

# **TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI HAKKINDA TASLAK'TA YER ALAN ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE MUHASEBE STANDARTLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Fatih DURAL**  
Yeminli Mali Müşavir

**T**ÜRK TİCARET KANUNU TASARISI HAKKINDA TASLAK'ta yer alan şirketlerin denetimi ve muhasebe standartlarına ilişkin hükümler kamuoyuna sunulduğu andan itibaren üyelerimizle yaptığımız toplantılarda değerlendirilmiş olup; Dernek uzmanlarımızca hazırlanan görüş öneri ve değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir :

## **1- GENEL AÇIKLAMA**

Taslak çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS) ve “Uluslararası Denetim Standartları” (UDS) nın uygulanması taslakta kurala bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle AB ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye'nin entegrasyona girmesini amaçlamaktadır. Bu temel ilke BAĞIMSIZ DENETİM DERNEĞİ'nin kuruluşundan beri esas aldığı temel ilkedir. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini oluşturmaktadır. Taslakta gerek Avrupa Birliği müktesebatına uygun ve gerekse başta A.B.D. olmak üzere uluslararası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda büyük ölçüde sağlanmıştır. Bu çerçevede gerçekten hukuki bir büyük reform başlıyor denilebilir.

## **2- TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI HAKKINDA TASLAK'A İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ**

### **2.1. AÇILIŞ BİLANÇOSU, YIL SONU FİNANSAL TABLOLARI (Md.68-81 )**

Taslağın (68 – 81) maddelerinde açılış Bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Burada önerimiz, bu hükümlerin taslak metninden çıkarılarak yerine finansal raporlamanın temel ilke ve kavramlarının belirtildiği aşağıdaki gibi bir hüküm düzenlenmesi temel amaca daha uygun olacaktır.

**Önerilen Metin :** Madde 68. Tacir, her faaliyet döneminin sonunda mali pozisyonu ifade eden bilanço, faaliyet döneminin sonuçlarını ifade eden gelir tablosu, özsermaye hareket tablosu, nakit akım tablosu ve bunların ayrılmaz bir parçasını oluşturan açıklayıcı notları (topluca "Mali tablolar") hazırlamak zorundadır. Mali tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, özsermaye kalemlerinin ve gelir ve gider kalemlerinin ölçüm, mali tablolara alınma, mali tablolardan çıkarılma ve mali tabloların sunum esaslarının ve açıklayıcı notlarda belirtilmesi gereken bilgilerin belirlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Mali tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar. Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi bu işlem ve olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilir (nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil) ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin mali tablolarında rapor edilirler. Tahakkuk esasına göre hazırlanan mali tablolar kullanıcıları sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakte dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendirir.

Mali tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gele-

cekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır; eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa mali tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır.

Mali tablolar, Türkiye Muhasebe Standartları - Mali Tabloların Hazırlanmasının ve Sunulmasının Esaslarına Dair Çerçeve'de belirtildiği üzere, mali tabloların niteliksel özellikleri olan anlaşılabilirlik, uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık bütünlük ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine uygun olarak Türkçe ve Yeni Türk Lirası biriminde hazırlanır.

## 2.2. DENETLEME (Md. 397)

Taslağın 397. maddesinin (1). fıkrasında, Denetçinin denetimden geçmemiş finansal tablolar ve YILLIK RAPORU denetçi tarafından denetleneceği kurala bağlanmıştır.

Kanaatimizce, madde de yer alan "YILLIK RAPOR" un çok açık ve tartışmaya meydan vermeyecek şekilde tanımlanması gerekir. Madde de yer alan yıllık rapordan amaç, uluslararası "ANNUAL REPORT" ise uluslararası uygulamalarda denetim kapsamı dışındadır. Yıllık raporda denetçi sadece denetim raporunun ve mali tablolarla uyumsuzluk arz edip etmediğine bakmalıdır. Aksi takdirde direkt olarak denetçinin yıllık rapor hakkında görüş

bildirmesi “Uluslararası Denetim Standartları”nın sınırlarını aşan bir durumdur.

Ayrıca 3. fıkra için “ONAY YAZISI” yerine “DENETÇİ RAPORU” Uluslararası Denetim Standartları ile daha çok örtüşen bir deyim olacaktır. Bu çerçevede ilgili maddelerde gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Keza 3. fıkranın gerekçesinde mali tablolarda değişiklik / düzeltme gerektiren hususların daha kapsamlı tanımlanabilmesi için ilgili Muhasebe Standardına ve bu durumlarda denetçi raporunun hangi şartlarda yeniden düzenlenmesi gerektiği konusunda da ilgili Uluslararası Denetim Standardına referans verilmesi daha uygun olabilecektir.

### **2.3. KONU VE KAPSAM ( Md. 398)**

Muhasebenin bir bütün olarak denetimi Uluslararası Denetim Standartları kapsamında değildir. Bu çerçevede, hükmün (1) inci fıkrasında yer alan “yıllık raporların denetimi” buradan çıkartılmalıdır kanaatindeyiz.

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 değildir. Böyle bir hükmün getirilmesi tüm denetçileri ihtisasları olmayan bir çok konuda görüş bildirmeye karşı karşıya bırakmaları anlamına gelecektir.

Anılan maddenin 3. fıkrasının aşağıdaki şekilde düzenlenmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

(3) Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona tâbi uyarlamaları ve mahsupları, bu maddenin birinci fıkrası anlamında inceler; meğer ki, konsolidasyona alınan şirket kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu kısım hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurtdışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetime tâbi tutulmuş olması halinde de geçerlidir.

(4) Denetçi, yönetim kurulunun, 378 inci madde uyarınca şirketi, finansal tablolarının gerçek resmi göstermemesi açısından tehdit eden veya edebilecek nitelik taşıyan tehlikeleri zamanında teşhis etmeye yönelik bir sistem kurup kurmadığını, varsa bu sistemin yapısını ve uygulamasını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporu ile birlikte yönetim kuruluna sunar.

### **2.4. DENETÇİ, SEÇİM, GÖREVDEN ALMA VE SÖZLEŞMENİN FESHİ :**

Hüküm genelinde düzenlenmiş olan “mahkeme tarafından atama” profesyonel hizmet ilkeleri ile örtüşmemektedir. Denetçiler bağımsızdır ve rıza göstermedikleri, kabul etmedikleri müşteriler ile çalışmak konusunda zorlanamazlar, bu serbest piyasa ilkeleri ile de açıkça çelişmektedir. Bu sebeple, hükümde yer alan mahkeme tarafından atama mekanizmasının

tamamen Tasarı'dan çıkarılması gerektiği düşüncesindeyiz. Denetçiler potansiyel müşterileri için risk, etik kurallar ve şeffaflık gibi kriterler açısından değerlendirip birlikte çalışıp çalışamayacaklarına karar verirler. Diğer taraftan, denetçi kendi ücretini kendisi tayin eder, bu şartlar kabul edilmezse hiçbir şekilde, kabul etmediği profesyonel koşullarda, çalışmak zorunda bırakılamaz, aksi serbest piyasa ilkelelerinin ihlali olur. Bu sebeple uygun görülen değişiklikler madde de yapılmalıdır. Denetçinin sözleşmeyi feshedebileceği şartlar Genel Bağımsız Denetim Sözleşmesinde açıkça düzenlenmelidir, bu şartlar olduğu takdirde denetçi sözleşmeyi feshedebilmeli ve bunun için herhangi bir onay aramalıdır. Bu kapsamda hükmün (8) inci fıkrasında değişiklik gerçekleştirilmelidir kanaatindeyiz.

## 2.5. DENETÇİ OLABİLECEKLER

Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın 400. maddesinde Denetçi olabilecekler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

### II - DENETÇİ OLABİLECEKLER

**MADDE 400. – (1)** Denetçi ancak bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri TÜRMOB tarafından, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlenir. Aşağıdaki hallerden

birinin varlığında malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız dış denetleme kuruluşu, bunun pahasahiplerinden biri ve yeminli malî müşavirin, serbest muhasebeci malî müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pahasahibinin yanında çalışan veya burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri,

- a) denetlenecek şirkette pay sahibiyse;
- b) denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyışsa;
- c) denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi ya da sahibiyse veya bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse;
- d) denetlenecek şirketle bağlantı halinde 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

beşinci bende göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;

g) birinci ilâ altıncı bendlerde 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 olamaz; ancak Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

(2) Bir bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, o şirketin finansal tablolarının denetimi için tahsis ettiği sorumlu ortak baş denetçiyi ve altındaki denetim ekibini en az dört yıl için değiştirmek zorundadır.

(3) Bu madde hükümleri, ilgili konuda uzmanlığı şart olan işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır.

Maddenin 1. fıkrasında yer alan “Bağımsız Denetleme Kuruluşunun Kuruluş ve Çalışma Esasları ve Denetleme Elemanlarının Niteliklerine İlişkin Düzenlemeler”in Bakanlar Kurulu Kararı ile değil meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından yapılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Bu düzenlemelerde de ilke olarak, uluslararası standart ve düzenlemelerin esas alınması gereklidir.

Diğer yandan maddenin (2.) fıkrasının ise “Bir bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, o şirketi finansal tablolarının denetimi için tahsis ettiği sorumlu ortak baş denetçiyi ve altındaki denetim ekibini en az dört yıl için değiştirmek zorundadır” şeklinde değiştirilmesi dünya uygulamalarına daha uygun olacaktır.

## 2.6. DENETİM RAPORU (Md. 402)

Kanun Tasarı Taslağı genelinde finansal tablolar ve denetçi raporu içiçe geçmiş bir şekilde ifade edilmektedir. Denetim Raporu ile ilgili tüm gereklilikler Uluslararası Denetim Standartlarının ilgili standartlarında belirlenmiş ve açıkça kurala bağlanmıştır. Bu nedenle Kanun’da hukuk tekniğine uygun olarak Uluslararası Denetim Standartlarına referans yapılması yeterli olacaktır. Aksi takdirde taslakta yer alan haliyle tanımlanan bir denetim raporunun Uluslararası Denetim Raporuyla uyumlu olduğu söylenemez. Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yer alan denetim raporu

aslında Kanun Tasarı Taslağı'nda "onay yazısı" ile tanımlanan doküman ile sınırlıdır. Madde kapsamında Hükümün (2) nci fıkrasında, raporun özel bölümü olarak tanımlanan dokümanda yer alan hususlar UDS kapsamında yer almamaktadır; bu sebeple, bu hususlara ilişkin yapılacak denetimler bakımından mutlaka standartlar geliştirilmesi gerekmektedir. Yönetim Kurulu'nun şirketin durumu ve geleceği hakkındaki tahlillerinin irdelenmesi ve bunlar üzerine kanaat bildirilmesi uluslararası denetimde rastlanan bir uygulama değildir. Denetçinin işlevinin finansal tablolar ile sınırlandırılması, Yönetim Kurulu tarafından yıllık faaliyet raporunda yapılan saptamaların ise sadece finansal tablolar ile ahengi yönünden denetçi tarafından değerlendirilmesi ve ancak bu ikisinin birbiri ile örtüşmediği gözlemlenen bulguların raporlaması daha tatbik edilebilir olacaktır. UDS 570 uyarınca 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'deki kapsamı hayli aşmaktadır ve tatbik edilebilir değildir.

(4) üncü fıkranın "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 standartlar mutlaka tespit edilmelidir.

Hükümün (5)inci fıkrası ile getirilmiş bulunan düzenleme de, UDS kapsamında yer almayan bir raporlama şeklidir. UDS ile örtüşmediğinden çıkarılmasının doğru olacağı kanısındayız.

Hükümün (7)nci fıkrasında yer alan düzenlemede denetim raporunun ayrı bir kısmında yer verilmesi gerektiği düzenlenmiş olan hususta, ayrı bir rapor hazırlanması gerektiğini ve bu raporun da finansal tablolar üzerine hazırlanan rapordan ayrı biçimde sunulmasının daha uygun olacağı kanısındayız.

## 2.7. ONAY YAZISI (Md. 403)

Hüküm kapsamında öncelikle kenar başlıkta ve madde metninde yer almakta olan "onay yazısı" tabiri yerine "denetçi raporu" tabirini kullanmak UDS ile örtüşecektir.

Hükümün (3) üncü fıkrası kapsamında yer verilmiş olan ayrıntılara ilişkin hususlar UDS kapsamında denetçi görüşünde yer verilmeyen hususlardır. Bu sebeple fıkrada yer alan düzenlemeden çıkarılması gerektiğini düşünmekteyiz.

UDS uyarınca denetçi raporları 4 şekilde olabilir: şartsız görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmeme. Hükümün (4)üncü fıkrası ile getirilen düzenlemenin bu yönde değiştirilmesi gerektiği kanısındayız; fıkra metninin Kanun Tasarı Taslağı ile yer verilmiş hali ile bırakılması, UDS'ye çok ciddi biçimde aykırılık teşkil edecek ve mali tabloların tümü üzerinde olumsuz

görüş verilmesini gerektirecek önemlilikte olmayan ancak mali tablolarda belirli kalemler açısından önemli olabilecek hususların (şartların) varlığı durumunda, denetçinin bu hususları raporunda belirtmesini kısıtlayacaktır.

### **2.8. DENETÇİLERİN SİR SAKLAMADAN DOĞAN SORUMLULUĞU (Md. 404)**

Taslahta yer alan 404. maddenin 2. fıkrasında, 1. fıkra ile getirilen yükümlere aykırılık halinde sorumluluk düzenlenmektedir. Buna göre getirilen parasal cezalar gerçekçi amaca uygun görünmemektedir. Kanaatimizce 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.

### **3- SONUÇ :**

Yazımızın başında da belirttiğimiz üzere, Türk Ticaret Kanunu Taslağı orta ve uzun vadeli yol haritamız olan AB normlarına uyumludur. Ayrıca taslahta Türkiye koşulları da uluslararası normlardan kopmadan titizlikte dikkate alınmıştır. Yukarıda belirttiğimiz ve hepsi UFRS'na UDS'na aykırı olan hususlarında dikkate alınması halinde taslak çok daha amaca uygun hale gelecek ve Türkiye'nin çağdaş dünya ile entegrasyonunda çok büyük bir rol oynayacaktır.