

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNİN FİNANSAL RAPORLARIN OLUŞUMUNA VE BU RAPORLARIN KULLANICILARINA OLAN ETKİSİNİN İRDENLENMESİ

Muharrem SAMUR¹ 

Özet

İşletmelerin muhasebe bilgilerine gereksinim duyan tarafların (İşletme sahip ya da ortaklarının, yöneticilerin, borç verenlerin, işletme çalışanlarının, işletmeye ortak olmak isteyenlerin, kamuoyunun) güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaçlarının artması, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini sağlayan denetim ve denetimle ilgili düzenlemelerin önemini artırmıştır. Bu bilgilere olan güvenin artması için. Denetçiler; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda görüş bildirirler. Bu durum bir taraftan denetim mesleğini, daha önemli bir konuma taşırken, diğer taraftan da bu mesleğin başarılı bir şekilde yapılabilmesi için iyi yetişmiş denetim elemanlarına olan ihtiyacı artırmıştır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Bilgi, Muhasebe, Denetim, Denetim Standartları, Türk Ticaret Kanunu

SCRUTINY OF THE IMPACT OF INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS AND TURKISH COMMERCIAL LAW PROVISIONS ON THE FORMATION OF FINANCIAL REPORTS AND THE USERS OF THESE REPORTS

Abstract

The increase in the need for reliable financial information of the parties (business owners or partners, managers, lenders, business employees, those who want to become a partner in the business, the public) that need accounting information of businesses has increased the importance of audit and auditing regulations that ensure the reliability of the information in the financial statements. To increase the trust in this information, the auditors; express an opinion on whether the financial statements present, in all material respects, the financial position and results of operations of an enterprise, in line with financial reporting standards, in a fair and accurate manner. While this situation carried the audit profession to a more important position, on the other hand, it increased the need for well-trained auditors to carry out this profession successfully.

Keywords: Financial Information, Accounting, Auditing, Auditing Standards, Turkish Commercial Code

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, İstanbul, Türkiye
E-mail: muharremsamur@gmail.com
ORCID: 0000-0003-1021-5745

1. Giriş

Muhasebe, muhasebe bilgisinden yararlananlara işletmenin mevcut, alacak, borç ve özsermayesi ile gelir ve giderlerine ilişkin faaliyet sonuçlarını gösteren ilgili mali nitelikteki güvenilir bilgileri (raporları) sağlayarak ilgililerin analiz ve yorum yapmalarına dolayısıyla karar almalarına yardımcı olmaktadır.

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı muhasebe denetimi arasında tamamlayıcı bir ilişki bulunmaktadır.

Finansal Tablolar aracılığıyla Raporlama yapan muhasebenin temel işlevi, finansal nitelikli işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlama ve analiz iken, denetimin temel işlevi muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve bu konuda görüş bildirmektir. Her ikisinin de ortak noktası gerek finansal bilgilerin üretilmesi gerek denetlenmesinde finansal raporlamada gerek Türk Ticaret kanununda gerek TMS de belirtilen genel kabul görmüş muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını esas almasıdır.

Muhasebe işlemlerinin yapılmasında (muhasebe sürecinde) raporların hazırlanmasında yasal mevzuatlara ve temel kabul görmüş muhasebe ilke ya da standartlarına uygun kayıt yapılırken; denetimde ise, mevcut denetim standartları esas alınarak yine aynı şekilde muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe standartları ile yasal mevzuata uygun kayıt ve raporlama yapılıp yapılmadığı denetlenir.

Muhasebe ve raporlama işlemlerini hazırlayan muhasebeciler, başta Türk Ticaret Kanunu ve diğer yasal mevzuatla birlikte muhasebenin temel ilkelerinden yararlanırken, denetçiler ise aynı hükümlerle birlikte Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından yararlanırlar.

2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (TÜDESK), "Türkiye'de ulusal denetim

standartları oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi birçok düzenleyici otorite tarafından örnek alınmıştır.

2004 -2008 tarihleri arasında IFAC tarafından yapılan çalışma ile UDS standartlarının anlaşılmasını ve kullanılabilirliğinin kolaylaştırılması sağlanmıştır. Söz konusu çalışma sonrasında 15 .1 2.2009 tarihinde IFAC tarafından güncellenmiştir. Bu çalışmada uluslararası denetim standartlarına yer verilmiştir. Bu standartları şu şekilde özetleyebiliriz.

*Uluslararası Denetim Standartları **Standart Oluşturma** tekniğine göre hazırlanmış ve sayısal kodlama sistemi verilerek sınıflandırılmıştır. Yapısal olarak yukarıdaki şekle uygun olarak hazırlanan her bir standart, 200-999 arasında numaralar verilerek gruplanmış ve kodlanmıştır. Kodlama sistemi esnek bir yapıya sahiptir.*

IFAC tarafından belirlenmiş bu standartlara ilişkin kısa başlıklara aşağıda yer verilmiştir.

2.1. Uluslararası Denetim Standartları Listesi

- **ISA 200-299 Sorumluluklar**
- *ISA 200 Mali Tabloların Denetiminin Amaçları ve Genel İlkeleri;*
- *ISA 210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları*
- *ISA 220 Denetim Kalitesinin Sağlanması*
- *ISA 230 Belgelendirme (Dokümantasyon)*
- *ISA 240 Hatalar ve Yanıltıcı İşlemler*
- *ISA 250 Mali Tabloların Denetimi Sırasında Yasaların ve Diğer Düzenlemelerin Dikkate Alınması*
- *ISA 260 Denetim Sorunlarının Gözetim ve Uygulama ile Sorumlu Kişiler Arasında Müzakeresi*
- *ISA 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi*
- **ISA 300-399 Planlama**
- *ISA 300 Planlama*

- *ISA 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi*
- *ISA 320 Mali Tabloların Denetimi Kapsamında Önemlilik*
- *ISA 330 Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Yapacağı İşler*
- ***ISA 400-499 İç Kontrol Sistemi***
- *ISA 402 Başka Bir Hizmet İşletmesinden Yararlanan Firmalarda Denetimin Özellikleri*
- *ISA 450 Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi*
- ***ISA 500-599 Denetim Kanıtları***
- *ISA 500 Denetim Kanıtları*
- *ISA 501 Denetim Kanıtları- Belirli Denetim Kalemlerinde Ek Açıklamalar*
- *ISA SO5 Dış Mutabakatlar*
- *ISA 510 İlk Denetim- Açılış Bakiyeleri*
- *ISA 520 Analitik Denetim İşlemleri*
- *ISA 530 Kabul Edilebilir Örnekleme-ve Diğer Yöntemler*
- *ISA 540 Mali Tabloların Düzenlenmesinde Tahminlerin Denetimi;*
- *ISA 550 Mali Tabloların Düzenlenmesinde İlişkili Taraflar (Grup) Arasındaki İlişkilerin Etkilerinin Denetimi*
- *ISA 560 Bilanço Gününden Sonra Meydana Gelen Olaylar*
- *ISA 570 İşletmenin Sürekliliği*
- *ISA 580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları*
- ***ISA 600-699 Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması***
- *ISA 600 Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması*
- *ISA 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması*
- *ISA 620 Bir Uzmanın Çalışmalarının Kullanılması*
- ***ISA 700-799 Denetimde Tespitler ve Rapor Düzenlemesi***
- *ISA 700 Denetçinin Denetim Raporu*
- *ISA 705 Bağımsız Denetçi Raporu Hakkında Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Vermesi*

- *ISA 706 Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları*
- *ISA 710 Karşılaştırılabilirlik*
- *ISA720 Denetlenmiş Mali Tablo Bilgilerinin Yer Aldığı Dokümanlardaki Bilgiler*
- ***ISA 800-899 Özel Alanlar***
- *ISA 800 Özel Denetimlerde Denetim Raporu*
- *ISA 805 Özel Hususlar” Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi*
- *ISA 810 Geleceğe Yönelik Bilgilerin Denetimi*

3. Türk Ticaret Kanunu, Kurumsal Yönetim ve Denetim İlişkisi

Yeni TTK ile bağımsız denetime oldukça önem verilmiş ve şirketlerin kurumsallaşma, yaşamlarını sürdürebilme, rekabet gücü kazanma, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık konularına yaklaşımlarda uluslararası uyum fırsatı sunulmuştur.

Ülkemizde SPK, kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler yapmış ve ilk Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlamıştır. “Söz konusu ilkelere göre, şirketlerin şeffaflık, dürüst ve adil olma, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında faaliyet göstermeleri amaçlanmıştır. Bu ilkeler daha sonra 2005 yılında tekrar gözden geçirilerek yenilenmiştir. Kurumsal Yönetim İlkeleri ilk önce halka açık anonim şirketler için hazırlanmış olup uygulanması isteğe bağlı kılınmıştır. SPK tarafından yayınlana Kurumsal Yönetim ilkeleri içerisinde özellikle kurumsal raporlamanın içeriğine, zamanlamasına ve sunum araçlarına ilişkin çeşitli maddeler bulunmaktadır. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ile ilgili bölüm tamamen kurumsal raporlamaya ilişkin maddeleri içermekle beraber diğer bölümlerde de kurumsal raporlamaya ilişkin bazı maddeler yer almaktadır (Ayboğa, 2020:61-62).

. Bu tebliğe göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak (Süer, 2004:25)

- Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,
- İç denetim destek hizmetleri verme,
- Tahkim ve bilirkişilik yapma,
- Diğer danışmanlık hizmetlerini verme,

Faaliyetlerinde bulunamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları, sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 7 hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur.”

“Denetimden sorumlu komiteler ile Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk başlıkları altında hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda, yönetim kurulunca kendi üyeleri arasından seçilecek üyelerden oluşan denetimden sorumlu komite kurulması zorunluluğu getirildi. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir” (Süer, 2004:27).

Türk Ticaret Kanunu, “özellikle pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin menfaatlerini korumaya yönelmiş yeni bir kurallar sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır”. *Bu kuralların temellerini, şeffaflık, iyi ve hesap verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetim oluşturmaktadır. Bu çerçevede yeni TTK'nda "Denetimin Konusu ve Kapsamı", "Denetçinin Sorumluluğu", "Denetçinin Seçimi", "Görevden Alma v Sözleşmenin Feshi", " Denetçi Olabilecekler ve*

İlgili Şirkette Denetçi Olamayacaklar", "Görüş Yazıları", "Özel Denetim " ve "Denetim Raporu" ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

“Etkili bir iç ve dış denetimi sağlama yönünde yapılan düzenlemeler çerçevesinde, kanunda iki denetim türüne yer verildiği görülmektedir. Bunlar, finansal Tabloların denetimi ve Özel denetimdir. Kanunda ayrıca, kimlerin denetçi olup olamayacakları da ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

3.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı

Yeni TTK 397.maddede anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetimin kapsamı içine dahil edilmiştir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle vurgulanmıştır. Kanunun gerekçesine bakıldığında, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğu, yasal bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetlenecek olan şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir (Md. 397).

Buna göre;

- *Büyük, küçük ve orta ölçekli, Halka açık olan veya olmayan,*
- *Hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen,*
- *Özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler denetime dahildir.*

Hiçbir anonim şirket bu denetimden istisna edilmemiştir, ancak küçük ve orta ölçekli şirketlere özgü nispeten hafif hükümler getirilmiştir. Ancak getirilen bu hükümlerin (küçük anonim şirketlerin denetçi olarak YMM ve/ veya SMMM seçebilmeleri) denetlemenin niteliğini, kalitesini ve denetçinin sorumluluklarının etkilemediği, azalmaya sebep olmadığı özellikle vurgulanmıştır. Ayrıca, yeni TTK'nun *Geçici 6. maddesi ile anonim şirketlerin*

yanı sıra limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de denetime tabi olacağı öngörülmüştür.

Denetim, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip, açıklayacak şekilde yapılır. Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi, bu belgelerin kâğıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile denetlenmesidir. Ayrıca denetim, kanuna, uluslararası muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığını da içerir.

Kanunun 398.maddesinde denetimin özenle yapılması gereği vurgulanmıştır. Denetçiliğin bir meslek olduğu, mesleğin profesyonelliği şart kıldığı, profesyonelliğin ise, güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlakı anlamında etik ve uluslararası denetim standartlarını içerdiği, kanunun gerekçesinde açıklanmıştır”. “Denetlemenin yapılmasında dört kural söz konusudur. Bunlar;

- *Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,*
- *Tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı,*
- *Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği,*
- *Risklerin isabetle ifade olup olunmadığıdır.*

3.2. Denetim Raporu

TTK'nun 402.maddesinde denetim raporunun nasıl düzenleneceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre *denetçi, yapılan denetimi türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında;*

- *Gereken açıklıkta,*
- *Anlaşılır,*
- *Basit bir dille yazılmış,*

- Geçmiş yıla karşılaştırılmış olarak hazırlanmış,
- Finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

3.3. Görüş Türleri

Denetimin sonunda, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmeleri de yer alır. Denetçi dört farklı şekilde görüş bildirir.

Olumlu Görüş; Denetçi olumlu görüş yazısında, Kanunun 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, *Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.*”

Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş); TTK'nun 403/3 maddesinde sözü edilen ve “Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlanmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların finansal tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınıflamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.” Şeklinde açıklanan sınırlı görüş ile BDS’ de açıklanan şartlı görüş arasında bir benzerlik bulunmaktadır. Ancak bu BDS’ de olumlu görüş olarak nitelendirilmemektedir ve başlı başına bir görüş şeklidir (Kaval vd., 2015:72). “*Sınırlı olumlu görüş yazısı, olumlu bir yazıdır. Temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmal edilebilen durumlarda, olumlu görüş verilebilir.*”

Olumsuz Görüş; Olumsuz görüş yazısı, şirketin yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder. Denetçi ancak, büyük ve geniş

kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş vermelidir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma; *Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ve finansal tablolarda fark edilmeyen yanlışlıkların olası etkilerinin önemli ve yaygın olduğu sonucuna varmışı durumunda bir denetim görüşü bildirmez* Birçok belirsizliğin olduğu çok nadir durumlarda, her bir belirsizlik hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine karşın finansal tablolardaki belirsizliklerin potansiyel etkileşimi ve olası birikimli etkisi nedeniyle finansal tablolar hakkında bir görüş bildirmek mümkün değildir.

Denetçi görüş vermekten de kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Şirket defterlerinde, denetlemenin *kanunun hükümlerine* uygun bir şekilde yapılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Olumsuz görüş vermenin yaptırımları oldukça ağırdır. Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz.

Şirket ile denetçi arasında görüş ayrılıkları olması durumunda, yönetim kurulunun veya denetçinin talebi üzerine asliye ticaret mahkemesine başvurulur. Mahkeme dosya üzerinden karar verir ve mahkeme tarafından alınacak bu karar kesindir. Olumsuz görüş verme veya görüş vermekten kaçınmanın sonuçlarının ağır olması nedeniyle, denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla bu hükme yer verilmiştir

3.4. Özel Denetim

TTK 438.maddesine göre, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel

kuruldan isteme hakkına sahiptir. Eğer genel kurul bu isteği onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir. Genel kurulun bu talebi reddetmesi halinde, azlık hakkı (sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az 1 Milyon Türk lirası olan pay sahipleri) ortaya çıkmaktadır.

3.5. Denetçi Olabilecekler ve İlgili Şirkette Denetçi Olamayacaklar

Denetim çalışmalarını yürüten mesleki yeterliliği sağlamış, mesleki titizlik ve özenle çalışan, yüksek ahlaki değerlere sahip, tarafsız ve dürüst davranabilen uzman kişilere denetçi denilmektedir (Uzun, 2017:.9).

TTK' kanununa göre, sadece üyeleri yeminli mali müşavirler ve/veya serbest muhasebeci mali müşavirler olan bir bağımsız denetleme kuruluşu denetçi olabilecektir. Denetçilik mesleğine önem verildiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmanın bir ana ilke olarak kabul edildiği ifade edilmekte, bu nedenle bağımsız denetleme kuruluşlarının üyelerinin de yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları şartının getirildiği vurgulanmaktadır.

3.6. Denetçinin Seçimi, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir (Md. 399). Denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi anlamına geldiği için denetçinin seçimi konusunda genel kurul yetkili kılınmıştır ve bu yetki devredilemez niteliktedir. Seçimin her faaliyet yılı için yenilenmesi ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır. Seçilen denetçi ile sözleşmeyi yönetim kurulu yapar.

3.7. Denetçinin Sorumluluğu

Kanunda denetçinin sorumluluğu iki ayrı şekilde ele alınmıştır. Bunlardan birincisi, genel sorumluluk, diğeri ise sır saklamadan doğan sorumluluğudur. Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettiği takdirde hem

şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Aynı sorumluluk özel denetçiler için de söz konusudur (Karacan ve Uygun,2016:148).

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar”. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar (Dabbağoğlu ve Gökberk,2018:73).

4. Sonuç

Muhasebe, ekonomide ve işletmelerde fon kullanımına ait kararlar alan ilgili kişi ve kuruluşlara işletmenin mali nitelikteki bilgilerini belirleyen, kaydeden ve özetleyerek sonuçları raporlayan bilgi sistemidir. Dolayısıyla bu bilgilerin güvenilirliği ilgili kişi ya da kurumlar açısından çok büyük önem arz etmektedir.

İşletmenin sahip ve ortakları gelecekle ilgili karar verirken yöneticiler kendi başarılarını değerlendirirken, borç verenler verdikleri borçları geri alıp ya da alamayacaklarını, çalışanlar ücretlerini değerlendirirken ya da işletmenin hissesini almak isteyen (ortak olmak isteyen) kişi ya da kuruluşlar kararlarını verirken güvenilir bilgiye dayalı raporlara ihtiyaç duymaktadır.

İşte bu raporların güvenilirliğinin tespit amacıyla IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından oluşturulan standartlara ilişkin hükümlere yeni Türk Ticaret Kanunu’nda yer verilmiştir.

Böylece; Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun oluşturulmuş ve Uluslararası denetim standartlarına göre denetimden geçmiş mali tabloların güvenilirliği artmış ve ilgili tarafların analiz ve yorumları da daha gerçekçi olmuştur.

“TTK’ da denetim ile ilgili sistem oluşturulurken, uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurulmuş, kanunun tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, denetim uygulamaları şirketlerin mevcut durumlarını daha iyi görmeleri ve hesap verilebilirliğini arttırmak amacıyla daha işlevsel hale getirilmiş,

şirketlerin denetimi ölçekleri ile paralel olarak bağımsız denetim kuruluşlarına veya en az bir SMMM veya YMM'ye bırakılmıştır”.

Türk Ticaret Kanunu, özellikle anonim şirketlerde, hissedarlar başta olmak üzere, işletme ile ilgili tarafların menfaatlerini korumaya yönelik yeni bir kurallar sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu kuralların temellerini, kurumsal yönetim ilkeleri ile etkili bir iç ve dış denetim oluşturmaktadır.

Kaynakça

- Ayboğa, H., “Kurumsal Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik İlkeleri”, Kurumsal Yönetim ve Risk Yönetimi, (Ed. Doç. Dr. Pınar Başar, Dr. Öğr. Üyesi Duygu Celayir), Nobel Akademik Yayıncılık Ltd. Şti, Yayın No: 2606/155, Ankara, Mart 2020, ss.61-62.
- Dabbağoğlu, K., Gökberk, C., (2018). Bağımsız Denetim, Eğitim Yayınevi, Konya.
- Karacan, S., Uygun, R., (2016). Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli.
- Kaval, H, Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, Â., Torun, S., (2015). Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi Ltd. Şti., Ankara.
- Süer, A. Z, (2004) Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri, İSMMMÖ Yayınları, İstanbul.
- TÜDESK, International Standards on Auditing – Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Türmob Yayınları 238, Ankara.
- Uzun, H., (2017). İSMMMÖ, Muhasebe Denetimi, İstanbul, Aralık.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>. Erişim Tarihi: 01.02.2022.