

MUHASEBE STANDARTLARINA VE BAĞIMSIZ DENETİME GEÇİŞ SÜRECİ ÜZERİNE GÖRÜŞLER

ÖZET

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe ve bağımsız denetim konusunda yer alan düzenlemeler hiç kuşkusuz reform niteliğindeki düzenlemelerdir. Bugüne kadar sadece halka açık şirketleri ve bankalar gibi bazı özellikli kurumları ilgilendiren uluslararası muhasebe standartları ve bağımsız denetim kavramı artık bütün ticari işletmeleri ilgilendirecektir. Yasal düzenlemenin yapılmış olması, muhasebe standartlarının tüm işletmelerde uygulanması ve hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulması için yeterli değildir. Yasanın öngördüğü düzenlemeleri hayata geçirmek, yasal düzenlemeyi yapmaktan daha zor bir süreci gerektirmektedir. Gerek muhasebe ve denetim standartlarının meslek mensuplarının öğrenilmesi gerekse işletmelerin ve işletme yönetimlerinin bu yeni duruma uyum sağlaması belli bir süreyi alacaktır. Yeni TTK'na göre, yaklaşık 650 bin limited ve anonim şirket büyüklüklerine, faal olup olmadıklarına bakılmaksızın 1.1.2013 tarihinden itibaren yeni uygulamaya geçmesi gerekmektedir. Kamuya hesap vermek zorunda olmayan özellikle küçük işletmelerin kapsam dışında tutulması kanunu zaafa uğratabileceği yönünde haklı endişelere hak vermekle birlikte, tüm işletmelerin topyekün kapsama alınması uygulamada kaliteyi düşürecek ve kanundan beklenen fayda gerçekleşmeyecektir. Bu nedenle gerek meslek mensupları gerekse işletmelerin bu geçiş sürecini sorunsuz aşabilmesi için işletmelerin büyüklükleri dikkate alınarak kademeli bir geçiş sürecinin öngörülmesi gerektiği düşünülmektedir. 3568 sayılı Kanunda olduğu gibi, bu geçiş sürecinde de meslekte belli bir süre fiilen çalışmış olan yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlere zorunlu meslek içi eğitim almaları koşulu ile bağımsız denetçi belgesi verilmesi (yetkilendirilmesi) söz konusu düzenlemelerin hayata geçirilebilmesini kolaylaştırabilecektir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız denetim, muhasebe standartları, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, kamuya hesap verme, kademeli geçiş süreci.

GİRİŞ

AB müktesabatına uyumu ön planda tutan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun ticaret hukukumuzda ve ticari hayatımızda esas itibarıyla üç konuda değişiklik öngördüğü söylenebilir.

1. Ticari işletmelerin muhasebelerini uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre tutmalarını ve finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun şekilde düzenlemelerini sağlamak,
2. Ticari işletmelerin finansal tablolarının Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesini sağlamak,
3. 50 yılı aşan sürede ticari, iktisadi hayatta ve sosyal ilişkilerde ve anlayışlarda meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak.

Yukarıda belirtilen unsurlara ilave olarak, yeni TTK'nın; şirketlerde kurumsal yönetim ilkesinin yerleşmesine, finansal tablolarda şeffaflığa, güçlü sermaye yapısına, çalışanlar için güvenli iş ortamının kurulmasına, daha hızlı alacak takibinin yapılmasına kayıt dışı ekonominin azaltılmasına, işletmelerin finansman olanaklarının artırılmasına, yerli ve yabancı ortaklıkların kurulmasına, şirketlerin yeniden yapılandırılmasına ilişkin işlemlerin kolaylaştırılmasına, sermaye piyasasının büyümesine, gelir dağılımının düzelmesine ve vergi tabanının genişlemesine olumlu katkı sağlaması beklenmektedir.

Bu yazıda yeni TTK'nun öngördüğü muhasebe ve bağımsız denetim konusundaki geçiş sürecine ilişkin görüş ve önerilerime yer verilecektir.

I.YENİ TTK'DA MUHASEBE STANDARTLARININ KAPSAMI VE AMACI

6102 sayılı TTK'nın 64 üncü maddesine göre, "**her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.**"

Kanunun 88 inci maddesinde ise, kanunun 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları, bu düzenlemelerin, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına **tam uyumlu** olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirleneceği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabileceği, kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilecekleri" belirtilmiştir.

TTK'nda sözü edilen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılarak yerine üyeleri Bakanlar Kurulu tarafından atanan 9 kişilik bir "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"(KGMDSK) kurulmuştur.¹

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacıyla kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kararname ile TTK ile TMSK'na verilen yetkilerin tamamı bu kuruma verilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile kurula bir üye verme dışında TÜRMOB'un bağımsız denetçinin yetkilendirilmesi ve muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda bir etkinliği kalmamıştır.² Meslek örgütü 3568 sayılı Kanun çerçevesinde sadece SMMM'lik ve YMM'lik belgelerinin verilmesinde yetkilidir.

II. İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI

6102 sayılı yeni TTK'nda hiçbir işletme ayrımı yapılmaksızın 1.1.2013 tarihinden itibaren ticari defterlerin TMS'na uygun olarak tutulması, finansal tabloların TFRS'na uygun olarak hazırlanması öngörülmektedir.(6102/1534) Ancak, Kanunun geçici 1inci maddesinin 4 ncü fıkrasında TMSK'na küçük ölçekli işletmeleri KOBİ/TFRS'ndan **kısmen veya tamamen**

¹ 660 sayılı KHK 02.11.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Kurul, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır.

muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkili kılınmış olmakla birlikte, büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları, hisse senetleri borsada işlem gören halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, bankalar ve bunların bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketlerinin KOBİ/TFRS'ni uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. 660 sayılı Kararnamede diğer mevzuatta Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna yapılan atıfların Kuruma yapılmış sayılacağı belirtildiğinden, Kamu Gözetimi Kurulunun da küçük ölçekli işletmeleri KOBİ/TFRS'ndan kısmen veya tamamen muaf tutabileceği anlaşılmaktadır. 6102 sayılı TTK ile muhasebe standartlarını belirleme yetkisi TMSK'na, bağımsız denetime ilişkin yetkiler ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na verilmişken, henüz kanun yürürlüğe girmeden hem muhasebe standartlarını hem denetim standartlarını belirleme yetkisi ve görevi KGMDSK'na verilmek suretiyle, standartları belirleme ve gözetim işi tek elde toplanmıştır.

6102 sayılı TTK'nın 1522 nci maddesinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin Yönetmelikle belirleneceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan Kanunun 11 inci maddesinde ise ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınırın Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararname ile belirleneceği belirtilmiş olup, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmeler "ticari işletme" olarak tanımlanmıştır. Buna göre bilanço usulüne göre defter tutan şahıs işletmeleri ile bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olan ticaret şirketlerinin defterlerini muhasebe standartlarına göre tutmaları ve finansal tablolarını TFRS'ye uygun olarak düzenlemeleri zorunlu olmakla birlikte, bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olmayan şahıs işletmelerinin muhasebelerini işletme defterinde izlemelerinin (bu konuda belirlenmiş bir muhasebe standardı bulunmadığından) mümkün olabileceği anlaşılmaktadır.

660 sayılı KHK'nın 26 ncı maddesinde, kanuni defterlerin Kurulca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesinin şart olduğu, ancak 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile **bilanço esasında defter tutmakla yükümlü bulunmayanlar** bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olmadığı belirtilmiş, ayrıca kurula **değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar** için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. Ayrıca, 660 sayılı KHK'de değişiklik yapan 6300 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile Kurula, "**belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapma, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirleme** yetkisi verilmiş ve bu düzenlemelerin ilgili standartların cüz'ü addolunacağı" belirtilmiştir.³ Muhasebe standartlarının ve bağımsız denetimin tüm işletmeler yönünden zorunlu hale getirilmesi hiç kuşkusuz reform niteliğinde bir değişimi ifade etmektedir. Ancak bu geçişin sorunsuz şekilde gerçekleştirilebilmesi için işletme büyüklükleri ve denetim gücü dikkate alınarak kademeli bir geçiş sürecine ihtiyaç olduğunun kabulü gerekmektedir. Söz konusu değişiklikler bu kapsamda değerlendirilmelidir.

TTK'nda işletmelerin sınıflandırılmasında "**kamu yararını ilgilendiren kuruluş**" tabirine yer verilmediği halde, 660 sayılı KHK'de 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 Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar kamu yararını ilgilendiren kuruluş sayılmış olup, bu kuruluşların münhasıran **bağımsız denetleme kuruluşları** tarafından denetleneceği belirtilmiştir. Kararnamenin 31nci maddesinde, bu Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

³ 6300 sayılı Kanun 10 Mayıs 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

III. KİMLER BAĞIMSIZ DENETÇİ OLABİLECEK?

Yeni TTK’nda anonim şirketlerdeki denetim kurulu kaldırılmış olup bunun yerine genel kurul tarafından bağımsız denetçi atanması öngörülmüştür. Kanununun 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan 400 üncü maddesinde, denetçinin ancak ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir **bağımsız denetleme kuruluşu** olabileceği, orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin (limited şirketler dahil), bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceği, bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının niteliklerinin Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceği hükmüne bağlanmışken, 660 sayılı Kararıyla bağımsız denetçiyi bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGMDSK tarafından yetkilendirilen kişileri ifade ettiği belirtilmiştir.

Kararıyla Kurulun görev ve yetkilerinin bir kısmı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

“a) Tabii 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 gözetmek 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 birimleriyle 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.

.....”

Görüleceği üzere 6102 sayılı Kanununun 400 üncü maddesi ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilen bağımsız denetleme kuruluşlarının niteliklerinin belirlenmesi de dahil

olmak üzere, bağımsız denetçilerin 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 kaydetme görev ve yetkisi 660 sayılı KHK ile kurula verilmiştir.

Kurulun bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını hangi kriterlere göre belirleyeceği henüz belli değildir. Gerek 6102 sayılı Kanunda gerekse 660 sayılı KHK'de bağımsız denetçi olabilmek için serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olunması zorunludur. Ancak bu meslek mensuplarının bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmesinin ne şekilde yapılacağı (meslek içi eğitim, sınav v.b.) açık değildir.

IV. YENİ TTK'DA DENETÇİ TÜRLERİ VE DENETÇİ POTANSİYELİMİZ

TTK'nda üç tür denetçi öngörülmüş olmakla birlikte, bu denetçilerden bağımsız denetçi niteliğindeki şirket denetçilerinin belirlenmesine ilişkin yetki yukarıdaki bölümde de belirtildiği gibi 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi Kurumuna verilmiştir.

1.Şirket denetçisi: Şirketin ve şirket topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını ve hesaplarını denetleyen şirket denetçisinin ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir **bağımsız denetleme kuruluşu** olabilecek, ancak küçük ve orta ölçekli işletmeler bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından denetlenebilecektir. (Md:400)

2.Özel işlem Denetçisi: Şirketlerin kuruluş, birleşme, devir, bölünme, sermaye artırımını, genel kurul gibi işlemleri genel kurul tarafından atanacak özel işlem denetçileri tarafından yerine getirilecektir. (Md:351) Özel işlem denetçilerinin meslek mensubu olması zorunlu değildir. Özel işlem denetçiliğine ilişkin hüküm 1.7.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

3.Özel Denetçi: Belli şartların gerçekleşmesi halinde (Halka açık şirketlerde %5 diğerlerinde %10 pay sahibi olunması halinde) her hangi bir pay sahibinin talebi üzerine şirket veya şirket topluluğu için asliye ticaret mahkemesi uzman özel denetçi atayabilecektir. (Md.406,438-446) Özel denetçinin «denetçi» yetkisi olmayan uzman kişilerden de atanması mümkün. Mahkeme tarafından atanacak özel denetçi “bilirkişi” niteliğindedir.

4.Bağımsız Denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurulca yetkilendirilecek kişiler. (660 Sayılı KHK)

Şirket denetçisi veya bağımsız denetçilik ünvanı kimlere nasıl verilecektir.? Kanun hükümlerinin yürürlüğe girmesine az bir zaman kala cevap bekleyen sorulardan birisi de bu sorudur. SPK'dan bağımsız denetçilik belgesi alan denetçi sayısı 2.000 civarında olduğu bilinmektedir. Fiilen çalışmayanlar dahil YMM sayısı 4.000, SMMM sayısı ise 67.000 civarındadır. Bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayısı ise 80.000'i anonim şirket olmak üzere gayriaktif şirketler dahil yaklaşık 650.000'dir. Bu şirketlerden sadece 587'si SPK'na tabi olup, 365 adedinin hisse senetleri borsada işlem görmektedir. Bu sayılara bakıldığında mevcut meslek mensubu ile söz konusu şirketlerin bağımsız denetiminin yapılabileceği düşünülebilir. Ancak, SMMM'lerin bir kısmının denetçi olabilecek lisans düzeyinde diplomasının bulunmadığı, bir kısmının özel firmalarda bağımlı olarak mesleklerini yürüttükleri, önemli bir kısmının muhasebeciliği denetçiliğe tercih edecekleri dikkate alındığında, gerçek anlamda bağımsız denetçi açığının olduğu sonucuna varılmaktadır. Yurt dışından bağımsız denetçi getirilmeyeceğine göre, denetçi açığının mevcut meslek mensupları arasından tamamlanması gerektiği anlaşılmaktadır.

V. SONUÇ

Ülkemizde yaklaşık 80.000'i anonim şirket olmak üzere 650.000 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin bir kısmı gayrifaal, bir kısmı ise mikro veya küçük işletme büyüklüğündedir. 5.000.-TL, (yeni TTK'na göre 10.000.-TL) sermaye ile kurulan limited şirketlerin veya özkaynağı kuruluş sermayesinin çok altına inmiş anonim şirketlerin büyük çoğunluğu yıllık 2-3 bin TL tutarındaki muhasebeci ücretini bile ödeyemezken, bu şirketlerin ayrıca bağımsız denetim için de kaynak ayırmasını beklemek gerçekçi değildir. TTK'na göre şirketlerin şahıs işletmesi veya adi ortaklığa dönüşmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu dönüşümün önünde vergi engeli bulunmaktadır. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununda, dönüşüm işlemi nedeniyle doğacak değer artışı kazançlarının vergiye tabi tutulmaması için GVK'nun 81nci maddesi hükmüne paralel bir düzenleme yapılması yanında, katma değer vergisi, damga vergisi ve harçlar kanununda da söz konusu dönüşüm işleminden doğacak vergilerin istisna kapsamına alınması sağlanmalıdır.

Ne yapılmalıdır? Bize göre Türkiye'de bağımsız denetime tabi tutulabilecek şirket sayısı 20-25 bin civarında olup, bunun büyük bir kısmı hali hazırda YMM'ler tarafından tam tasdik kapsamında denetlenmektedir. Bu sayının dışında kalan şirketlerin büyük çoğunluğu devletten teşvik, banka veya finans kurumlarından kredi almadıkları gibi kamu ihalelerine de katılmamaktadırlar. Bu şirketlerin kamuya hesap verme sorumluluğu daha çok çalıştırdıkları kişilerle sınırlıdır. Bazı şirketlerin ortakları aynı zamanda çalışandır. Şirketlerin büyüklükleri konusunda ciddi bir araştırma yapılmasına ve bu araştırma sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasında büyük yarar vardır. Bu çalışmaya Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 413 nolu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerden istenen "mükellef bilgileri bildirim"nde yer alan bilgilerin önemli katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.⁴ İşletmelerin sınıflandırılmasında, aktif büyüklüğü, ödenmiş sermaye tutarı, yıllık net satış hasılatı, çalışan sayısı gibi kriterlerden yararlanılmalıdır.

Meslek mensupları 20 yılı aşan sürede muhasebe uygulaması alanında büyük yol almış olsa da, işletmelerin büyük çoğunluğunun küçük veya mikro işletme kapsamında olması, kayıt dışı faaliyetlerin muhasebenin önünde hala önemli bir engel yaratması dikkate alındığında iyi yetişmiş muhasebecilere ihtiyaç bulunduğu söylenebilir. Bütün bu olumsuzluklara ilave olarak vergi kanunlarındaki değerlendirme ölçüleri ile TFRS'ndeki değerlendirme ölçüleri arasındaki farkların azaltılması yönünde somut adımların hala atılmamış olması karşısında, 1.1.2013 tarihinden itibaren bütün ticari işletmelerin muhasebelerini muhasebe standartlarına uygun şekilde tutmalarını beklemek gerçekçi değildir.. Bu nedenle gerek muhasebe standartlarına göre defter tutulmasında gerekse bağımsız denetim konusunda **makul bir geçiş sürecine** ihtiyaç bulunmaktadır.

Meslek mensubunun büyük bir kısmının bağımsız denetçiliği tercih etmeyeceği söylenebilir. Keza denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunan kişi denetçilik yapamayacaktır. Denetçi denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet veremez ve bunu dolaylı şekilde yavru şirket vasıtasıyla yapamaz. (6102/400) Yeminli mali müşavirlerin tam tasdik kapsamında verdiği hizmeti vergi danışmanlığı ve vergi denetimi olarak nitelendirmek gerektiği dikkate alındığında, yeminli mali müşavirlerin tam tasdik sözleşmesi kapsamında hizmet verdikleri şirketlere bağımsız denetim hizmeti verebilecekleri sonucuna varılmaktadır.

Bilindiği gibi öteden beri limited şirketlerin ana sözleşmelerinde organ olarak denetçi veya denetim kurulu yer almamaktadır. Anonim şirketlerin pek çoğunda yapılan denetimin gerçek anlamda muhasebe denetimini içermediği ve bu denetim kurullarının göstermelik olduğu bilinmektedir. Geçiş sürecinde küçük şirketlerin (anonim veya limited şirket)

⁴ 413 nolu Tebliğ 20.01.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bağımsız denetim kapsamının dışına çıkarılmasının yeni TTK'nun esas amacını ve hedeflerini olumsuz yönde etkilemeyeceği düşünülmektedir.

Öte yandan yeni TTK ile birlikte sıkça kullanılan, “**vergi için değil, bilgi için muhasebe**” ifadesi muhasebe konusunda beklenen değişikliği özetleyen bir slogan haline gelmiştir. Büyük ölçüde Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin etkisi altında hazırlanan mevcut finansal tabloların sadece vergi için hazırlandığını söylemek büyük haksızlık olur. Elbette TFRS göre hazırlanacak finansal tablolar ile Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme ölçülerini esas alan finansal tablolar arasında farklılıklar olacaktır, ancak bu farklılıklar gereğinden fazla abartılmamalıdır. 3568 sayılı Kanuna göre unvan alan meslek mensuplarının bugüne kadar düzenledikleri finansal tablolar ve bu meslek mensuplarının birikimleri yok sayılmayacağına göre, bağımsız denetçi açığının mevcut meslek mensuplarından karşılanması zorunludur. Meslek mensupları, belli bir eğitimden geçirilmesi halinde TFRS'na uygun finansal tabloları hazırlayabilecek bilgi ve beceriye sahiptir. Bu kapsamda TÜRMOB'un muhasebe standartları ve denetim standartları konusunda yürüttüğü eğitim programı takdirle karşılanmalıdır. Bağımsız denetçilikte bilgi kadar mesleki tecrübenin de önemi dikkate alınarak, mesleki faaliyetini belli bir süre (bu süre **en az 10 yıl olabilir**) bağımsız şekilde sürdüren YMM ve SMMM'lere belli bir süre eğitime katılmaları şartı ile **bağımsız denetçi belgesi** verilmelidir. Kamu yararını ilgilendiren şirketlerin dışında kalan şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşları yanında bağımsız denetçiler tarafından da yapılabilir. Aksine bir uygulama bağımsız denetim faaliyetinin belli bir grubun tekeline girmesine neden olur.

Son söz olarak; mevcut meslek mensuplarından bağımsız denetçiliği tercih edebileceklerin sayısı da dikkate alınarak; gerek muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların düzenlenmesinde gerekse bağımsız denetimde **kademeli bir geçiş süreci** öngörülmesi, kanunun muhasebe ve denetim düzenine ilişkin hükümleri başka bir bahara ertelenmemeli, ancak geçiş döneminde mikro ve küçük işletmeler bağımsız denetimin ve TFRS'nin kapsamı dışında tutulmalıdır. Bununla birlikte işletmenin büyüklüğü ne olursa olsun, **finans kurumlarından kredi alanlar, kamu ihalelerine katılacak olanlar, kamu kurum ve kuruluşlarından teşvik veya yardım alanlar** (yatırım teşvik belgesi, ar-ge desteği, KOSGEB desteği v.b.) **finansal tablolarını TFRS'na uygun şekilde düzenlemeli ve bu tablolar mutlaka bağımsız denetime tabi tutulmalıdır.** 6300 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kararnamede yapılan değişiklik ile Kurula belirlenen standartlardan farklı düzenlemeler yapma, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirleme yetkisi verilmiştir. Yapılan bu son değişiklik karşısında, Kurulun önerdiğimiz **kademeli geçiş sürecini** uygulamasına engel olabilecek hukuki bir neden kalmamıştır.