. Birleşme raporu İstisnası

Tasarıdaki 147.maddenin 4.fıkrasında; *"Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ve orta ölçekli ortaklıklar birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler."* hükmü bulunmaktadır. Bu istisna kanunun ve denetimin ruhuna belli ölçüde aykırı düşmektedir. Dolayısıyla, yasa ve denetimin ruhuna uygunluğun tesisi ve geçmişteki olumsuz tecrübeler ve kayıtdışılık seviyesinin yüksekliği de gözönüne alınarak bu tür birleşme raporunun bila istisna düzenleneceğinin yasaca hüküm altına alınmasında ve bu istisnanın kaldırılmasında yarar görülmektedir.

Madde 402: nin ilgili yerine altı çizili ifadelerin eklenmesi yerinde olacaktır. Madde 402. (..geçmiş yıllar *yatay ve dikey* karşılaştırmaları da) ve Madde 402:7.fıkra:.. iç gözetim teşhis, *risk yönetimi ve iç kontrol* sisteminin geliştirilmesi.... Ayrıca, Madde 403: 4. fıkraya SPK; BDDK, TÜRMOB/TÜDESK, 3568 sayılı yasa paralelinde gerekli atıflar yapılmalıdır.

2.3.8. Orta Ölçekli Ortaklık-Ölçekler bazında Ortaklıkları belirlemeye Yönelik İstatistiksel Araştırma

Tasarı maddelerinde büyük ve küçük ölçekli ortaklık denetiminden bahsedilmekte iken, bilhassa "Orta Ölçekli Ortaklık" denetimine arzu edilen ölçüde yer verilmediği ve açıklık kazandırılmadığının gözlemlendiği, *Kanunun ve denetim ilişkin maddelerin değişiminden gerçek anlamda denetim amaçlandığına, 3568 sayılı*

meslek erbabınca yapılacağı ve kanunda dile getirilen ortaklık sayısı ile meslek erbabı sayısının önem arzettiği dikkate alınarak; bilhassa yasadaki denetçi tanımına açıklık kazandırabilme ve denetimlerin meslek erbabına göre planlamasını yapabilmek açısından, büyük-orta-küçük ölçekli ortaklık sayısına ilişkin istatistiksel bir çalışmanın yapılması ve sonuçlarının zikredilen bağlamda değerlendirilmesinde yarar mütalaa edildiği,

2.3.9. Pay sahiplerinin Şirkete borçlanması

Madde 358 ile eski TTK da olmayan yeni bir hüküm getirerek pay sahiplerinin şirkete borçlanmalarını yasaklamış ve bunu cezai müeyyideye bağlamıştır. Bu kurala istisna olarak da pay sahiplerinin şirketleri ile ticari iş ve işlemler dolayısı ile emsalleri ile aynı veya benzer şartlara tabi olabileceği hükmü konulmuştur. Bu maddenin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin rol oynayacağına ve şirketlerin gerçek anlamda kurumsallaşması noktasında yarar sağlayacağına ve şirket ortaklarının şirket kasasını geliştirecek, her türlü şahsi iş ve işlemleri için kullanmalarını önleyici etki doğuracağına inanıyoruz.

2.3.10. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), Rotasyon ve Danışmanlık Hizmeti

Md.400'ün 2.fıkrasında geçen ve menkul kıymetleri borsada işlem gören bir şirket için 10 yıl içinde 6 defa onay yazısı vermişse, o şirkete denetçi olamayacağı öngörülmektedir. Yaşanan muhasebe ve denetim skandalları yanında, uygulama da dikkate alınarak, rotasyon ko-

nusunun aynı şirket için 6 yıl arka arkaya rapor veren denetim kuruluşunun veya o şirketin denetiminde fiilen görev yapan denetim ekibinin 3-5 yıl vb. bir süre için değiştirilmesi şeklinde bir düzenlemeye gidilmesinin yarar sağlayacağı düşünülmektedir.

Kanuna eklenmesinde yarar görülen bir diğer önemli husus da, Sarbanes-Oxley Yasası⁵² ile bu yasanın Türkiye versiyonu diyebileceğimiz SPK düzenlemesi⁵³ ışığında, denetçilerin denetledikleri şirkete vergi dışında başka bir danışmanlık veya hizmet veremeyeceği hususunun tasarıya dercedilmesi gereğidir.

2.3.11. Denetim Ücretleri, Ücret Fonu ve Vergisel Tam Tastik

Denetimin amaca uygun ve "gerçek" bir denetim olması konusunda kanunun ruhuna uygunluğunu tesis amacıyla, denetim kuruluşlarının denetim ücretlerini denetledikleri şirketlerden değil, oluşturulacak bir fondan alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Belirlenecek bir kıstasa göre denetlenecek şirketlerin denetim ücretlerini fona yatırması, denetim kuruluşlarınca da ücretin bu fondan alınması gibi bir uygulamanın, denetleyen ve denetlenen arasında doğrudan bir para alışverişini engelleyerek denetçi bağımsızlığı artırıcı ve teminat altına alıcı bir faktör olarak değerlendirilmektedir.

Tasarıda, öngörülen denetimin uygulamaya girmesiyle, YMM'lerce yapılan vergisel tam tasdik denetiminin akibetinin ne olacağı açık değildir. Bu durumu açıklığa kavuşturacak ve belirsizliği ortadan kaldıracak açıklamaların düzenlenmesi uygun olacaktır.

52 U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, **The Sarbanes- Oxley Act of 2002**, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)

53 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri XI. No:19, **Resmî Gazete**, no:24924, 02.11.2002

2.3.12. Meslekle İlgili Görevlerde Mesleki Yetkinliği İspatlanmış Meslek Mensuplarının İstihdamı

Muhasebe ve denetimle ilgili konular özel uzmanlık gerektiren alanlar olup, uzmanlaşmanın önemi herkesçe malumdur. Ayrıca özel ve kamu sektörü dahil tüm ülke genelinde yaşanan verimsizlik *işin erbabı olmama, yetkin olmama ve uzmanlık alanı dışında istihdam edilme vb nedenlerden kaynaklanan kayıplar* ve bunların olumsuz sonuçları dikkate alınmalıdır. Dikkate alındığında, ticaret şirketlerinin muhasebe, finansman, mali işler vb.gibi mali konularda ve *özel uzmanlık gerektiren departmanlarda istihdam edilecek personelin*, 3568 sayılı yasa ile ruhsat almış meslek mensuplarından oluşması gerektiği yönündeki bir tavsiye kararının kanuna dercedilmesinde yarar görülmektedir.

Bu doğrultuda, Barolar Birliği, Tabipler Odası ve Gıda mühendisleri uygulama örneklerine paralel olarak; kamu kuruluşları ile anonim şirketler ve 100'den fazla üyesi olan kooperatiflerde "Mali Müşavir-3568 sayılı yasa doğrultusunda ruhsat almış meslek mensubu" çalıştırma zorunluluğunun da yasaya dercedilmesi, kanunun ruhuna uygunluk ve şeffaflık., hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından gereklidir.

2.3.13. İşlem Denetçileri- 3568 Sayılı Yasaya Göre Yetki Almış Meslek Mensupları

Tasarı'ya göre şirketlerin sermaye artış ve azalışları, sözleşme değişiklikleri de işlem denetçileri tarafında denetim raporuna hükmü dikkate alınarak, işlem denetçilerinin madde 400 deki koşullara uygunluğunu düzenleyen yani şirketle herhangi bir ekonomik ya da organik bağı olmayan bağımsız denetim şirketi yada 3568 sayılı yasaya göre yetki almış en az iki meslek mensubu olmalı şeklinde düzenlenmesinde yarar görüldüğü,

2.3.14. Ticari Defterlerin Açılış Kapanış Onayları

Yeni TTK tasarında açılış tasdiklerine ilaveten ayrıca kapanış tasdiklerinin getirilmiş olması, konuya yönelik ciddiyeti artırıcı ve veri tabanını güçlendirici etkiler dikkate alınarak olumlu değerlendirilmektedir. Madde 64/3 de "Ticari Defterlerin" açılış ve kapanışlarının noterce onaylanması zorunlu hale getirilmekte ve onayın yapılış şeklinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tebliğiyle belirleneceği hüküm altına alınmaktadır. İlgili bakanlığın bu belirlemeyi yaparken diğer kanunlarla paralellik sağlamaya özen göstermesinde ve yine gerekli koordineyi sağlayarak TMSK, TÜRMOB ve bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun görüşünü alması gerektiğinin madde metnine ilave edilmesinde yarar görülmektedir.

2.3.15. Küçük Limitet Şirketler-1 YMM/SMMM, Küçük ve Orta Ölçekli Ortaklıklar

Madde 586 da limitet şirketlerde kuruluş denetçisi tanımlanırken kuruluş denetçisinin bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği gibi küçük limitet şirketlerde kuruluş denetçilerinin bir YMM veya bir SMMM de olabileceği öngörülmüştür. Kanunun amacının gerçek denetim olması, limitet şirketlerin de sermayelerine oranla çok büyük montanlı faaliyet hacmine sahip olmaları nedeniyle, çapraz kontrol (cross-check), ikili kontrol (dual-control) ilkeleri gereği ve farklı ikinci göz anlamında bu şirketlerde de sayının 2 YMM ve/veya 2 SMMM olarak düzenlenmesinde yarar görülmektedir.

Benzer şekilde, madde 147/4 ve madde 148/4 de *tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ve orta ölçekli ortaklıklar denetlemeden vazgeçebilirler* hükmü ile küçük ve orta ölçekli işletmelere bağımsız denetleme konusunda koşullu bir istisna getirilmiştir.

Bu istisnanın kanunun ruhuna aykırılık ve çelişki teşkil etmemesi için kaldırılması uygun olacaktır.

2.3.16. Bilgi Toplumu Hizmetleri ve Web Sitesi, AB Yeni 8.Direktif Tasarısı Hükümleri

madde 1524'de Web sitesinin tasarıda öngörülen hususları içerecek şekilde bilgi toplumu hizmetlerine ayrılması, 2004 tarihli yeni AB 8.Direktif tasarısının⁵⁴ ilgili hükümleri ile de paralellik arz etmektedir. Ayrıca, elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri kapsamında öngörülen web düzenlemeleri, kurumsal yönetim, hesap verilebilirlik, güven ve bihassa şeffaflığın sağlanması açısından getirilen çok önemli bir yenilik olarak değerlendirilmektedir.

2.3.17. Görevden Alma, Denetleme Sözleşmesi, Sözleşmenin Feshi

Madde 399:4. fıkranın b bendinde belirtilen denetçinin “*tarafı davrandığı yönünde bir endişe*”nin varlığının Mahkeme tarafından hangi kriterlere göre belirleneceği hususuna madde kapsamında yer verilmemiştir. Madde 399'nin 5. fıkrasına göre azlığın denetçinin görevden alınması için seçimine karşı oy vermesi ve bu yöndeki oyunu tutanağa geçirtmiş olması gerekmektedir. Bunlara ilaveten azlığın denetçinin neden görevden alınmasının istendiği yönünde tutanaklara bir gerekçe belirtmesi gerektiği düşünülmektedir.

Madde 399:7. fıkrada belirtilen itirazı kimlerin (*yönetim kurulu, azlık, herhangi bir pay sahibi vs... gibi*) yapabileceğinin tasarıda belirtilmesi daha yerinde olacaktır. Madde 399:8. fıkrada denetleme sözleşmesinden ilk burada bahsedilmektedir. Bu sözleşmenin imza-

lanması gereği, içeriğinde olması gerekenler ve geçerlilik süresi vs. gibi hususların bir madde ilavesiyle tasarıda açıklığa kavuşturulmasında yarar görülmektedir. Ayrıca, madde 399'da sözleşmenin feshi bölümünde *her iki tarafın da karşılıklı rıza göstermesiyle sözleşmenin bozulabileceğine ve bunun şartlarına ilişkin hükümler de madde metnine ilave edilmelidir.*

SONUÇ

“Gerçek” denetim olgusunu ve “denetçi bağımsızlığı” ilkesini gözardı eden, denetçiyi şirketin “iç” organı gibi gören eski TTK'ya göre, yeni TTK kanun taslağı; ilgili hususlarda birçok önemli konuda günümüzü yakalayan ve AB müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir. Tasarının AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda çok önemli yol katedildiği görülmektedir. Tasarının detay maddelerine yazı içeriğinde ayrıntılı yer verilmektedir.

Denetçilerin (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkarılıp, denetim görevinin bağımsız denetim şirketlerine ve meslek mensuplarına verilmesi, tasarının en önemli yeniliklerinden birisidir. Bu düzenlemeyle, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir mekanizma getirilmiştir.

Ayrıca, tasarıda, Uluslararası muhasebe Standartları-UMS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS, Türkiye Muhasebe Standartları-TMS başta olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun bir otorite olarak zikredilip şahsında, ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme, gelişme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunlulu-

⁵⁴ CEC, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives**, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004

ğu getirilmiş olması en olumlu adımlardan biri olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe uygulamaları ve standartların sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atıf uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından olumlu görülmektedir.

Kanunun ruhuna uygun olarak muhasebe ve denetim standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılmış olmasının olumlu olmuştur. Finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınması, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir.

Bununla beraber, yeni TTK tasarısı, mevcut haliyle, çeşitli konularda “yerine oturmamış”, dar kapsamlı, yanlış, çelişkili, yanlış anlamalara yol açabilecek dolayısıyla düzeltilmesi gereken bazı hatalı düzenlemelerle beraber çeşitli eksiklikleri de içermektedir.

En önemli eksikliklerden birisi, Denetim konusunda herhangi bir otoritenin tasarıda zikredilmemiş olmasıdır. Ulusal mevzuatta Denetim ile ilgili otorite ve düzenlemelerin mükerrerliği, çoklu standart karmaşası ve bilhassa denetimdeki çokbaşlılık gözardı edilerek bunları giderici bir düzenlemeye tasarısı metninde yer ve-

rilmediği görülmektedir. Kanuna eklenecek geçici bir madde ile ulusal düzeyde yetkili yasal bir otorite ve bağımsız kamu tüzel kişisi anlamında Türmob bünyesindeki Türkiye Denetim Standartları Kurulunun şahsında Türkçeye çevrilen Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) işaret edilmesinde ve kurulun yetkilerinin TMSK’ya paralel şekilde belirlenmesinde yarar görülmektedir.

Ayrıca, Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nca getirilecek ilke, esas ve Türkiye Denetim Standartlarına uyum zorunluluğu getirilmesi de önemlidir. Bu doğrultuda, uluslararası standartlar ve Yeni AB 8.direktif tasarısı dahil AB normlarına paralellik sağlama, ayrıca kavramsal ve uygulamasal çerçevede birlik ve beraberlik temini açısından, denetçi ve denetim sürecine ilişkin nitelik, çalışma ve raporlama standartları konusunda baz ve referans alınacak küresel kabul görmüş uluslararası standartların da tasarısı metnine eklenerek boşlukların giderilmesinde yarar görülmektedir.

Son olarak, AB müktesebatı doğrultusunda çok önemli yenilik ve düzenlemeler getiren yeni TTK tasarısının, çalışma içeriğinde detaylı yer verilen görüş, öneri ve değerlendirmeler ışığında bir kez daha gözden geçirilmesinde, ekonomik ve ticari yaşamın ‘belkemiğini’ oluşturan yasanın daha eksiksiz çıkarılması açısından yarar görülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz**, Gazi büro kitabevi, Ankara 2001
- AKDOĞAN, Nalan ve Yüksel KOÇ YALKIN, **Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
- AKDOĞAN, Nalan, ve Yüksel KOÇ YALKIN, **Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Girne Kıbrıs, 20-24 Nisan 1991.
- AKSOY, Tamer, “Yeni TTK Tasarısı'ndaki Muhasebe ve Denetime İlişkin Maddelere Yönelik Görüş ve Değerlendirmeler”, **Bülten Dergisi**, Ankara SMMM Odası, yıl:14, sayı:159,Ankara, Mart-Nisan 2005
- ARENS, Alvin ve LOEBBECKE, James, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice Hall International Edition, Inc. 1991
- ASMMMO, **UFRS ile Uyumlu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları**, Ankara, 2004
- ATAMAN, Ü. R. HACİRÜSTEMOĞLU,BOZKURT,N. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa yayınları No:876, İstanbul 2001
- BAYAZITLI, Ercan, **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması**, AÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1991.
- BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin yönetmelik”, **Resmi Gazete**, 31.1.2002, no: 24657 (mükerrer)
- BENSION,G.J., HARTGRAVES, M L. “Enron: What Happened and What We can Learn From it? **Journal of Accounting and Public Policy**, (21) 2002
- BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 2. baskı, no:457, İstanbul, Mart 1999
- ÇALDAĞ, Yurdakul, **Denetim ve Raporlama**, Türmob yayınları No:215,Ankara 2002,
- CEC, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, **Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 Based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Approval of Persons Responsible for Carrying Out the Statutory Audits of Accounting Documents**
<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>
- CEC, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives**, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004
- DELOITTE&TOUCHE, **UMS**, Ankara 2002
- DURAL, Fatih, “TTK Tasarısı HakkındaTaslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İSMMMO, yıl:15, sayı 70, Ocak-Mart 2005
- FOX, Loren, **Enron: The Rise and Fall**, John Wiley Sons, Inc., 2003
- GIELEN, F.”Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire”, “**Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**”, WB, REPARIS, May 2005
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, 9. Baskı, No:369, İstanbul, Eylül 1999
- <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>

- HACIRÜSTEMOĞLU, R., ATAMAN, Ü. BOZKURT,N. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa yayınları No:876, İstanbul 2001
- HOOIJER, Jeroen, **The Internal Market**”, The Road to Europe: Program of Accounting Reform and Institutional Strengthening, WB, (REPARIS), May 2005
- IFAC, International Federation of Accountants, “Code of Ethics For Professional Accountants”, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003
- IFAC, “700-The Auditor’s Report on Financial Statements””, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003
- IFAC “International Accounting Standards” **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, 2003
- IFAC, “International Auditing and Assurance Standards”, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003
- IFAC, **Enterprise Governance-Getting the Balance Right**, February 2004
- KAVAL, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, 2004
- KEPEKÇİ,C. **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınları, İstanbul 2004
- ÖZEL, Salih, “Yeni TTK Tasarısında Denetimle İlgili Hukuk Kural ve Normların İrdelenmesi”,**Mali Pusula**, Yıl:1, Sayı 5, Mayıs 2005
- PEKDEMİR, Recep, TÜRKER, Masum, **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)**, Türmob yayınları, 194,Ankara, 2002
- POPHAM, Andrew, Auditing Regulation in the Acquis Communautaire”, **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**”, REPARIS, WB,May 2005
- RAAIJMAKERS, T. ve VERMEULEN, E., Edited by. Joseph McCahery, **The Governance of Close Corporations and Partnerships**, Oxford University Pres, May 2004
- SANLI, Nail, “Ekonomik Kalkınma İçin Muhasebe Denetimi Mesleği”, İSMMMO, **I.Uluslararası/VII.Türkiye Muhasebe Sempozyumu**, Xanadu Resort Hotel, Belek Antalya, 20-24 Nisan 2005
- SAWYER, L. DITTENHOFER M, ve SCHEINER, J, IIA-The Institute of Internal Auditors, **Sawyer’s Internal Auditing**, 5 th edition,Florida, USA, 2003
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, no:3568, **Resmi Gazete**,13.6.1989,no:20194
- SEVİĞ, Veysi, “Kayıt tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı”,**Mali Çözüm**, İSMMMO, yıl:15, sayı 70, Ocak-Mart 2005
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğ”, Seri :X, no:16, **Resmi Gazete**, 4.3.1996, no: 22570
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:17, **Resmi Gazete**, no: 23141, 15.10.1997
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim HakkındaTebliğde Değişiklik Yapılmasına DairTebliğ”, Seri:X, no:19, **Resmi Gazete**, 2.11.2002, no:24924

- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri:X, no:20, **Resmi Gazete**, 18.2.2003, no: 25024
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri:X, no:21, **Resmi Gazete**, 20.3.2003, no: 25054
- SPK, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Seri XI, No:25, **Resmi Gazete**, 15.11.2003,25290 (mük.)
- TEKİNALP, Ünal, E. ÇAMOĞLU, **Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu**, Beta yayınları, 8.Bası, 1995.
- THOMAS, C. William, **The Rise and Fall of Enron**, Professional Issues, April, 2002, (Çevrimiçi) <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/apr2002/thomas.htm>, 6 October 2002
- TÜDESK- Türkiye Denetim Standartları Kurulu, **Uluslararası Denetim Standartları**, Türmob yayınları no:238, Ankara 2004
- **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005
- Türk Ticaret Kanunu, Kanun No:6762, Kabul Tarihi:29.6.1956, **Resmi Gazete** Tarih/No:09.07.1956-9353
- TÜRKER, Masum, ve PEKDEMİR, Recep, **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)**, Türmob yayınları, 194, Ankara, 2002
- U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, **The Sarbanes- Oxley Act of 2002**, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)
- WORLD BANK, “**Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**”, REPARIS, May 2005-June 20 2006
- www.tmsk.org.tr
- www.turmob.org.tr
- YALKIN, Yüksel KOÇ ve Nalan AKDOĞAN, **Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
- YALKIN, Yüksel KOÇ ve AKDOĞAN, **Avrupa Topluluğu’na Entegrasyonda Muhasebe Standartları**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Girne Kıbrıs, 20-24 Nisan 1991.
- YALKIN, Yüksel KOÇ, **Genel Muhasebe**, Ankara 2000.
- ZAIĞ, Figen, “AB’de Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler”, **1. Uluslararası Muhasebe Konferansı, Yakınsama Yolunda**, Dedeman Hotel, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

