

TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDAKİ DENETİMLE İLGİLİ MADDELERE AİT GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

Yahya Arıkan
İSMMMO Başkanı

GİRİŞ

1957 yılında yürürlüğe giren ve bugüne kadar uygulanan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu; ülkemiz ticaret, sanayi ve hizmetler sektörünün ihtiyaçlarına bugüne kadar cevap vermeye çalışmıştır.

Bugün dünyada ekonomik faaliyetlerin sınırları aşması, yapılan uluslararası anlaşmalar, teknolojiye meydana gelen değişim, ülkelerin toplumsal, kamusal, ticari ve sınai yaşamını düzenleyen hukuk kurallarının yeniden şekillendirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda;

- Avrupa Birliği süreci,
- Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulması,
- Bilişim teknolojilerinde meydana gelen olağanüstü değişimler,
- Bölgesel ve küresel diğer gelişmeler

Ülkelerin sosyal, toplumsal, kamusal, ticari ve sınai yaşantılarını derinden etkilemekte; özellikle finans ve sermaye piyasalarını başta olmak üzere mal ve hizmet ticaretini bölgesel ve küresel etki alanlarına sokmaktadır.

İnternetin günlük hayata sıra dışı bir hızla girip her alanda kullanılır hâle gelmesi hukuku da etkilemiştir. Sözleşmelerin kurulmalarından başlayarak, belgelerin elektronik ortamda oluşturulmasına ve saklanmasına başlanması; şeffaflığın bu yoldan en üst düzeyde sağlanabilmesi; şirketlerde organların toplantılarına ilişkin çağrılarının e-posta ile yapılması, toplantıya katılmanın, öneri sunmanın, oy kullanmanın aynı yolla gerçekleştirilmesi, kanun koyucuları kanunlarda değişiklik yapmaya yöneltmiştir.

Bu süreçteki gelişmeler tüm dünya ülkelerini uluslararası hukuka uyumlu reformlar yapmaya zorlamaktadır.

Artık ülkemizde de ihtiyaç duyulan bu düzenlemelerin hayata geçmesi için çalışmalar başlamış durumdadır.

Bu çalışmaların en önemlisi, Türk özel sektörünün yeniden yapılandırılmasının en büyük adımı da diyebileceğimiz, Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan “Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından hazırlanan ve uzun bir süre kamuoyunun görüşüne sunulduktan sonra şu anda TBMM’nin gündemine getirilen yeni “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı”dır.

Tasarı şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası muhasebe standartlarını, yeni adıyla uluslararası finansal raporlama standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını gündeme getiren bir yapıdadır.

Tasarının genel gerekçesinde belirtildiği gibi, bir ülkenin sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara, bunlara ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre hazırlanmış denetim raporlarına ihtiyaç vardır. Bu kapsamda tasarıda, Uluslararası Muhasebe Standartlarından (UMS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) söz edilmesi ve artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun bir otorite olarak kabul edilmesini mesleğimizin geleceği açısından önemli bir adım olarak görüyoruz.

Ayrıca finansal tabloların, birleşme,

bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması gibi işlemlerin denetimlerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre denetim yetkisi almış serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları Bağımsız Denetim Kuruluşlarına uluslararası standartlara göre yaptırılmasının öngörülmesi mesleki kimliğimizi ortaya çıkaran son derece önemli ve yerinde bir yaklaşımdır.

“ TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI ” NA AİT DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

- Tasarı metinde geçen tüm “Uzman” terimlerinin “3568 sayılı yasa doğrultusunda ruhsat almış meslek mensupları” olarak düzeltilmesi,
- Tasarının 187 nci maddesinde yer alan tür değiştirmede plan, rapor ve bilançonun “bağımsız denetleme kuruluşunca” denetlenmesi öngörülmektedir. Tasarının 138 inci ve 148 inci maddelerinde yer alan kısacası tasarının tamamında bulunan “bağımsız denetim kuruluşları” ibareleri “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir ve bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşu” olarak değiştirilmesi,
- 351 inci maddede yer alan kuruluş “Denetleme raporu uzman bir bağımsız denetleme kuruluşu tarafın-

dan verilir. Bu raporu, sermayesi küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir de düzenlemeye yetkilidir” hükmü “Denetim raporu, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ile bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilir” şeklinde düzeltilerek mevcut durumdaki serbest muhasebeci meslek mensuplarımızın yok sayılmaması,

- Tasfiye döneminde hazırlanacak mali tabloların bağımsız denetim raporuna tabi olup olmadığı ve tutulacak defterlerin 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış meslek mensuplarınca tutulup tutulmayacağı hususlarında amaca uygun bir açıklık bulunmadığı, bu konuların tamamen tasfiye memurunun sorumluluğuna bırakılmasının sonuçlarının doğru olmayacağı.

- Tasarının denetime ilişkin denetleme başlığını taşıyan üçüncü bölümündeki en önemli eksikliğin, Madde 398 ‘de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) muhasebe konularında bir otorite olarak gösterilerek şahsında UMS, UFRS, TMS başta olmak üzere, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına işaret edilmiş ve kurulca muhasebe konusunda getirilecek düzenlemelere uyumun zorunlu kılınmış olmasına karşın; benzer düzenlemenin “denetim” için yapıldığının görüldüğü, işin diğer önemli tarafı olan denetim konusunda her-

hangi bir otoritenin tasarıda belirtilmediği, ulusal mevzuatta denetim ile ilgili otorite ve düzenlemelerin çok çeşitliliği, çoklu standart karmaşası ve bilhassa denetimdeki çok başlılığın göz ardı edilerek bunları giderici bir düzenlemeye tasarı metninde yer verilmediği, ulusal düzeyde yasal ve yetkili bir otorite anlamında TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) ve kurulun şahsında Türkçeye çevrilen UDS (Uluslararası Denetim Standartları) ve TDS’na (Türkiye Denetim Standartları) işaret edilmediği, yetkilerin belirlenmediği, denetime ilişkin TÜDESK tarafından yayınlanacak, düzenlenecek ve takip edilecek denetim ilke, usul, teknik ve denetim standartlarına uyum zorunluluğunun getirilmediği, bu yönde bir atfın yapılmadığı,

Denetim alanında ulusal ve dünya ölçeğindeki gelişmeleri ve uygulamaları takip etmek ve uluslararası denetim standartlarını eşzamanlı tek elden ulusal düzeyde Türkiye Denetim Standartı olarak yayınlamak uygulamaya yansıtacak ve diğer ulusal otoriteler nezdinde gerekli koordinasyonu sağlamak konusunda TÜDESK’in TMSK ’ya benzer şekilde yasal ve yetkili tek otorite durumuna getirilmediği, dolayısıyla denetim ve bilhassa denetçi ve denetim sürecine ilişkin nitelik, çalışma ve raporlama standartları ve düzenlemeleri konusunda baz ve referans alınacak denetim uygulama esaslarının ortaya konmadığı,

• 88. Md.4.fıkrasında; muhasebeye ilişkin olarak “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 yapabilirler” hükmü bulunduğu, buna karşın, denetime ilişkin olarak, Türkiye Denetim Standartlarına uygun olmak ve TÜDESK’in onayını almak şartını düzenleyen hususlara yer verilmediği, Tasarıdaki 88.md.nin (5.fıkrasında) “Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, fıkrada belirtilen ayrıntı düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur.” hükmüne yer verildiği tasarıda, denetime ilişkin bu tür bir atfın yapılmadığı dikkate alınarak, denetim konusunda da madde gerekçesine paralel şekilde, öncelikle “.....Türkiye Denetim Standartlarına (TDS), Türkiye Denetim Standartları Kurulu-TÜDESK’nce yayınlanan uluslararası denetim standartlarına, TÜDESK düzenlemelerine ya da düzenleme bulunmayan hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan uluslararası denetim standartlarına ve genel denetim ilkelerine uyulacağı” hükmünün de maddeye eklenmesinde

yarar görüldüğü, bu tür bir eklemenin ülkemizde yapılacak denetimin uluslararası kabul görmesi ve denetime ilişkin karşılaşılabilecek sorunların halli açısından yarar görüleceği,

(TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından 20 Şubat 2003 tarihinde yönergesi kabul edilerek oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” öncelikle üyesi olduğu IFAC “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu”nun IAASB “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından yayımlanmış olan denetim standartlarını Türkçe’ye çevirerek yayımlamış bulunmaktadır. Türkiye Denetim Standartları Kurulu halen Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu “Türkiye Denetim Standartları”nı oluşturma çalışmalarını sürdürmekte olduğu bilinmektedir.)

• 400 üncü maddede anonim şirketlerde ancak bir “bağımsız denetleme kurulu”nun denetçi olabileceği hükme bağlanmıştır. Küçük anonim şirketlerin en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilecekleri ifade edilmektedir.Tasarıda bağımsız denetleme kuruluşunun tarifi bulunmamaktadır. Tasarıya göre, bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecektir.

Bilindiği üzere, 3568 Sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali

müşavir unvanlı meslek mensupları “denetim” görevi ile yetkilendirilmişlerdir.

Ülkemizde “Bağımsız Dış Denetim” kavramı esas itibariyle Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuatı Bankalar Kanunu ve ilgili mevzuatında düzenlenmiş bulunmaktadır. Her iki mevzuatta da bağımsız denetim kuruluşlarının “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” unvanlı meslek mensuplarından oluşacağı ifade edilmektedir.

Öte yandan, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği), 3568 Sayılı Meslek Kanununa göre;

√ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarını yapma ve ruhsatlarını verme,

√ Meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelikleri düzenleme,

√ Mesleki eğitim organizasyonları yapma,

√ Mesleğin etik kurallarını belirleme,

√ Mesleki disiplin yönetmelikleri hazırlama ve disiplin uygulamalarını gerçekleştirme,

√ Mesleğin uluslararası standart ve uygulamalarla uyumunu sağlama, bu bağlamda uluslararası mesleki kuruluşlar ile ilişkileri yürütme ve kanunla verilen diğer görev ve yetkileri kullanmak olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, maddenin 1 inci fıkrasında yer alan “bağımsız denetim kuruluşu’nun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının niteliklerine ilişkin düzenlemelerin Bakanlar Kurulu’nca değil, meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından yapılmasının daha uygun olacağı,

• Denetleme etiğinden kısaca bahsedildiği, ancak bu konuyu tüm detaylarıyla dünya çapında düzenleyen ve ortaya koyan IFAC Uluslararası Mesleki Denetçi Etik koduna (mesleki davranış kurallarına), TÜDESK Uluslararası Denetim Standartlarına, TÜDESK Ulusal Etik Standardına, 3568 sayılı meslek yasası mevzuatındaki mesleki ahlak kuralları vb. etik kurallara atıfta bulunulmadığı ve paralellik sağlanmadığı,

• Madde 562-563’de tanımı yapılan suç ve ceza maddelerine yönelik olarak, cezaların ekonomik suçta ekonomik ceza kuralına göre ihdas edilmediği, özellikle denetçilere hapis cezasının öngörüldüğü görülmektedir. Denetçiye yönelik cezaların kasıt durumuna göre para cezası, meslekten geçici veya daimi men cezası şeklinde mesleki ve ekonomik olabileceği düşünülmekte, ticari olaylarda işlenen suçların cezasının öncelikle zarar tazmini ve/veya suçun ağırlığına göre geçici ya da daimi meslekten men şeklinde olmasında yarar görülmektedir. Sonradan tazmini imkansız zararlarla karşılaşmama ve zarara uğrayanların zararlarını tazmin ettirme noktasından ve sorumluluk huku-

kundan hareketle, mesleki faaliyetler esnasında oluşabilecek ekonomik zararların tazminini garantilemek açısından zorunlu meslek sigortasının ivedilikle yasalaştırılmasında yarar görüldüğü,

hususlarındaki görüş ve eleştirilerimiz ilgili komisyona iletilmiştir.

SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki baş döndürücü gelişmeler sosyal ve ekonomik hayatımızı da süratle etkilemekte ve değiştirmektedir. Bir taraftan vergi idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarının devam etmekte olduğu bu süreçte, Ticaret Kanunu Tasarısının

da ticaret hayatımızı yeniden yapılandırmayı hedeflediği ortadadır. Arından borçlar hukukunda da sözü edilen gelişmelere paralel olarak bir yeniden yapılanmaya ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu kanunun özünün çok fazla değiştirilmeden öneri ve eleştirilerimizin de dikkate alınarak yasalaşmasını diliyorum, hukuk hayatımızın çok önemli bir alanını düzenleyecek olan bu tasarının hazırlanmasında emeği geçen ve katkı sunanlara teşekkür ediyorum.

Kaynakça :

- TÜRMOB'un TTK Tasarısı hakkında görüş ve önerileri.