



YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM

Serdar YÜCEL^{*)}

1 - GİRİŞ

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanununun¹ (TTK) "Denetleme" başlıklı 3. bölümünde; bağımsız denetimin konusu, kapsamı, kimlerin denetçi olarak seçilebileceği, denetçilerin taşıması gereken şartlar, sorumlulukları, yükümlülükleri ve görüş yazılarının çerçevesi çizilmiştir.

Şirket yöneticilerine yönelik bilgilerin her türlü belgede yer alması zorunluluğu, yönetim kurulu üyelerinden dördte birinin yüksek öğrenim mezunu olması şartı, ortakların şirkete borçlanma yasağı, bağımsız denetimin kapsamı, Kanunda düzenlenen cezaların ağır olduğu ve sermaye şirketlerine ilişkin internet sitesi kurma yükümlülüğü gibi konularda yeni TTK ile ilgili olarak kamuoyunda çokça tartışılan ve değişiklik talep edilen hususlar olmuştur. Bu nedenle 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmeden önce yeni TTK'da 6335 sayılı Kanunla² çok önemli değişikliklere gidilmiş olup, bazı maddeler ise hiç uygulama imkanı bulamadan kaldırılmıştır.

TTK'da tüm anonim ve limited şirketler için bağımsız denetimin zorunlu olmasının çeşitli sakıncalar doğuracağı, gerek bu işi yapacak denetçi sayısının azlığı, gerekse şirketlerin bu konuya sıcak bakmaması, kamuoyunun hazır olmaması vb. nedenlerle 6335 sayılı Kanunla yapılan en önemli değişiklik bağımsız denetimin kapsamının sınırlandırılması olmuştur.

Dolayısıyla bu çalışmamızda TTK'da yapılan son değişiklikler ışığında bağımsız denetim konusu detaylı olarak ele alınacaktır.

^{*)} Vergi Müfettişi

¹ 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

² 26/06/2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun

2- DENETİMİN GEREKLİLİĞİ ve FAYDALARI

Türkiye bir taraftan AB üyeliğine hazırlanırken, diğer taraftan da uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak durumundadır. Ayrıca Türk işletmeleri de uluslararası piyasaların rekabet gücünü haiz, etkin ve güvenilir aktörleri olmak zorundadır. Bunun içinde başta gelen koşullardan biri, işletmelerimizin; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmiş ve Uluslararası Denetim Standartları (IAS) uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile kendilerini ortaya koyabilmelerinin sağlanmasıdır. Sözü edilen standartlar, Türkiye'ye uluslararası alanda itibar sağlayabileceği gibi, ekonomik ve ticari gücünün karşılaştırılabilir ölçeklerle hesaplanmasına, buna göre stratejik derinlik taşıyan ve sürdürülebilir politikaların belirlenmesine de olanak verecektir.

Muhasebe işlemleri ve finansal raporlama standartlarında uluslararası ortak uygulamaların gerçekleştirilmesi gerek yerli sermayeli, gerek çok uluslu sermayeli şirketlere; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda sayısız faydalar sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketlerin sermaye yapılarında meydana gelen çeşitlilik ve karmaşıklıklar ile artan ekonomik ve ticari faaliyetler nedeniyle ülkeler ve şirketler arasında kaynak aktarımlarının güvenilir finansal bilgiler olmaksızın kontrol edilebilmesi ancak muhasebe standartlarındaki ve finansal raporlamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması ile mümkün olabilecektir. Bu nedenle dünyanın birçok ülkesinde bu farklılıkların kaldırılmasına çalışılmakta ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlamaya yönelik önlemler alınmaktadır.¹ Böylece ülkemizde de kurulacak bağımsız denetim müessesisiyle uluslararası denetim standartlarına göre yapılacak kontroller yeni TTK ile zorunlu hale gelmiş olacaktır.

3- BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim; denetçi/denetim kuruluşu tarafından finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kıstaslara uygunluğu hususunda hedef kullanıcılara güvence sağlamak amacıyla, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetim kavramını parçalara ayırarak aşağıdaki tablo yardımıyla daha geniş bir şekilde ifade edebiliriz.

¹ <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/004/>, Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Türkiye'nin Bağımsız Denetim Sorunu, YMM Erdal KENGER,

Bağımsız Denetim; Bakanlar Kurulu tarafından belirlenerek bağımsız denetime tabi tutulacak Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun	Finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi,	Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerinin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı,	Yapılacak olan denetim ile şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri, teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığı ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığı,	Finansal tabloların “Türkiye Muhasebe Standartlarına” uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, doğru olup olmadığı, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygunluğu ve finansal tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığı hakkında tespit edilen sonuçların rapora bağlanması ve görüş bildirilmesidir
--	---	--	---	--

4- BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU

Bağımsız denetimin konusu, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, uzman komite tarafından (iç kontrol sistemince) verilen raporların denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

TTK'da denetimin finansal tablolar üzerinde yapılacağı ifade edilmektedir. Ancak hangi tarih itibarıyla düzenlenen “Finansal Tablolar” üzerinde denetimin yapılacağı ifade edilmemektedir. Bilindiği üzere 3 aylık 6 aylık ve yıllık bazda da finansal tablo düzenlenmesi mümkündür ve bazı durumlarda zorunludur. Kanun gerekçesinde yıllık ve altı aylık finansal tablolar için denetimin öngörüldüğü, açılış ve ara bilânçoları ile tasfiye bilânçolarına ve diğer bilânçolara uygulanmayacağı ifade edilmektedir. Ara dönem finansal tablolarının da denetim kapsamı içinde olduğu ileri sürülmektedir. Bununla birlikte yasa da yer alan denetimle ilgili ifadelerin bütünü dikkate alındığında sadece bilanço tarihi itibarıyla yani faaliyet dönemi sonu itibarıyla düzenlenen finansal tabloların ve bilhassa temel tablo niteliğinde olan yıllık bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin denetime esas alınması gerekeceği anlaşılmaktadır.²

Bağımsız denetim, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ve topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

² (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf)

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları inceler; ancak konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın denetlenmiş olursa ayrıca bağımsız denetimden istisna olacaktır. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin TTK'nın öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir. Böylece yurt dışındaki şirket merkezinin de denetime tabi tutulmuş olması durumunda bu şirkete ilişkin konsolide edilen finansal tabloların incelenmesi istisna kapsamı içinde tutulmaktadır.³

Yıllık faaliyet raporunun denetiminde, şirketin malvarlığı ve finansal durumunun TTK'nın 515'inci maddesinde hüküm altına alınan "dürüst resim ilkesi" çerçevesi içinde gerçeği dürüst biçimde ortaya koyacak şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına bakılır. Topluluğun finansal tablolarının denetimini gerçekleştiren denetçi, konsolidasyona alınan şirketin ayrıca denetçisi yoksa bu şirket ya da şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları da incelemek zorundadır. Ancak konsolidasyona alınan şirketlerin ayrıca denetçisinin bulunması durumunda bu incelemeye gerek bulunmamaktadır.

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için uzman komite olarak öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunar.

TTK'nın 378'inci maddesi gereğince kurulan uzman komitenin hazırlamış olduğu rapora ilişkin denetim sonrasında bağımsız denetçi ayrı bir rapor hazırlar. TTK'nın gerekçesinde iç denetim, şirket içerisindeki çeşitli komiteler, özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimler, şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre denetime tabi bir şirketin iç denetim sistemi ve organizasyonu yoksa bu denetim yapılmayacak anlamına gelmektedir.

TTK'nın 378'inci maddesine göre pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde ise denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde bu komite derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen ayın sonunda verir.⁴

6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulunca⁵ belirlenen bağımsız denetime tabi şirketlerin;

- Finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği,
- Denetime tabi olanların, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek

³ (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf)

⁴ (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf)

⁵ 23.01.2013 tarihli resmi gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

- zorunda oldukları, bu hükmün yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacağı, denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde olacağı,
- Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi olacağı,
 - Bu denetimin, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsayacağı,
 - Denetlemenin, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı,
- şeklinde bağımsız denetimin konularını sıralayabiliriz.⁶

5- BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

TTK ile verilen yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu bağımsız denetime hangi şirketlerin tabi olduğu 23.01.2013 tarih ve 28357 no'lu resmi gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararına (I) sayılı ve (II) sayılı liste eklenerek bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. (I) sayılı listede bağımsız denetime tabi olacak şirketler 6 madde halinde sayılmıştır. Bu maddelerde yer verilen şirketler her durumda bağımsız denetime tabi olacaktır. (I) sayılı listedeki şirketler genel olarak hali hazırda Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Bankacılık Kanunu, Sigortacılık ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu, Elektrik Piyasası Kanunu gibi kanunlar kapsamında denetime tabi olan şirketlerin denetimi ile ilgilidir. Ancak asıl konu (II) sayılı liste uyarınca denetime tabi olacak şirketlere ilişkindir.

(II) sayılı listede denetime tabi olma ölçütü olarak aktif büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı esas alınmıştır. Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Aktif toplamı : 150 milyon TL ve üzeri

Yıllık net satış hasılatı : 200 milyon TL ve üzeri

Çalışan sayısı : 500 çalışan ve üzeri

Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir:

⁶ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdal/004/>, Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Türkiye'nin Bağımsız Denetim Sorunu, YMM Erdal KENGER,

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde yukarıda açıklanan usul uygulanır.⁷

Yukarıdaki hadlerden ikisinin aşılması da tek başına denetime tabi olmak için yeterli değildir. Ayrıca, yukarıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarının art arda iki hesap döneminde aşılması şartı bulunmaktadır. Örneğin 1 Ocak 2014'ten itibaren denetime tabi olunabilmesi için 2012 ve 2013 hesap dönemlerinin her ikisinde de yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisinin sağlanmış olması gereklidir.

Şirket bağımsız denetime tabi olduktan sonra, yukarıdaki ölçütlerden en az ikisinin iki hesap dönemi boyunca haddin altında kalması halinde izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim zorunluluğu kalkacaktır. Bu şu anlama gelmektedir; örneğin 2014 yılında bağımsız denetime tabi olan ve 2015 ve 2016 yıllarında yukarıdaki ölçütlerden en az ikisinin altında kalınması halinde 2017 yılında bağımsız denetime tabi olunmayacaktır.

Bir diğer bağımsız denetim zorunluluğundan çıkma hali ise, bir hesap döneminde yukarıdaki ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumudur. Bu halde de izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim zorunluluğu kalkacaktır.

Yukarıdaki ölçütlerden şirketin aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatının belirlenmesi bakımından yürürlükteki mevzuata göre hazırlanan önceki yıllara ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.⁸ Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. (Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir ayrıca çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz) Ortalama çalışan

⁷ 12.03.2013 tarih ve 28585 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 75935942-050.01.04 – [01/05] numaralı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı 5 madde.

⁸ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremonc/051/>, YMM Ekrem ÖNCÜ, Denetimsiz Şirketler Dönemi Başlıyor, 28/09/2012,

sayısının belirlenmesinde ise, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınacaktır.⁹

Yeni TTK ile tüm sermaye şirketleri (anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) denetime tabi olacak iken bundan geri adım atılarak 6335 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonrası Bakanlar Kuruluna had belirleme yetkisi verilmişti. Görüleceği üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile bu hadler çok yüksek belirlenmiştir. Bu durumda bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı çok sınırlı olacaktır. Böylece yeni TTK'da yapılan değişiklik ve getirilmeye çalışılan şeffaflaşmaya dayalı yeni sistem anlamını yitirecektir. Bu şu anda Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetime tabi olan şirketlere çok az sermaye şirketinin eklenmesi demektir ki BKK ile belirlenen tutarlarda cirosu olan işletmelerin çoğu yasal zorunluluk olmasa bile kendi istekleriyle zaten isteğe bağlı denetim hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Çok küçük olan sermaye şirketlerinin denetim kapsamı dışında olması herkesin ortak düşüncesi olmakla beraber denetim sisteminden beklenen faydaların sağlanması için denetim sınırının Bakanlar Kurulu tarafından mümkün olduğu kadar ilerleyen zamanlarda düşürülmesi daha uygun olacaktır.¹⁰

Hali hazırda başka bir konuya burada değinmekte fayda var. O ise; tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim uygulamasının yapılacağı düşüncesi ile yeni TTK'da denetleme kurullarının kaldırılmış olmasıdır. 6762 sayılı Eski TTK uyarınca anonim ve en az 20 ortaklı limited şirketlerin bir denetim kurulu bulunmakta idi. BKK ile cirosu belirlenen bu sınırın altında kalan sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamında olmayacaklardır. Bu şirketler için ilginç bir durum ortaya çıkmaktadır. TTK ile denetleme kurulu da kaldırıldığına göre bağımsız denetime tabi olamayan bu şirketlerde denetim sistemi nasıl olacaktır? Mali tabloların doğru ve dürüst olduğuna dair güvenceyi kim, nasıl verecektir? Mali tabloların yönetim kurulu/müdür tarafından onaylanması doğruluğu anlamına gelecek midir? Söz konusu benzer belirsizliklerin netliğe kavuşturulması ve konuyla ilgili ikincil mevzuatın ilgili Kurul tarafından acilen oluşturulması yerinde olacaktır.

6- KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE ve DENETİM STANDARTLARI KURULU

Yeni TTK, denetimin yanında denetçinin yetkilendirilmesini, denetim standartlarının hazırlanmasını ve denetçinin gözetimini (denetimini) de hüküm altına almıştır. Bu yetkilerin kullanımı ise 660 sayılı KHK¹¹ ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna" (Kurul) verilmiştir.

Kurul, Sekizinci Avrupa Birliği Direktiflerine aykırı düşmeyecek bir şekilde denetçileri yetkilendirecek, denetimlerini (gözetimini) yapacak ve Yeni TTK'nın emrettiği gibi "Uluslararası Denetim Standartları (UDS)¹²" ile uyumlu Denetim Standartlarını oluşturacaktır. 6300 sayılı yasa¹³ ile 660 Sayılı KHK'de değişiklik yapılarak, denetimde UDS'lerden farklı düzenlemeler yapmaya, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye Kurul yetkili kılınmıştır.

⁹ 12.03.2013 tarih ve 28585 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 75935942-050.01.04 – [01/05] numaralı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı 8. madde.

¹⁰ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/025/yazdir.php> Doç. Dr. Süleyman UYAR, 29/06/2012

¹¹ 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı KHK

¹² <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>

¹³ 26/04/2012 tarih ve 6300 sayılı yasa 6. madde.

660 sayılı KHK ile Kurula bağımsız denetimle ilgili olarak verilen görev ve yetkiler şunlardır;

- a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
- g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
- ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.
- i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

Görev ve yetkilere bakıldığında TTK ile getirilen bağımsız denetim sisteminin düzenleyicisi ve denetleyicisinin esasında Kurul olduğu görülmektedir.

Yeni TTK'da, yetki ve sorumluluğa koşut olarak bağımsız denetimin gözetimi de (denetçinin denetimi) düzenlenmiştir. Bu yetkiye sahip Kurul denetçiyi, standartlara uygun çalışıp çalışmadığı yönünden denetleyecektir. Ama nasıl? 10-15 bin denetçi, nasıl ve hangi kadroyla denetlenecektir? Bu kadar çok denetçinin tüm çalışmalarını (çalışma kâğıtlarını) internet yoluyla olsa bile denetlemek imkânsıza yakındır.¹⁴

7- DENETÇİ SEÇİMİ ve SONA ERMESİ

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

Geçmiş faaliyet döneminin denetlenmesi için, yani faaliyet dönemi bittikten sonra o dönem faaliyetleri ile ilgili denetçi ataması söz konusu değildir. Bununla birlikte denetçinin faaliyet dönemi başlamadan genel kurul tarafından seçilmesine engel bir hüküm bulunmamakta, denetçinin faaliyet dönemi girmeden seçilmesi gerektiğine ilişkin bir zorunluluk da söz konusu olmamaktadır. Oysa kanun gerekçesinde "gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır" şeklinde bir ibare bulunmakta buna rağmen Kanun metninde gelecek yılın denetçisinin faaliyet dönemi başlamadan seçilmesi şartı yer almamaktadır.

Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir. Bu durumda topluluk şirketlerinin varlığı halinde konsolidasyon söz konusu ise ana şirketin denetçisinin seçilmesi durumunda topluluk şirketlerinin denetçi seçmelerine gerek olmadığı anlaşılmaktadır.¹⁵

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; Yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir. Denetçiden denetleme görevi ancak bu şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar (31/03/...) denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red

¹⁴ 05.06.2012 tarihli YMM Hilmi Takaz, YENİ TTK'NİN ÖNGÖRDÜĞÜ ŞEKİLDE BAĞIMSIZ DENETİM YAPILABİLİR Mİ?

¹⁵ (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukukler.pdf)

veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.

Denetçi denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Bu sonuçlar denetim raporu hâline getirilerek genel kurula verilir.

Seçilen denetçi ile yapılacak sözleşme ile ilgili hususlar yasada açık bir şekilde yer almamaktadır. Kanun gerekçesinde denetçi ile şirket yönetim kurulu arasında sözleşme imzalanacağı ifade edilmektedir. Dolayısıyla sözleşmenin yapılması gerektiği açık olmakla birlikte sözleşmenin şekli ve niteliği açısından belirsizlikler bulunmaktadır. Nitekim gerekçede Denetim Sözleşmesinin niteliği tartışmalı olup her ülkenin öğretisi ve mahkeme kararlarıyla belirlenmekte olduğu ifade edilmek suretiyle bu hususa dikkat çekilmiştir.¹⁶

Denetçi fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

8- DENETÇİ OLABİLMENİN ŞARTLARI

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa¹⁷ göre ruhsat almış yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

Böylece Kurul tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek kişiler, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış YMM, SMMM veya ortakları YMM, SMMM'lerden oluşan sermaye şirketi şeklinde kurulan tüzel kişiler olup, hepsi eşit statüde sayıldığı için küçük ve orta ölçekli-büyük ölçekli şirketlerin denetiminde denetçiler arasında ayırım yapılmamıştır.¹⁸ Ancak 660 sayılı KHK ile kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda (Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurul tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar) denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

¹⁶ (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf)

¹⁷ 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun,

¹⁸ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mustafa YAVUZ, Gümrük ve ticaret Başmüfettişi, Yeni TTK'da Bağımsız Denetime ilişkin Yapılan Değişiklikler,

Bağımsız denetçi olmak için sadece YMM ve SMMM'lik ruhsatını almış olmak yeterli değildir. Ayrıca bu unvanı taşıyanların Kurul tarafından yapılacak sınavda başarılı olmaları sonrasında yetkilendirilmeleri ve tescil edilmeleri gerekmektedir. TTK'nın geçici 6. maddesi ile belli meslek grupları için denetçilik sınavı ile ilgili bir takım muafiyetler getiren hüküm sadece 4 gün yürürlükte kalarak 6353 sayılı Kanunla¹⁹ yürürlükten kaldırılmıştır. Her ne kadar yürürlükten kaldırılmış olsa da TTK'nın geçici 6. maddesi kısa bir süre için yürürlüğe girmiş olması hali hazırda kazanılmış bir hak (imtiyaz) sağladığından tartışmalı bir durum meydana getirmiştir.²⁰

Yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler aşağıdaki hâllerden birinin varlığında ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda bahsedildiği üzere denetçi tarifi içerisinde yer alan kişiler;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamamaktadır.

On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Söz konusu yedi yılın kesintisiz olması zorunluluğu olmayıp kesintili de olsa son on yıl içinde toplam yedi yıl olması gerekli ve yeterlidir.²¹ 01 Temmuz 2012 tarihinden önce

¹⁹ 04/07/2012 tarih ve 6353 sayılı Kanun,

²⁰ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ahmet ARSLAN, SMM, Denetime ilişkin Olarak Yeni TTK'da Yapılan Son Değişiklikler,

²¹ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ahmet ARSLAN, SMM, Denetime ilişkin Olarak Yeni TTK'da Yapılan Son Değişiklikler,

ilgili mevzuatları (Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu vd.) uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri de bu yedi yıllık sürenin hesabında dikkate alınacaktır.²²

Ayrıca şunu belirtmekte fayda var. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez. Ayrıca bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaz.

9- DENETÇİNİN YETKİLERİ

Bağımsız denetçinin yasal yetkilerinin genelde dört kaynağından söz edilir. Bunlar bağımsız denetçinin denetim görevine atanması sırasında yapılan denetim sözleşmesine bağlı çevreden doğan yetkiler, denetim çalışması sırasında denetlediği işletmede önemli gördüğü her türlü veriye doğrudan girebilme yetkisi, denetlediği işletmenin yöneticileri, danışmanları ve formal ilişki kurduğu noktalardan açıklama isteme yetkisi ve işletmenin düzenlediği her türlü toplantıya katılabilmek, toplantı çağrılarını ve raporlarını edinme yetkisidir.²³

Denetçi, denetime tabi olacak şirketin yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yıllık denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi bu yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu yetkilerini yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

Denetime tabi olacak şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlamakla yükümlüdür.

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır.

10- DENETİM RAPORU

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine

²² Vergici ve Muahasebeciyle Diyaog Sayı 292, Soner ALTAŞ, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi, A.Ş. ve LTD.lerin Denetiminde Ne Değişti.?

²³ archive.ismmmo.org.tr/.../03-Bagimsizdenetçilerinyetkivesorumluluk... BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI. Doç.Dr.Semra ÖNÇÜ, Doç.Dr.Berna TANER.

ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

Denetim raporunun esas bölümünde;

- a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir. Denetim çerçevesinde, iç kontrol sistemine yönelik bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu da ayrı bir raporda gösterilir. Böylece denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

Bir bağımsız denetim raporunun aşağıdaki temel unsurları içermesi gereklidir;²⁴

- a) Başlık,
- b) Muhatap,
- c) Giriş paragrafı,
- d) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- e) Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
- f) Bağımsız denetçi görüşü,
- g) Diğer raporlama yükümlülükleri,
- h) Bağımsız denetçinin imzası,
- i) Bağımsız denetim raporunun tarihi ve
- j) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi.

11- DENETÇİ TARAFINDAN HAZIRLANACAK GÖRÜŞ YAZILARI

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle TTK 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 kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.

Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılık-

²⁴ <http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.aspx>, deloitte.

lar içerdği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

Şirket defterlerinde, denetlemenin TTK hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.

Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.

Yapılan denetim neticesinde varılan sonuçlar ve görüş yazılarının etkisi aşağıdaki gibi tablolastırılmıştır.²⁵

Görüş	Çalışma Sonucunda	Yapılacaklar	Görüşün Etkisi
Olumlu Görüş	TTK 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 kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı belirtilir.	Finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun genel kurula sunulmasında bir engel yoktur.	Genel kurul tabloların sonuçları hakkında karar alabilir. Yönetim kurulunun ibrası için hem esas hem dayanak oluşturur.

²⁵ Vergici ve Muahasebeciyle Diyaog Sayı 282, Neşe DURMUŞ, Bağımsız Denetim Raporunda Verilen Görüşler ve Bu Görüşlerin TTK'daki Sonuçları,

Sınırlandırılmış Olumlu Görüş	Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir.	Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.	Genel kurul tabloların sonuçları hakkında karar alabilir. Yönetim kurulunun ibrası için hem esas hem dayanak oluşturur.
Görüş Bildirmekten Kaçınma	Şirket defterlerinde, denetlemenin TTK hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.	Yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yöneticilerin sorumlu tutulmasına dayanak teşkil eder.	Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.
Olumsuz Görüş	Büyük ve kapsamlı aykırılıkların bulunması, bu durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde verilir.		

12- DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI

Yeni TTK'nın 404. madde hükmüne göre; denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. 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. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Yeni TTK'nın 406. maddesinde bahsedilen özel Denetçi; Denetçi tarafından şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa,

herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere atanan denetçiye denir.

Denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklama yükümünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Denetçiler hakkında şirket, pay sahipleri ya da alacaklılar tarafından sorumluluk davası açıldığında kusuru ispat yükü genel hükümlere göre belirlenecektir.²⁶

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu sorumluluklardan doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.

Denetçinin yukarıda bahsedilen sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır. Ancak ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.

13- ŞİRKET İLE DENETÇİ ARASINDAKİ GÖRÜŞ AYRILIKLARI

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.

Söz konusu görüş farklılıklarının söz konusu finansal tablolar ile hesaplarla ilgili denetim raporunda belirtilen görüşe ilişkin olmaması gerekir. Aksi durumda denetçi tarafsız bir biçimde ve gerçeği aktirecek rapor düzenlemesi mümkün olmayabilir. Dolayısıyla buradaki görüş farklılıkları söz konusu hesaplar, finansal tablolar ve yıllık raporda yer alan hususların kanun, idari tasarruf ve esas sözleşme hükümleri karşısında farklı yorumlanmasına yönelik görüş farklılıklarıdır. Nitekim maddenin gerekçesinde söz konusu hükmün şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanmasına ilişkin olduğu ifade edilmektedir.²⁷

14- SONUÇ

Bağımsız denetimle ilgili TTK'da yapılan bir takım değişikliklerle sermaye şirketleri üzerinde Kanunun ilk halinde öngörülen denetim yükünün hafifletilmiş olduğu görülmektedir. Ne var ki bu sefer

²⁶ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mustafa YAVUZ, Gümrük ve ticaret Başmüfettişi, Yeni TTK'da Bağımsız Denetime ilişkin Yapılan Değişiklikler,

²⁷ http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf

de Bakanlar Kurulunca yapılan düzenlemede mümkün olduğunca büyük bir sermaye şirketi kitlesinin bağımsız denetime tabi tutulması sağlanamamıştır.

Bağımsız denetimin istenen etkinlik ve verimlilik icrası açısından Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yapılacak çalışmalar ve düzenlemeler bu sistemin geleceğini belirleyecek önemdedir. Bağımsız denetim eğitiminin kapsam ve niteliklerinin geliştirilmesi, bağımsız denetçinin çalışmalarını denetçi ile paylaşarak ve özellikle çalışma verilerinin güvenilirliğini sağlayarak yürütmesi, denetim süreçleri sırasında uygulanacak kalite kontrolü politikalarının çalışmaya başlamadan düzenlenmesi, denetim çalışmalarında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve uzantıları ile Mesleki Davranış Kurallarına uyumun genişletilmesi başlıca önlemler olabilir.

Bağımsız denetimle muhasebe işlemleri ve finansal raporlama standartlarında ortak uygulamaların gerçekleştirilmesi gerek yerli sermayeli, gerek çok uluslu sermayeli şirketlere; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda sayısız faydalar sağlamaktadır. TTK'da yer alan bağımsız denetim kapsamı Bakanlar Kurulu Kararlarıyla zamanla daha genişleyerek belki değişmeden önceki gibi tüm Anonim Şirketler ve Limited Şirketleri kapsayacak hale gelecektir. Kamuoyunun bağımsız denetimle ilgili hususlarda tam bilgi sahibi olduğu, yetmişmiş denetçi sayısının yeterli olduğu, mevzuat ayağının tam ve sağlam bir şekilde oluşturulduğu, uygulamaların etkin ve verimli şekilde işlediği bir sistem hedefi önümüzde durmaktadır. Böylece ülkemiz ticaret hayatında yapacağı sıçrama ve uluslararası alanda karşılaştırılabilir ve güvenilebilir bir ekonomi için bağımsız denetim artık kaçınılmaz bir olgudur.

KAYNAKÇA

- 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun,
- 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,
- 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname,
- 26/04/2012 tarih ve 6300 sayılı yasa 6. madde,
- 26/06/2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun,
- 04/07/2012 tarih ve 6353 sayılı Kanun,
- 12.03.2013 tarih ve 28585 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 75935942-050.01.04 – [01/05] numaralı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı.
- 23.01.2013 tarih ve 28357 nolu resmi gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- archive.ismmmo.org.tr/.../03-Bagimsizdenetcilerinyetkivesorumluluk... BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI. Doç.Dr. ÖNÇÜ Semra, Doç.Dr. TANER Berna,
- <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/004/>, Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Türkiye'nin Bağımsız Denetim Sorunu, YMM KENGER Erdal,

- (http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf)
- (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/025/yazdir.php> Doç. Dr. UYAR Süleyman, 29/06/2012)
- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>
- <http://www.alomaliye.com/2012/hilmi-takaz-yeni-ttk-bagimsiz-denetim.htm>, 05.06.2012 tarihli YMM Takaz Hilmi, YENİ TTK’NİN ÖNGÖRDÜĞÜ ŞEKİLDE BAĞIMSIZ DENETİM YAPILABİLİR Mİ?
- <http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.aspx>, deloitte,
- <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/051/>, 28/09/2012, YMM ÖNCÜ Ekrem, Denetimsiz Şirketler Dönemi Başlıyor.
- Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, ARSLAN Ahmet, SMM, Denetime ilişkin Olarak Yeni TTK’da Yapılan Son Değişiklikler,
- Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, YAVUZ Mustafa, Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi, Yeni TTK’da Bağımsız Denetime ilişkin Yapılan Değişiklikler,
- Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Sayı 292, ALTAŞ Soner, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi, A.Ş. ve Ltd.’lerin Denetiminde Ne Değişti.?
- Vergici ve Muhasebeciyle Diyaog Sayı 282, DURMUŞ Neşe, Bağımsız Denetim Raporunda Verilen Görüşler ve Bu Görüşlerin TTK’daki Sonuçları.