

## KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

Görüşler / Saptamalar / Öneriler

**Yahya ARIKAN\***

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı 1. maddede şu şekilde ifade edilmektedir:

### *Amaç ve kapsam*

**MADDE 1** 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 yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek.

Meslek mensuplarımız ve konunun taraflarınca incelenen bu kararname, 2 Kasım 2011 tarihinden itibaren gündemimizde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak konuyla ilgili “ikincil mevzuat düzenlemeleri” henüz yapılmadığından birçok noktada zihinlerde soru işaretleri mevcuttur.

Bu çalışmanın amacı; yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasına ilişkin kararnameyi; (1) hukuki yönden, (2) usul yönünden ve (3) teknik yönden inceleyip, görüşlerimizi, katıldığımız noktaları, eksiklik olarak yorumladığımız hususları ve en önemlisi kamu yararı ilkesinden hareketle kurumun sağlıklı işlemesi için önerilerimizi sunmak ve sürece olumlu katkı yapabilmektir.

Çünkü bu konuyla ilgili tüm taraflar şunun farkına varmalıdırlar ki; bu

kurumun sağlıklı işlemesi ve doğru işler başarılması ülkemizin geleceği için çok önemlidir.

### **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Hukuki Boyutu**

660 sayılı KHK'nin dayanağı, 3 Mayıs 2011 tarih ve 27923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan 6223 sayılı Yetki Kanunu'dur.

6223 sayılı Yetki Kanunu'nun "*Amaç ve kapsam*" başlıklı 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, **kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımı yeniden belirlenerek:**

- **Mevcut bakanlıkların birleştirilmesine veya kaldırılmasına, yeni bakanlıklar kurulmasına, anılan bakanlıkların bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarıyla hiyerarşik ilişkilerine,**

- **Mevcut bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların bağlılık ve ilgilerinin yeniden belirlenmesine veya bunların mevcut, birleştirilen veya yeni kurulan bakanlıkların bünyesinde hizmet birimi olarak yeniden düzenlenmesine,**

- Mevcut bakanlıklar ile birleştirilen veya yeni kuruları bakanlıkların görev, yetki, teşkilat ve kadrolarının düzenlenmesine, taşrada ve yurt dışındaki teşkilatlanma esaslarına,

- Kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilen memurlar, işçiler, sözleşmeli personel ile diğer kamu görevlilerinin çalışmalarında etkinliği artırmak üzere, bunların atanma, nakil, görevlendirme, seçilme, terfi, yükselme, görevden alınma ve emekliye sevk edilme usul ve esaslarına

ilişkin konularda düzenlemelerde bulunmak üzere Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilerek, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelerin konuları belirlenmiştir.

6223 sayılı Yetki Kanunu'nun 1'inci maddesinden hareketle; TBMM'nin Bakanlar Kurulu'na, kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağıtımının yeniden düzenlenmesi amacıyla, mevcut bakanlıkların birleştirilmesi veya kaldırılması, yeni bakanlıklar kurulması, mevcut ya da yeni kurulacak bakanlıkların bağlı, ilgili ya da ilişkili kuruluşları ile hiyerarşik ilişkilerinin düzenlenmesi ve mevcut bir bağlı, ilgili ya da ilişkili kuruluşun bağlılık ya da ilgisinin yeniden belirlenmesi konularında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verdiği anlaşılmaktadır. Oysa, 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu adı altında, daha

önce mevcut olmayan, tamamen yeni ve Başbakanlık'la ilişkili düzenleyici ve denetleyici kurum niteliğinde bir kamu tüzel kişisi kurulmuş olmaktadır. Bu durumda, 660 sayılı KHK'nin 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda belirtilmemiş bir konuda çıkarıldığı söylenebilir.

Bir kanun hükmünde kararnamenin dayanağı olan yetki kanununda belirtilmemiş bir konuda çıkarılmış olması, o kanun hükmünde kararnamenin salt bu nedenle Anayasa'ya aykırılığı sonucunu doğurur. Başka bir anlatımla, bir kanun hükmünde kararname, içerdiği hükümler itibarıyla Anayasa'ya aykırı olmasa dahi, salt yetki yasasına aykırı olması nedeniyle Anayasa'ya aykırıdır. Bu nedenle, 660 sayılı KHK'nin, içerdiği hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu olmasa bile, 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda belirtilmemiş bir konuda düzenleme yapmış olmakla, Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülebilir.

### **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Usul Yönünden Değerlendirilmesi**

Bilindiği gibi, bu KHK ile Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı gibi ülkemizde kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların bu yetkileri alınmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Bu düzenleme yapılırken ekonomi için önemli olan düzenleyici kurumların görüşleri alınmamış ve kendilerini doğrudan ilgilendiren bir konuda yok sayılmışlardır.

Ayrıca, hem Yeni Türk Ticaret Kanunu hem de bu KHK'nin temelini teşkil eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler'in (YMM) üst birliği olan TÜRMOB da uzak tutularak konu adeta büyük bir gizlilikle yürütülmüştür. Halbuki TBMM'ye önceki yasa döneminde sevk edilen Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu ile ilgili yasa tasarısında TÜRMOB önemli bir rol üstlenmiş ve sürece olanca gücüyle destek vermiştir.

İş dünyasını yakından ilgilendiren bu konuda hiçbir sektör temsilcisinin görüşü de alınmamış ve tek taraflı, üzerinde toplumsal uzlaşma olmayan bir düzenlemeye gidilmiştir.

Yine, yeni Kurumun ilişkilendirildiği Maliye Bakanlığı başta olmak üzere, Hazine Müsteşarlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi önemli ekonomik birimlerin katkı verdiği dokuz kişilik Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) da bir günde kaldırılmış ve bu kurul, kararı Resmi Gazete’den öğrenmiştir. Oysa TMSK’nın bu zamana kadar yaptığı doğru işler ülkemizde SPK, BDDK gibi kurumlara tabi olan şirketlerin, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’leri zorunlu olarak kullanmalarını sağlamıştır.

### **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Teknik Olarak Değerlendirilmesi**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; AB uygulamalarına ve 8. Yönerge’ye paralel bir şekilde düzenlenmiştir. AB düzenlemelerinin üye ülkelere bıraktığı birtakım yetkiler bu Kurum’da bırakılmış, bu yeni Kurum; teknik olarak üzerinde birçok yetkiyi ve görevi toplamıştır: Şöyleki;

- Kamu gözetimi görevinin yapılması
- Muhasebe standartlarının belirlenmesi
- Denetim standartlarının hazırlanması
- Denetçinin belirlenmesi, sicili ve disiplini
- Denetim kuruluşlarının listeye alınması
- Etik ilkelerin belirlenmesi
- Yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi
- Kalite güvence sisteminin işleyişi
- Sınav

Yukarıda sıralanan “süper yetkilerle” donatılmış bir Kurum ve onun yönetim organı olan Kurul’un başarılı olması tüm kesimlerin menfaatindedir. Ancak bu kadar yetki alınıp sorumluluklar yerine getirilemediği takdirde telafisi zor olan ekonomik yaralar açacağı da muhakkaktır.

### **Teknik Olarak Katıldıklarımız**

- Kamu Gözetimi

Özellikle son yıllarda yaşanan krizler, şirket ve muhasebe skandalları sonrasında dünyada denetçinin de denetlenmesi olgusu, daha geniş bir ifa-

de ile Kamu Gözetimi yapma fikri genel kabul görmüştür. Bu doğrultuda Kamu Gözetimi'nin bir ihtiyaç olduğu, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği ve yapısal olarak desteklenmesi açısından da görüşümüz başından beri mevcuttur. Bu anlayışla, Kamu Gözetimi konusunda zaman içerisinde meslek mensupları ve onların temsilcileri Oda'lar olarak sürece katkıda bulunmak zaten kamu çıkarı ilkelerimizle uyumaktadır.

#### □ Denetimde Çok Başlılığın Kaldırılması

Denetim olgusu incelendiğinde aslında ne anlaşılması gerektiği ve nasıl yapılması gerektiği belirlenmiş olan bir işten bahsedilir. Ancak zaman bize gösterdi ki, aynı konuda çok fazla yetkili kurumların oluşması, sonuçta da Kurum ya da Kurul sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentiler ortaya çıkarmaktadır. Bu açıdan 660 sayılı KHK ile bunların tek bir Kurum'da toplanmasını doğru buluyoruz.

#### □ Bağımsız Denetçi= Meslek Mensubu

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. Maddesi'nde de yerini bulduğu gibi, 660 sayılı KHK de bağımsız denetçinin SMMM veya YMM unvanına sahip meslek mensubu olmasını birincil şart olarak vurgular. Bu uygulama dünya uygulamalarına da paralellik göstermektedir ve KHK'nin amacına ulaşabilmesinde de en önemli nokta olduğunu düşünmekteyiz.

#### **Teknik Olarak Katılmadıklarımız**

##### □ Süper Yetkiler ve Olası Sakıncaları

Birçok yetki ile donatılmış bu Kurum'un odaklanacağı esas işlerden uzaklaşıp salt yetkilerini kullanma adına temel amacından sapabileceği endişesini taşımaktayız.

Bilindiği gibi SPK; geçtiğimiz günlerde yayınladığı bir duyuru ile kanunlarının verdiği yetkiye istinaden son 3 yılda bağımsız denetim ile ilgili yaptığı gözetim ile ilgili kamuoyunu bilgilendirmiştir. Bu duyuruya göre SPK, son 3 yılda 47 bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrolünü yapmış ve bunlardan 7 kuruluşu listeden çıkarmış ve bazı kuruluşlara da zaman vererek eksikliklerini gidermelerini istemiştir. Yine Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe skandalları sonrasında çıka-

rılan Sarbaney-Oxley Yasası ve sonrasında Kamu Gözetimi Kurulu'nun resmi verilerine göre 2 binin üzerinde denetim kuruluşu mevcuttur. Ülkemizde bu sayının Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte mevcut sayının üzerinde olması beklense de buna ilişkin bir tahmin yapmak zordur.

Ülkemizde kurum kültürüne sahip sayılı kamu kuruluşları arasında sayabileceğimiz SPK bile elindeki yetişmiş kadro ile sadece 47 bağımsız denetim kuruluşunu denetlerken, Kamu Gözetim Kurumu'nun SPK, BBDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve Yeni TTK ile denetim kapsamına girecek şirketlerin denetçilerini ve denetim kuruluşlarını nasıl denetleyebilecekleri konusunda ciddi şüphelerimiz bulunmaktadır. KHK'de kurum bu konuda açık bir kapı bırakarak ilgili kurumların görev alanlarına giren konularda Gözetim yapabileceği vurgulanmıştır. Bu halde de Kamu Gözetimi'nin tam anlamıyla nasıl işleyeceği merak konusu olacaktır.

Ayrıca diğer bir konu da bu kurumda TÜRMOB'dan yeterince yararlanılmayacağı endişesidir.

Dünyanın ilk 10 ekonomisi arasına girebilmek, ülke ekonomimizin can damarı olan KOBİ'lerimizi kurumsallaştırmak ve finansal açıdan güçlendirmekten geçmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da tam bu noktada KOBİ'ler için orta ve uzun vadede büyük faydalar sağlaması gerektiğini umuyoruz.

#### □ Standart Hazırlayan / Denetleyen / Ceza Veren Bir Kurum

Yeni kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; muhasebe ve denetim standartları başta olmak üzere, standartları belirleyecek, uygulamalarını denetleyecek ve yanlışlıklar görürse de disiplin cezaları verecektir. Dünya uygulamalarında olmayan bir şekilde üst kurum oluşturulmuştur.

#### □ KHK'de Sınav Yapılabileceği Hükmü

Bu KHK, Avrupa Birliği'nin (AB) 8. Yönergesi ışığında düzenlenmiştir. Sınav adı ile ifade edilmeye çalışılan durumun AB'nin 8. Yönergesi'nde hükmü ve anlamı yoktur. 8. Yönerge denetim işini yapabilecek olanların

niteliklerini çok açıkça belirler. (1) Lisans Mezunu Olmak, (2) 3 Yıl Staj Yapmak, (3) Yeterlilik Sınavını Başarmış Olmak. Ülkemizde bunlardan fazla olarak Staja Başlama Sınavları da meslek kalitesini artıran ve gelecekte daha da artırması beklenen bir kriterdir. Açıkça görülmektedir ki şu an ülkemizde edinilen ve bu şartlara haiz SMMM ve YMM ünvanları AB kriterlerine uygundur.

Dünyanın gelişmiş ülkelerindeki bağımsız denetçi nitelikleri incelendiğinde AB'nin 8. Yönergesi'ne benzer ifadeler bulmak mümkündür. Bunun yanında bağımsız denetimin bir iş olduğu gerçeğinden hareketle ülkemizde de SPK ve BBDK gibi kurumların uyguladıkları bazı kriterlerin benzerlik gösterdiği söylenebilir. Denetçi olacaklardan beklenenler üç maddede tanımlanabilir.

- Meslek mensubu olması
- Gerekli eğitimden geçmesi
- Bağımsız Denetim işi için gereken tecrübeyi edinmiş olması.

### ÖNERİLERİMİZ

“Kamu Çıkarı” adına büyük yararlar beklediğimiz bu kurumla ilgili önerilerimiz şu şekildedir:

- 1) Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapılmalıdır.
- 2) TMSK'nın UFRS ile tam uyumlu olarak yayınladığı TMS/TFRS'ler ile KOBİ'ler için TFRS standardı aynen uygulanmalıdır.
- 3) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesi TÜRMOB'da bulunan denetim standartları yayınlama yetkisinin kullanılması konusunda TÜRMOB'la işbirliği yapılmalıdır.
- 4) Kurulacak olan çalışma komisyonlarında TÜRMOB ile işbirliği yapılmalıdır.
- 5) Dünyada bağımsız denetim uygulamalarında bulunan şartlar meslek ruhsatlarımızda da mevcuttur. Bu nedenle de sınav gibi hükümlerle bu konu zorlanarak, Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan ülke olarak elde edilmesi beklenen faydalar gölgelenmemelidir.
- 6) Yeni Kurul'da bir üye ile temsil edilecek TÜRMOB'un da sınav konularını ve sistemini değiştirmesi ve güncel hale getirilerek, bazı konuların eklenmesi şeklinde tamamlayıcı kararlar alınmalıdır.

- 7) Bağımsız Denetçi için yukarıda belirttiğimiz uluslararası kriterler dikkate alınmalı ve tüm meslek unvanlarına eşit yaklaşılmalıdır.

### **BAĞIMSIZ DENETİM KONUSUNDA TÜRMOB ÇALIŞMALARI**

TÜRMOB, Yeni TTK'nın resmi gazetede yayımlandığı 14 Şubat 2011 tarihinden kısa bir süre sonra 3 aşamalı bir eğitim projesi planlamış ve aylar boyu süren çalışmalar sonucunda tüm Türkiye'de yapılabilecek "eğitmenlerle eğitim modeli"ni başarı ile tamamlamıştır. Buna göre TÜRMOB üç konuda eğitimler yetiştirmiştir.

- Yeni TTK
- KOBİ TFRS
- Bağımsız Denetim

Teori ve uygulama şeklinde gerçekleştirilecek bu eğitimlerin toplamı 100 saati aşmakta olup, bu eğitimlere katılıp başarı ile değerlendirmelerden geçen meslek mensuplarının bağımsız denetim işini yapabilmeleri hedeflenmiştir. Dolayısıyla bu eğitimlere katılan meslek mensuplarının denetçi olarak Yeni TTK'nın beklentilerine cevap verecek hale gelmesi sağlanacaktır.

Ayrıca uygulamada rehber niteliğinde olacak aşağıda belirtilen basılı yayın hazırlıklarımız son aşamadır.

- Yeni TTK ile ilgili Kitapçıklar (2. Mevzuatı takiben)
- KOBİ TFRS rehber kitabı, uygulamalar
- Denetim Çantası
  - o Denetim Uygulama El Kitabı
  - o Denetim Yazılımı
  - o Risk Analizi Uygulama El Kitabı
  - o TFRS Uygulama El Kitabı
  - o Türkiye Denetim Standartları
  - o Bağımsız Denetim Eğitim Paketi
  - o İşlem Denetçiliği Uygulama El Kitabı



## SONUÇ

14 Aralık 2011 tarihi itibarıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na kurul üyelerinin atamaları yapılmıştır.

Sayın Seyit Ahmet Baş'ın başkanlığında, Prof. Dr. Yusuf Balcı, İmdat Ersoy, Bülent Büyükdığan, Aziz Doğan, Uğur Saçmacıoğlu, İsmail Erdemir, Doç. Dr. Orhan Çelik ve Mustafa Dönmez üyeliğinde oluşturulan kurulu kutlar içtenlikle başarılar dileriz.

Biliyoruz ki; yakın zamanda kurumun yetkisi dahilinde olan ikincil düzenlemeler de yapılacaktır.

Kurumun, yeni TTK'daki "Dürüst Resim İlkesi"ne uygun olarak; denetlenen bir ticari hayatın oluşması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, bilgi için muhasebe ilkesinin hayata geçmesi ve en önemlisi ülkemizin kalkınması yolunda çok önemli bir gerekliliği yerine getireceğine inanıyoruz.

TÜRMOB da bu sürecin getirdiği sorumluluğun bilinci içindedir ve çalışmalarını bu perspektifle sürdürmektedir. Bağımsız denetimin gerektiği gibi yapılabilmesi için, meslek mensuplarının eğitimine yönelik projesini tamamlamış olup, yeni yılın başından itibaren uygulamaya geçecektir.

Meslek mensuplarımızın kurumsallaşarak mesleki kaliteyi artırma konusunda büyük çaba sarf ettikleri de ortadadır. Bu konuda düzenlediğimiz seminerlere gerçekleşen yoğun katılımlar çabalarımızın yerini bulacağına olan inancımızı her geçen gün artırmaktadır.

Yeni dönem; profesyonel meslek mensuplarımızın ülke ekonomisinin iyiye götürülmesinde daha fazla söz sahibi oldukları bir dönem olacaktır.

Yapılacak olan ikincil düzenlemelerde ifade etmeye çalıştığımız yukarıdaki konuların dikkate alınacağını umuyor, daha da ötesinde bekliyoruz.



# **HAKEMLI YAZILAR**

## **REFEREED PAPERS**

