

DENETÇİ OLARAK ATANABİLME KRİTERLERİ VE BU KONUDAKİ TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI HÜKÜMLERİNİN ALMAN TİCARET KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

THE COMPARISON OF DRAFT BILL OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND THE GERMAN COMMERCIAL CODE REGARDING AUDITOR INDEPENDENCE

Prof. Dr. Metin SAĞMANLI*

Dr. Çağla Ersen CÖMERT**

Öz

Denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız hareket etmeleri denetim işlevinin en önemli unsurudur. Bu nedenle çoğu ülke mevzuatında denetçi ile denetlenecek şirket arasında denetçi bağımsızlık ve tarafsızlığına gölge düşürebilecek ilişki ve durumlar tanımlanmıştır ve şirketlerin denetçi atarken mevzuatta yer alan bu kriterleri göz önüne almaları beklenmektedir. Bu çalışmada, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Alman Ticaret Kanunu'nda yer alan denetçi atanmasına yönelik kriterler karşılaştırılmıştır.

* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Almanca İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

** Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Almanca İşletme Bölümü Öğretim Görevlisi

Anahtar Sözcükler: Denetçi Bağımsızlığı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Alman Ticaret Kanunu, Denetçinin Görevlendirilmesi.

Abstract:

The auditor independence and neutrality is the most important factor in establishing the credibility of the audit opinion. Within Turkey and Germany there are various regulations in force regarding auditor independence. The main enforcement of auditor independence is through the Draft Bill of Turkish Commercial Code in Turkey and the German Commercial Code in Germany. In this paper, the comparison of Draft Bill of Turkish Commercial Code and the German Commercial Code regarding auditor independence are stated.

Key words: Auditor Independence, Draft Bill of Turkish Commercial Code, German Commercial Code, Appointment of Auditors.

1. GİRİŞ

Son yıllarda oldukça sık rastlanan muhasebe ve denetim skandalları, denetçi ile denetlenen şirket arasında tarafsız bir ilişki kurulmasının ne derece önemli olduğunu bir kere daha ortaya koymuştur. Teknik olarak denetim görevini, denetim alanındaki yeterliliğini kanıtlamış ve “denetçi” ünvanını almış kişiler üstlenebilir. Ancak, denetimde görev alacak denetçinin denetlenen şirket ile arasında “bağımsızlığına gölge düşürecek”, “tarafsızlığı konusunda şüphe doğmasına neden olacak” ilişkilerin var olmaması da bu konuda önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle pek çok ülke ilgili mevzuatlarında “hangi denetçilerin denetim görevine seçilebileceği”, “kimlerin denetlenen şirkette denetçi olabileceği” bir diğer ifadeyle “denetçi olarak atanma kriterleri” konusunda yasal düzenlemelere yer vermiştir. Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığına zarar verdiği düşünülen ilişki ve bağlantılar yasal düzenlemeler

kapsamında dikkate alınmış, denetçi olarak atanacak kişinin bağımsız ve tarafsız hareket etmesi bu şekilde güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Denetim işlevini güvenli ve bağımsız kılmak adına ABD’de uygulamaya konulan önlem paketinin ilk ve en önemli adımı Sarbanes Oxley Yasası olmuştur. Bu yasa, Avrupa Birliği’nde de yankı bulmuş ve bu doğrultuda ilgili Avrupa Birliği Yönergelerinde¹ güncellemeler gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği’ne üye ülkeler söz konusu yönergeler doğrultusunda uyumlaştırma çalışmaları yürütmüş ve ilgili mevzuatlarında değişiklikler yapmışlardır. Alman Ticaret Kanunu’nun belirli maddeleri 2004 yılında bu uyumlaştırma çalışmaları kapsamında çıkarılan Bilanço Hukuku Reform Yasası (Bilanzrechtsreformgesetz) ile değiştirilmiştir. Denetçinin bağımsızlığını düzenleyen maddeler de değişikliğe uğramıştır. Şirketin denetçisi olabileceklere yönelik düzenlemeler yeniden belirlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, denetim işlevinde mevzuattaki büyük bir boşluğu doldurmuştur. Halen yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu bağımsız dış denetimi göz ardı etmekte ve güncel gelişmelerle birlikte oldukça önem kazanan denetçi bağımsızlığını yeterli ölçüde ele almamaktadır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, bağımsız denetimden geçmemiş finansal tabloları düzenlenmemiş olarak kabul etmekte ve denetime verilmesi gereken önemi vurgulamaktadır. Tasarı, denetim konusunda reform niteliğinde bir dizi düzenleme içermektedir. Ancak, günümüzde ekonomik gelişmeler ve gelişmelerin doğurduğu zorunlu değişim ihtiyacı çok hızlı şekilde ortaya çıkmaktadır. Tasarı, denetim konusunda reform niteliğinde düzenlemelere imza atarken bu değişimin gerisinde kalmıştır. Bu husus özellikle Alman Ticaret Kanunu’ndaki “denetçi olabileceklere” yönelik hükümlere bir diğer ifadeyle “denetçi olarak atanabilme” kriterlerine göz atınca belirgin hale gelmektedir.

¹ Avrupa Birliği 8 numaralı yönergesi şirketlerde denetim faaliyetlerine yönelik düzenlemeleri içermektedir. 17.05.2006 tarihinde denetçi bağımsızlığına yönelik yeni düzenlemelere yer veren yönerge, üye ülkelerin 29.06.2008 tarihine kadar mevcut mevzuatlarını söz konusu düzenlemelerle uyumlaştırmalarını öngörmüştür

Bu çalışmada, Alman Ticaret Kanunu'nda yer alan ve güncel gelişmeler doğrultusunda yenilenen “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterlerine” yönelik hükümler Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda yer alan hükümlerle karşılaştırılmıştır.

2. DENETÇİNİN NİTELİKLERİ/KİMLER DENETÇİ OLABİLİR?

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, bağımsız ve işinin ehli üçüncü kişilerin –denetçilerin- yapacağı inceleme ile güvence altına alınmaktadır. Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Denetimin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak –denetçi- unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetlerinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır.

Denetçiler, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Çünkü denetim raporundan yararlananlar, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheye düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olmaktadır (Güredin, 1997, 123). Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları buna örnek teşkil etmektedir. Muhasebe hileleriyle kendilerini olduklarından daha karlı gösteren işletmeler, tarafsız ve dürüst bir denetimden yoksun oldukları takdirde haksız kazanç elde etmekte ve yatırımcıların, kredi verenlerin kısacası kamunun zarar etmesine neden olmaktadır. Denetim işlevinin sağlıklı yürütülmesi ancak işini bağımsız şekilde yapacak denetçilerin görevlendirilmesi ile mümkün olmaktadır. Bağımsızlık, denetimin herhangi bir önyargı ve subjektiflik söz konusu olmaksızın yerine getirilmesini ifade etmektedir (Yıldırım, 2005). Denetçiler, denetim ve tasdik işlerinde denetlenecek şirkete karşı önyargısız ve tarafsız olmalıdır. Aksi takdirde denetçi,

meslek tekniği yönünden ne kadar yeterli olursa olsun tarafsızlığını yitirmiş olacaktır (Selçik, 2005, 342). Denetçi ile denetlenen şirket arasındaki her türlü menfaat ilişkisi denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyecek, en azından denetçinin bağımsızlığı konusunda şüphelerin oluşmasına neden olacaktır.

Denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası platformda pek çok düzenleme yapılmış, denetçi ile denetlenecek şirket arasında tarafsız ve ön yargısız bir ilişkinin kurulması yasa ile güvence altına alınmıştır. Denetçi unvanını almış, teknik olarak denetim faaliyetini üstlenebilecek bir denetçi, denetlenecek şirket ile arasında bağımsızlığına gölge düşürecek her hangi bir ilişkisi mevcut olduğu takdirde söz konusu şirketin denetiminde görev almamalıdır. Denetçi bağımsızlığına gölge düşüren, denetçi ile denetlenen şirket arasında tarafsız ve önyargısız bir ilişkinin kurulamayacağına dair şüphe uyandıran her türlü ilişki ilgili kanun kapsamında dikkate alınmalıdır. Şirketler denetimde görevlendirmek üzere denetçi seçerken, denetçi bağımsızlığına yönelik kriterleri dikkate almalıdır.

3. DENETÇİ OLARAK ATANABİLME KRİTERLERİNE YÖNELİK ALMAN TİCARET KANUNU'NDAKİ VE TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI'NDAKİ YASAL DÜZENLEMELER

3.1. Alman Ticaret Kanunu'na Göre Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

Muhasebe mesleğindeki skandallar ve ABD'de bu konuda alınan yasal önlemler (Sarbanes Oxley Act), Avrupa Birliği'nde de etkisini göstermiş ve Avrupa Birliği Yönergelerinde güncel gelişmelerin etkisiyle değişiklikler yapılmıştır. Üye ülkeler de Avrupa Birliği uyumlaştırma süreci çerçevesinde ilgili alanlarda reform çalışmaları başlatmıştır. Almanya'da 2004 yılında çıkarılan Bilanço Hukuku Reform Yasası ile uluslar arası düzenlemeler ve Avrupa Birliği Komisyonu'nun tavsiyeleri doğrultusunda ticaret hukuku alanında yenilikler gerçekleştirilmiş ve denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına yöne-

lik mevcut düzenlemeler geliştirilerek değiştirilmiştir. Alman Ticaret Kanunu'nun denetim ile ilgili düzenlemelere yer veren 319. maddesi söz konusu bu yasa kapsamında değiştirilmiştir. Alman Ticaret Kanunu'nun 319 no'lu maddesi denetim görevini hangi denetçilerin üstlenebileceğini ve hangi şartlar altında denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığının tehlike altına gireceğini belirlemiştir. 319 no'lu maddenin değiştirilmiş halinde, denetçinin tarafsız ve bağımsız hareket etmesinde engel teşkil edebileceği düşünülen yeni düzenlemelere yer verilmiş, ayrıca 319/a numaralı madde eklenerek borsada işlem gören şirketlerin denetçilerine yönelik yeni hükümler getirilmiştir.

3.1.1. Alman Ticaret Kanunu'na Göre Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri

Alman Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 2'ye göre; "Denetçi ile denetlenecek firma arasında denetçinin tarafsızlığına gölge düşürecek herhangi bir finansal, kişisel ilişkinin ya da iş ilişkisinin oluşması durumunda denetçi denetimde görev alamaz.". Denetimde görev alması yasaklanan denetçilerin bu şekilde genel bir tanımı yapıldıktan sonra, aynı maddenin 3 no'lu fıkrasında denetim faaliyetlerinde görev alması yasaklanan denetçilerin nitelikleri diğer bir ifadeyle denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran durumlar detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre; denetçi ya da denetçinin faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişi,

1) - denetlenecek sermaye şirketinde hissesi ya da önemsiz sayılmayacak derecede finansal çıkarı mevcut ise ya da

- denetlenecek şirkete bağlı olan ya da denetlenecek şirkette % 20'den fazla hissesi olan bir diğer şirkette iştiraki var ise,

2) denetlenecek şirkette ya da bu şirkete bağlı olan ya da bu şirkette % 20'den fazla hissesi olan bir diğer şirkette yasal temsilci, denetim kurulu üyesi ya da çalışanı ise,

3) denetlenecek şirkette ya da denetlenecek şirket için denetim faaliyetlerinin ötesinde

- defterlerin tutulmasında ya da mali tabloların hazırlanmasında etkili olmuş ise,

- iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde sorumlu kişi pozisyonunda etkili olmuş ise,

- idari görev ya da finansal bir hizmet üstlenmiş ise,

- denetlenecek mali tabloların üzerinde önemsiz denemeyecek derecede etki yaratacak değerlendirme ve hayat sigortası hizmeti üstlenmiş ise,

ayrıca söz konusu bu faaliyetler denetlenecek şirket için, denetçinin yasal temsilcisi, çalışanı, % 20 'den fazla imtiyazlı hisse senedi sahibi ortağı ya da yönetim kurulu üyesi olduğu bir diğer şirket tarafından yürütülüyor ise,

4) 1, 2, ve 3 no'lu bendlere göre denetçi olarak çalışmayacak birini denetimde görevlendirmiş ise,

5) son beş yıl içerisinde yıllık gelirinin % 30'dan fazlasını denetlenen şirkette ya da denetlenen şirketin % 20'den fazla hissesinin olduğu bir diğer şirkette elde ediyor ise denetim faaliyetlerinde görev alamaz. Ayrıca, denetçinin eşi de 1, 2, ve 3 no'lu bendlere tanımlanan şartları sağlıyorsa, denetçi denetim faaliyetinde görevlendirilemez.

Söz konusu fıkra incelendiğinde, denetçinin yanı sıra

a) denetçinin denetim faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişi/kişilerin (mesleki işbirliği),

b) denetçi tarafından denetim faaliyetleri çerçevesinde görevlendirilen kişi/kişilerin

c) denetçinin eşinin

kanun kapsamına alındığı dikkati çekmektedir. Denetçinin yanı sıra, denetim faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişilerin de kanun kapsamına alınmasının nedeni, mesleki işbirliklerinde taraflardan birinin çıkar ve ilgilerinin çalışmanın tamamını etkileyecek ve sonuçta tarafların çıkar ve ilgilerinin özdeşleşecek olmasıdır (Kütting ve Weber, 1990, 2023). Kanun çerçevesinde, mesleki faaliyetlerin birlikte yürütülmesi kavramında belirleyici özellik olarak ilgi ve çıkarların aynı yönde olması esas alınmaktadır. Denetçinin doğru-

dan kendisinin ya da çalışmalarını birlikte yürüttüğü kişinin veya denetim faaliyetlerinde görev verdiği çalışanların 1 ila 3 no'lu bendlerde tanımlanmış şartlara haiz olmaları, denetimin bağımsız ve tarafsız gerçekleştirilmesi unsurunun tehlike altına girmesine neden olacaktır. Bu şekilde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarını dolaylı yoldan zedeleyebilecek ilişki ve bağlantılar da dikkate alınmış olmaktadır. Ancak, Alman-Ticaret Kanunu'nda denetçinin eşi kanun kapsamına alınırken, denetçinin birinci dereceden akrabalarının göz ardı edilmiş olması bir eksiklik olarak nitelendirilebilir.

3.1.2. Alman Ticaret Kanunu'na Göre Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

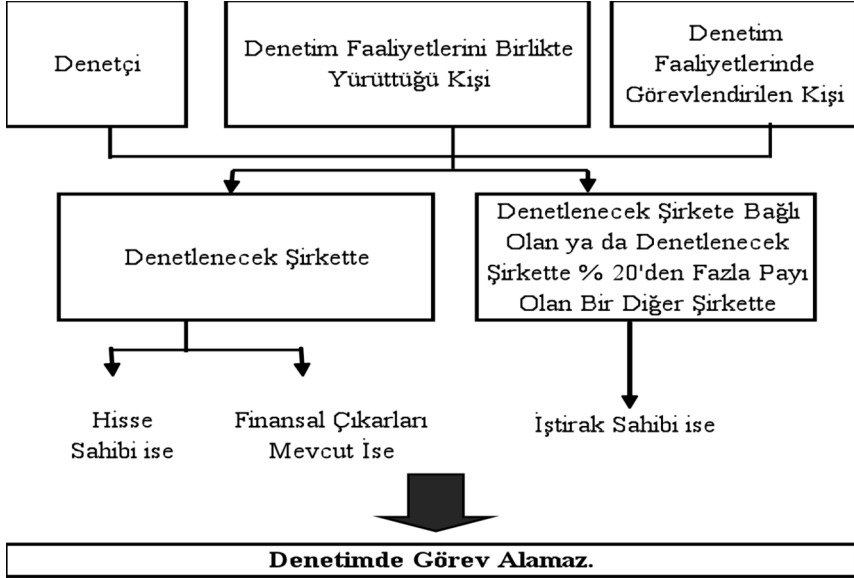
Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığının ortadan kalkacağı düşünülen ve bu nedenle denetçilerin ilgili şirkette denetim faaliyetlerini üstlenmelerinin mümkün olmadığı durumlar incelendiğinde, denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran koşulların

- Finansal İlişki
- İş İlişkisi
- Ekonomik Bağımlılık

olmak üzere üç ana noktada toplandığı görülmektedir.

Finansal İlişki

Alman Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 3 Bend 1'e göre; Denetçi ya da denetçinin faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişi, denetlenecek sermaye şirketine hissesi ya da önemsiz sayılmayacak derecede finansal çıkarı mevcut ise ya da denetlenecek şirkete bağlı olan ya da denetlenecek şirkette % 20'den fazla hissesi olan bir diğer şirkette iştiraki var ise denetimde görev alamaz (bkz. Şekil 1).



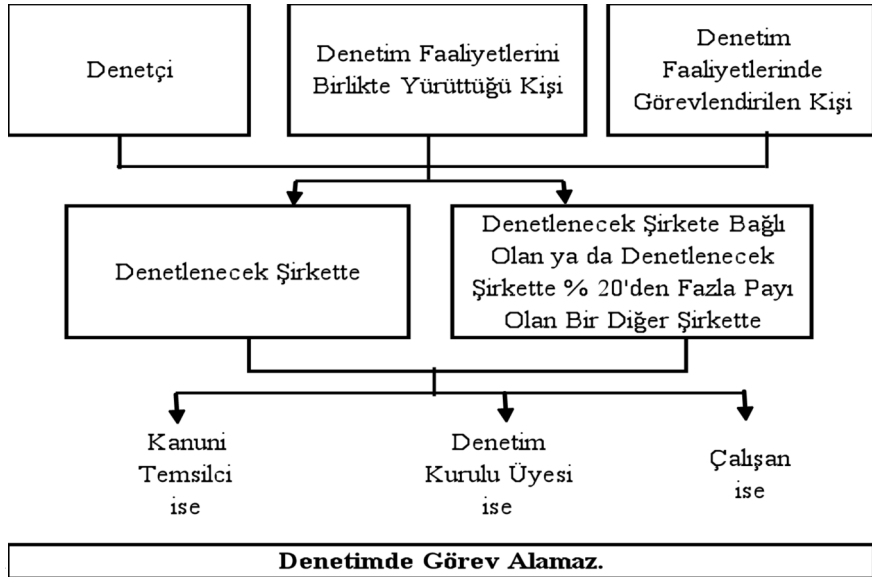
Şekil 1: Alman-Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 3 Bend 1'e Göre Denetimde Görev Alamayacak Olan Denetçiler

319 no'lu maddenin eski hali ile karşılaştırıldığında “etkisi azımsanmayacak finansal çıkar/ilişki” ifadesine kanunun yeni halinde yer verildiği görülmektedir. Bu ifadeyle, denetçi ve denetlenen şirket arasındaki finansal ilişki sadece hisse sahibi olmak ile sınırlandırılmamış, hisse senedinin yanı sıra diğer finansal araçlara (tahvil, bono vb.) sahip olunması tarafsızlık ve bağımsızlığı ortadan kaldıran koşul olarak kabul edilmiştir. Denetçinin denetlenecek şirkette pay sahibi olması ya da önemsiz sayılmayacak derecede finansal ilişkisinin mevcut olması ilişkilerde tarafsız olma niteliğinin zarar görebileceği düşüncesini yaratmakta ve denetçinin görevlendirilmemesi için yeterli bir sebep teşkil etmektedir. Denetlenecek şirkette pay sahibi olan bir denetçi, ortaya çıkan ortaklık ilişkisi çerçevesinde doğrudan bir maddi beklenti içerisine girmiş olacaktır. Bu maddi beklentiler doğrultusunda, bilançonun şekillenmesinde denetçinin etki ediyor olması tehlikesi ortaya çıkabilecek ve denetçinin tarafsız olma niteliği zarar görecektir.

İş İlişkisi

Alman Ticaret Kanunu, denetçi ile denetlenecek şirket arasında gerçekleşen belirli işleri denetçi bağımsızlık ve tarafsızlığını ortadan kaldıran durum olarak nitelendirmiştir. Buna göre; denetlenecek şirkette

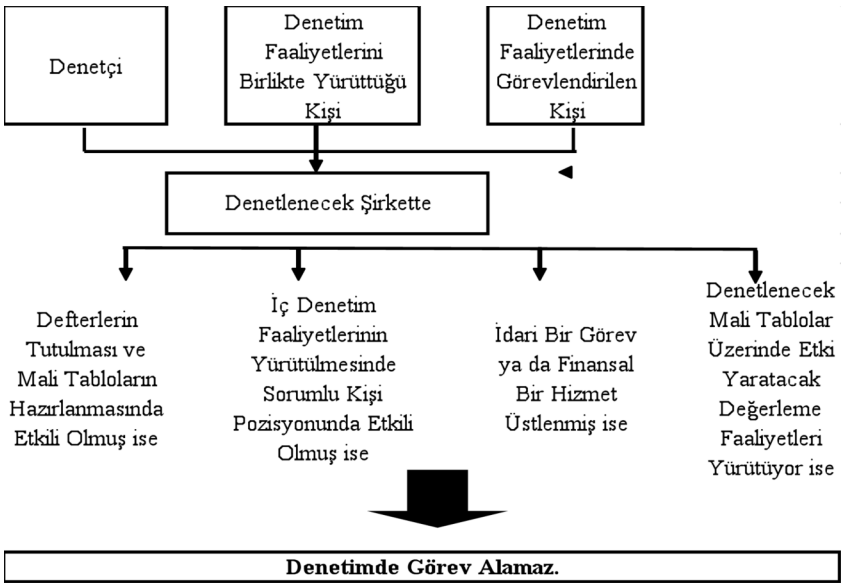
- kanuni temsilci olmak,
- denetim kurulunda ² görev almak,
- denetlenen şirketin sözleşmeli personeli olmak,
- denetlenen şirkette defterlerin tutulmasında, mali tabloların hazırlanmasında –denetim faaliyetlerinin ötesinde- etkili olmak,
- iç denetim faaliyetlerinde sorumlu kişi pozisyonunda görev almak,
- denetlenen şirkete yönetim ya da finansman hizmeti sunmak,
- denetlenecek şirket için değerlendirme ya da aktüerya hizmeti sunmak gibi işleri üstlenmiş denetçi söz konusu şirketin denetiminde görev alamaz (bkz. Şekil 2 ve Şekil 3).



² Denetim Kurulu, Alman Anonim Şirketlerinin üç organından biridir. Yönetim kurulunun faaliyetlerinin gözetilmesi ve kontrol edilmesi işlevini üstlenmektedir.

Şekil 2: Alman- Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 3 Bend 2'ye Göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Bir şirket çalışanı ya da şirketin kanuni temsilcisi³ söz konusu bu görevlendirme çerçevesinde şirketin çıkarları doğrultusunda hareket etmekle yükümlüdür. Bu açıdan bakıldığında, denetlenecek şirkette ya da denetlenecek şirket ile belirli ölçülerde bağıntılı olan bir diğer şirkette kanuni temsilcilik, denetim kurulu üyeliği ya da sözleşmeli çalışan gibi belirli fonksiyonları üstlenmiş bir denetçi, denetlenecek şirket ile doğrudan bir çıkar ilişkisine girmiş olacaktır. Söz konusu bu çıkar ilişkisi ise denetçinin denetim görevini bağımsız ve tarafsız şekilde yürütmesine engel teşkil edebilecek bir unsurdur ve bu nedenle Alman Ticaret Kanunu'nda bağımsızlığı ortadan kaldıran durum olarak dikkate alınmıştır.



³ Alman-Ticaret Kanunu'na göre anonim şirketlerde kanuni temsilci yönetim kuruludur, limited şirketlerde ise müdürdür.

Şekil 3: Alman- Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 3 Bend 3'e Göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

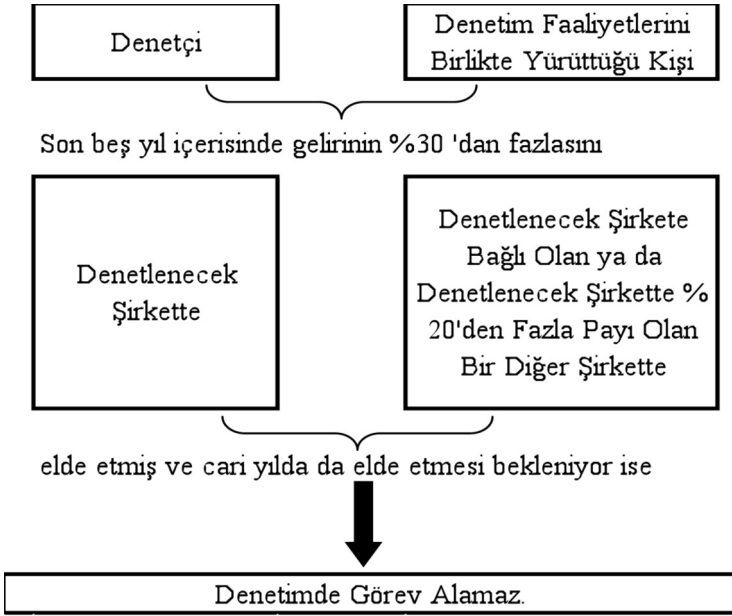
Finansal tabloların hazırlanmasında ya da bu finansal tablolara dayanak teşkil eden defterlerin tutulmasında etkin şekilde rol alan denetçinin söz konusu bu defter ve tabloların denetlenmesinde tarafsız kalma niteliği zarar görebilecektir. Denetçinin tarafsızlığının ortadan kalkmasına yönelik ölçü söz konusu faaliyetin yürütülmesinde “denetim faaliyetlerinin ötesinde” etkin şekilde rol alınmasıdır. Diğer bir ifadeyle ancak finansal tabloların hazırlanması ya da defterlerin tutulması faaliyetlerinde büyük ölçüde etkili olmuş, öyle ki denetim kapsamında önerilen düzeltme ya da iyileştirmelerin ötesinde rol almış bir denetçi, söz konusu bu mali tablo ve defterlere karşı tarafsızlığını kaybedecektir.

Alman-Ticaret Kanunu'nun değiştirilmiş yeni halinde “iç denetim faaliyetleri”, “idari ve finansal hizmetler” ile “değerleme ve aktüerya faaliyetleri” de denetçiye yasaklanan faaliyetler kapsamına alınmıştır. Denetlenecek şirketin iç kontrol sisteminin yürütülmesinde “sorumlu kişi pozisyonunda” rol alan denetçi, söz konusu şirketin denetimini üstlenemez. Denetimin önemli bir parçası iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesidir. İç kontrol sisteminin bağımsız dış denetçi tarafından gözden geçirilmesinin temel amacı, denetlenen şirketin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve yılsonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir (Güredin, 1997, 165). Bu nedenle şirketin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve zayıf noktaların tespit edilmesi denetçinin görevleri arasındadır. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetim kapsamında iç denetim sisteminin incelenmesi öngörülmüştür. Ancak “sorumlu kişi” ifadesinin yasaya eklenmesi ile iç denetim faaliyetlerinin sorumluluğunun tamamen denetçiye ait olması yasaklanmıştır. Denetlenecek şirkette iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde sorumlu kişi olarak etkin rol alan denetçi, kendi bağımsız denetimi çerçevesinde iç kontrol sistemini incelerken tarafsız kala-

mayacak, en azından tarafsızlığının ortadan kalktığına dair şüphe duyulmasına neden olacaktır. Söz konusu bu durum, iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra denetlenecek şirkete sunulan idari ve finansal hizmetler ile değerlendirme ve aktüerya faaliyetleri için de geçerlidir. Sarbanes Oxley Yasası ve Avrupa Birliği'nin tavsiyeleri doğrultusunda denetçinin denetlenen şirkette yönetim fonksiyonunu üstlenmesi yasaklanmıştır. Ancak kanunda, denetlenecek şirkete sunulan idari ve finansal hizmetlerin kapsamına yönelik yeterli açıklama olmadığı dikkati çekmektedir. Değerleme ve aktüerya faaliyetlerinde ise ancak "finansal tablolar üzerinde önemli ölçüde etkisi olan" faaliyetler denetçiye yasaklanmıştır. Denetçinin, denetlenen şirkete danışmanlık hizmeti sunması her zaman için sorgulanmış ve denetim-danışmanlık paradoksu ucu açık bir soru olarak kalmıştır. Danışmanlık, ilgili kişilere karar alternatiflerini sunmak ve bu alternatiflerin avantaj ve dezavantajları hakkında bilgi vermektir. Danışmanlık, doğrudan finansal tablolara etki eden, onların şekillenmesinde belirleyici rol alan bir faaliyete dönüştüğü an, dolaylı olarak denetim faaliyetlerini de etkiliyor olacak, diğer bir ifadeyle denetçi kendi ürünü finansal tabloları denetliyor durumuna düşecektir. Bu nedenle -her ne kadar sınırları net çizgilerle belirtilmemiş olsa da- denetlenen şirkete denetçi tarafından idari ve finansal hizmet sunulması yasaklanmıştır.

Ekonomik Bağımlılık

Denetçi, denetimin gerçekleştiği yıl ve bu yıldan önceki son beş yıl içerisinde yıllık gelirlerinin % 30'dan fazlasını denetlenecek şirketten ya da denetlenecek şirketin % 20'den fazla payı olduğu bir diğer şirketten elde etmiş ise söz konusu şirketin denetim faaliyetini üstlenemez.



Şekil 4: Alman- Ticaret Kanunu Madde 319 Fıkra 3 Bend 5'e Göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Denetçinin yıllık gelirinde denetlenecek şirketin önemli bir payı var ise, bu durum denetçinin ekonomik yönden denetlenen şirkete bağlı olduğu ve bu nedenle tarafsız kalma niteliğini kaybedeceği şüphesinin doğmasına neden olacaktır.

3.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

3.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTK-Tasarısı) denetim konusunda yeni düzenlemelere yer vermiş ve anonim şirketin finansal tablolarının denetlen-

mesi sistemini tamamen değiştirmiştir. Buna göre; 6762 sayılı Kanun'da (T.C. Yasalar, 1956) şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan “murakıp(lar)” eli ile yapılan denetleme, Tasarıda yerini, bir bağımsız denetleme kuruluşunun veya Yeminli Mali Müşavirin (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin (SMMM) yaptığı, finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde Gerekçeleri, www.hukuki.net).

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 399 ve 400 numaralı maddeleri “Denetçi” ile ilgili hükümleri içermekte, denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetçi olabileceklerin nitelikleri hakkında düzenlemelere yer vermektedir. Tasarının 400. maddesinde denetçi olabilecekler sayılmıştır. Aynı maddede gerekli şartları taşıdığı halde bir şirkette denetçi olamayacaklar belirtilmiş, diğer bir ifadeyle denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığına gölge düşüreceği düşünülen koşullar tanımlanmıştır. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir (Selimoğlu Kardeş ve Göktepe, 2007, 28).

Tasarıya göre denetçi, ancak üyeleri YMM veya SMMM sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük anonim şirketlerde, en az bir YMM veya SMMM denetçi seçilebilir. Tasarı, denetçilik mesleğine önem verdiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmayı bir ana ilke olarak kabul ettiği için bağımsız denetleme kuruluşlarının da üyelerinin YMM ve/veya SMMM olmaları şartını getirmiştir. Buradaki üyeleri terimi, esasları tüzük ile belirlenecek olan bağımsız denetleme kuruluşlarının pay sahiplerini veya ortaklarını ifade etmektedir (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde Gerekçeleri, www.hukuki.net).

Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığı denetim olgusunun en önemli unsurudur. Tasarı, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını sağlamak amacıyla belirli düzenlemelere yer vermiş, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını ortadan kaldıracığı düşünülen ilişkileri ve durumları açıklamıştır. Söz konusu bu ilişki ya da durumların var olması halinde denetçinin ilgili denetimde görev

alması yasaklanmıştır. Buna göre; aşağıdaki hâllerden birinin varlığında YMM, SMMM, bağımsız denetleme kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve YMM'nin, SMMM'nin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pay sahibinin 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 taşımışsa;

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 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 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 olmayan 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.

Tasarı, denetçinin yanı sıra

- denetçinin yanında çalışanları
- denetçinin mesleğini birlikte icra ettiği kişi veya kişileri

de dikkate almıştır. Tasarının 400. maddesinin 1. Fıkrasının (a) ila (h) bendinde yer alan tüm koşullar denetçinin –diğer bir ifadeyle Bağımsız Denetleme Kuruluşu veya YMM/SMMM’nin- yanı sıra söz konusu bu denetçilerin çalışanları ve mesleği birlikte icra ettikleri kişiler için de geçerlidir. Bu şekilde, denetçinin denetlenecek şirket ile arasında söz konusu bu kişiler üzerinden -dolaylı yoldan- kurulacak her türlü ilişki de tasarı kapsamında yasaklanmış olmaktadır.

3.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

TTK-Tasarısı’nda yer alan ve denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını ortadan kaldırdığı düşünülen ilişki ve durumlar,

- Ortaklık İlişkisi
- Çalışan/İşveren İlişkisi
- Diğer İş İlişkileri
- Ekonomik Bağımlılık

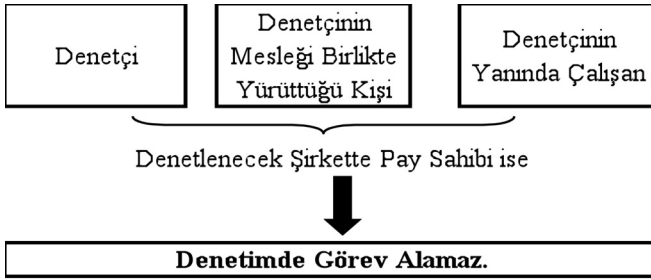
olmak üzere dört ana noktada özetlenebilir.

Ortaklık İlişkisi

TTK-Tasarısına göre denetim görevini ancak bağımsız denetleme kuruluşları ve YMM/SMMM’ler üstlenebilir ve denetçi olabilirler. Ancak bu denetçiler, onların yanında çalışanlar ve bu denetçilerin mesleği birlikte icra

ettikleri kişiler denetlenecek şirkette pay sahibi iseler denetçi denetim görevini üstlenemez. Diğer bir ifadeyle şirkette denetçi olarak görev alacak

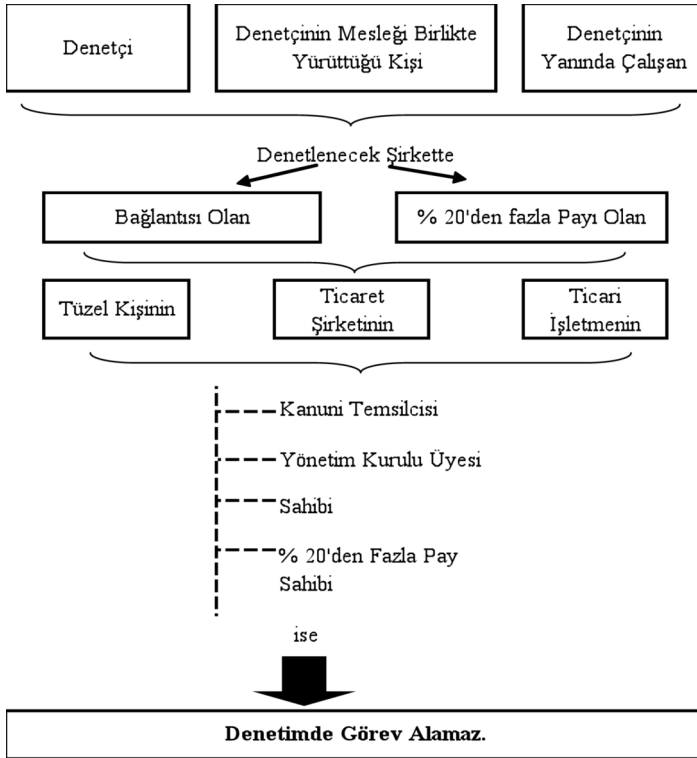
- bağımsız denetleme kuruluğu,
 - bağımsız denetleme kuruluşunun pay sahipleri,
 - bağımsız denetleme kuruluşunun ve/veya onun pay sahiplerinin yanında çalışanlar,
 - YMM/SMMM,
 - YMM/SMMM'lerin yanında çalışanlar
 - YMM/SMMM'nin mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler
- denetlenecek şirkette pay sahibi ise söz konusu bağımsız denetleme kuruluşu veya YMM/SMMM denetim görevinde bulunamaz.



Şekil 5: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (a) Bendine Göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Anonim şirketlerde pay sahibi olma neticesinde, pay sahibi ile anonim şirket arasında bir ilişki doğmaktadır. Bu ilişki hukuki bir ilişkidir. Bu ilişki sonucunda pay sahibi, bir takım haklara sahip olduğu gibi, ortağı olduğu anonim şirkete karşı bir takım borç ve sorumluluk altına girmektedir (Kumkale, 2005). Tasarı, denetçi ile denetlenecek şirket arasında var olan bu tarz bir ilişkiyi denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını zedeleyecek bir tehdit unsuru olarak öngörmüştür. Anonim şirkette, her pay bir ortaklık mevkiini oluşturmakta ve ortak sıfatı paya göre belirlenmektedir. Denetçi ile denetlenen şirket arasında kurulan, pay sahibi olmaya dayalı ortaklık ilişkisi, denetçinin denetlenen şirkete karşı bağımsız ve tarafsız hareket etmesinde engel teşkil edebilecek bir unsurdur.

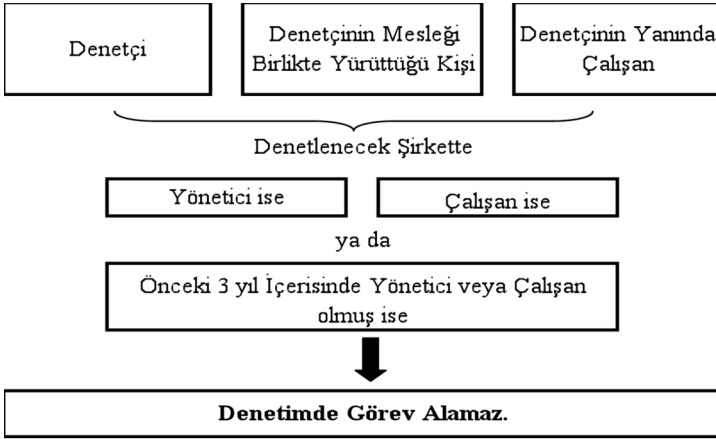
Denetçi ile denetlenen şirket arasında dolaylı yoldan oluşan iş ve ortaklık ilişkileri de tasarı kapsamında dikkate alınmıştır. Denetlenen şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, şirketin ya da ticari işletmenin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi veya sahibi ya da söz konusu bu şirketlerde % 20'den fazla pay sahibi olan bir denetçi, denetlenen şirket ile dolaylı yoldan bir iş ya da ortaklık ilişkisi içerisine girmiş olacaktır. Tasarı bu durumu denetçi bağımsızlık ve tarafsızlığını zedeleyen durum olarak nitelendirmiştir. Tasarının 400. maddesinin (a) bendi, denetlenecek şirkette pay sahibi olmayı bağımsızlık ve tarafsızlığı etkileyen koşul olarak ele almış, (c) bendinde ise bu koşulun kapsamı genişletilerek denetçinin denetlenen şirketle bağlantısı olan bir diğer şirkette % 20'den fazla pay sahibi olmasını da denetim faaliyetlerine engel teşkil edecek koşul olarak ön görmüştür.



Şekil 6: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (c) Bendine göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

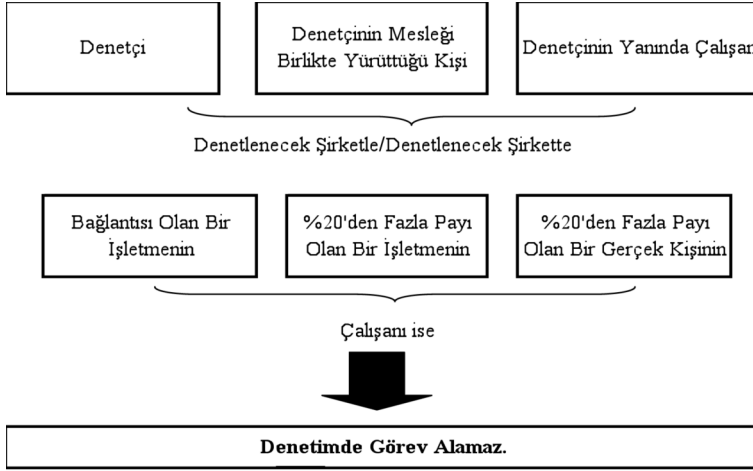
Çalışan/İşveren İlişkisi

Denetçi ile denetlenen şirket arasındaki çalışan/işveren ilişkisi denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını olumsuz yönde etkileyecektir. Tasarının 400. maddesinin 1. Fıkrasının (b) ve (d) bendlerinde bu durumla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Denetçi, denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa denetim görevinde bulunamaz (Bkz. Şekil 7).



Şekil 7: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (b) Bendine Göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Tasarı, denetçinin denetlenecek şirketle bağlantı halinde olan diğer gerçek ve tüzel kişiler yanında ve/veya onlar için çalışıyor olmasını da denetime engel teşkil eden koşul olarak ön görmüştür. Bir diğer ifadeyle denetçi ile denetlenecek şirket arasında dolaylı yoldan kurulmuş olan bir çalışan/işveren ilişkisi de bağımsızlık ve tarafsızlığı olumsuz yönde etkileyecek bir durumdur (Bkz. Şekil 8).



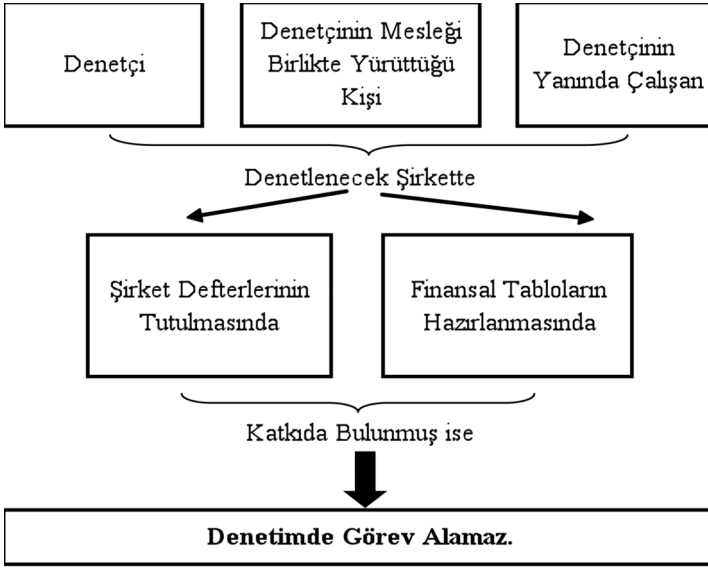
Şekil 8: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (d) Bendine göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Tasarıda yer alan “denetlenecek şirketlerle bağlantı halinde bulunan” ifadesi her ne kadar açık olmasa da burada “denetlenecek şirkete bağlı olan” şirketlerin kastedildiği düşünülmektedir. TTK-Tasarısı’nda yer alan “denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan veya böyle bir şirkette % 20’den fazla paya sahip olan şirket” ifadesi “denetlenecek şirkete bağlı olan ya da denetlenecek şirkette iştiraki olan işletmeler” olarak çalışmada ele alınmıştır.

Diğer İş İlişkileri

Tasarının (e) bendi, denetlenen şirketin defterlerinin tutulması ve finansal tablolarının hazırlanmasında denetleme dışında faaliyette ya da katkıda bulunan denetçilerin denetimde görev alamayacaklarını belirtmiştir. Denetimin konusu finansal tablolardır. Tasarının 397 maddesinin (1). Fıkrası anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının ve yıllık raporunun denetçi tarafından denetlenmesini öngörmektedir. Bu durumda, finansal tabloların hazırlanmasında önemli ölçüde katkıda bulunan denetçi, kendi

faaliyetlerini kendi denetliyor konumunda olacaktır. Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında düzeltme ve iyileştirmeye yönelik önerilerin ötesinde doğrudan muhasebe uygulamalarına etki etmesi yasaklanmıştır.



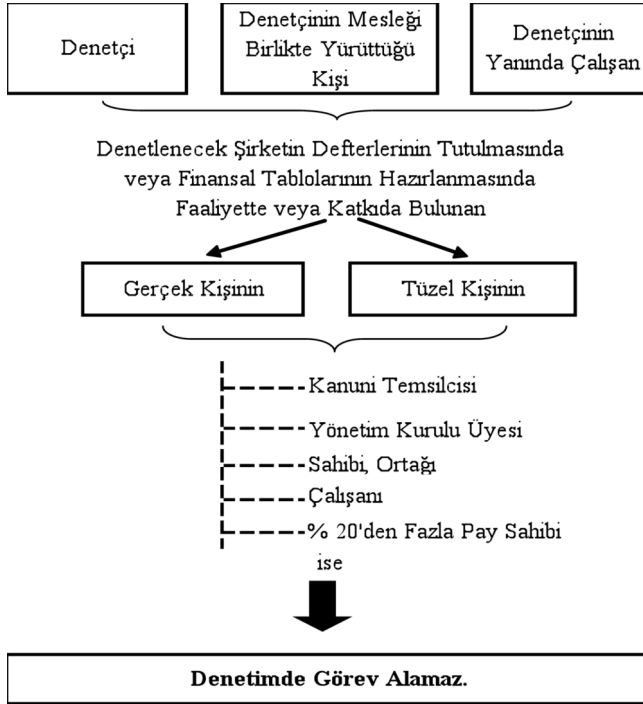
Şekil 9: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (e) Bendine göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler

Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların hazırlanmasında katkıda bulunan gerçek veya tüzel kişilerle denetçi arasındaki iş ve hukuki ilişkiler de tasarı kapsamında dikkate alınmıştır. Tasarının (f) bendine göre; denetçi, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunan gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin

- kanunî temsilcisi,
- temsilcisi,
- çalışanı,
- yönetim kurulu üyesi,

- ortağı,
- sahibi

denetimde görev alamaz.

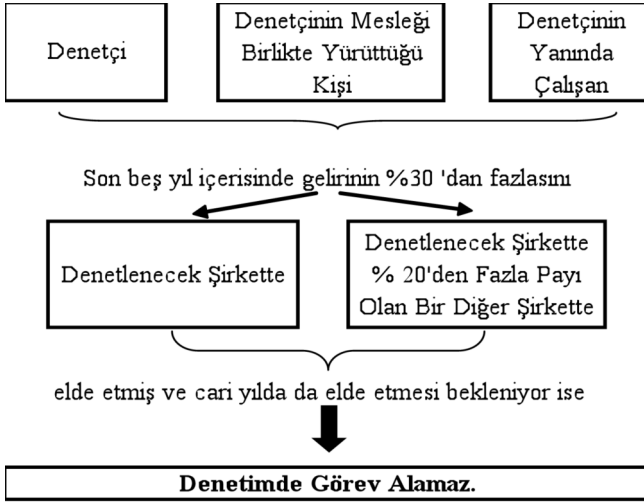


Şekil 10: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (f) Bendine göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler.

Ekonomik Bağımlılık

Tasarı, denetçi ile denetlenen şirket arasında kurulan ekonomik ilişkiye dayalı belirli koşulları bağımsızlık ve tarafsızlığı zedeleyen unsur olarak dikkate almıştır. Buna göre; denetçi, son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını

denetlenecek şirketten veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlerden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetimde görev alamaz.



Şekil 11: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde 400 Fıkra 1 (f) Bendine göre Denetimde Görev Alamayacak Denetçiler.

4. Alman Ticaret Kanunu'ndaki ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'ndaki Denetçi Olarak Atanma Kriterlerine Yönelik Hükümlerin Karşılaştırılması

TTK-Tasarısı'ndaki denetçi olabileceklere yönelik düzenlemeler, Alman-Ticaret Kanunu'nun 2004 yılında Bilanço Hukuku Reform Yasası ile değiştirilmeden önceki hali ile benzerlik göstermektedir. Öyle ki, TTK-Tasarısı Madde 400 Fıkra 1'de yer alan (a) ila (h) bendleri Alman-Ticaret Kanunu Madde 319'un eski versiyonundaki (1) ila (8) bendleri ile büyük ölçüde aynıdır. (Bkz. Tablo 1).

Tablo 1: TTK-Tasarısı Madde 400 ile Alman-Ticaret Kanunu Madde 319 (Eski ve Yeni Hali) Karşılaştırılması

TTK Tasarısı Madde 400 Fıkra 1	Alman-TK Madde 319 Fıkra 2 (Eski Hali)	Alman-TK Madde 319 Fıkra 2 (Yeni Hali)
YMM, SMMM, Bağımsız Denetleme Kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve YMM'nin, SMMM'nin, Bağımsız Denetleme Kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında çalışan veya burada sayılanların meslebi birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler,	Denetçi ya da denetçinin faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişi,	Denetçi ya da denetçinin faaliyetlerini birlikte yürüttüğü kişi,
(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;	1. Denetlenecek sermaye şirketinde hissesi mevcut ise,	1. Denetlenecek sermaye şirketinde hissesi ya da öngemsi sayılmayacak derecede finansal çıkarımevcut ise ya da denetlenecek şirkete bağlı olan ya da bu şirkette % 20'den fazla hissesi olan bir diğer şirkette iştiraki var ise
(b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa;	2. Denetlenecek şirketin kanuni temsilcisi, denetim kurulu üyesi ya da çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatları taşıyorsa;	2. Denetlenecek şirkette ya da bu şirkete bağlı olan ya da bu şirkette % 20'den fazla hissesi olan bir diğer şirkette kanuni temsilci, denetim kurulu üyesi ya da çalışanı ise,
(c) Denetlenecek şirkette bağımlıysa bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya yöneticisi, yönetim kurulu üyesi ya da sahibiyse veya bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse;	3. Denetlenecek şirkete bağlı olan ya da bu şirkette % 20'den fazla payı olan bir tüzel kişinin kanuni temsilcisi ya da denetim kurulu üyesi, şahısshirketinin ortağıya da ticari bir işletmenin sahibi ise,	3. Denetlenecek şirkette ya da denetlenecek şirket için denetim faaliyetlerinin ötesinde * defterlerin tutulmasında ya da mali tabloların hazırlanmasında etkili olmuş ise,
(d) Denetlenecek şirkette bağımlı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette %20'den fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,	4. Denetlenecek şirket ile bağlı olan ya da bu şirkette % 20'den fazla payı olan bir şirketin çalışanı ya da denetlenecek şirkette % 20'den fazla payı olan gerçek kişinin çalışanı ise,	* üç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde sorumlu kişi pozisyonunda etkili olmuş ise, * idari görev ya da finansal bir hizmet üstlenmiş ise
(e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışındaki faaliyetleri veya katkıları bulunmuşsa;	5. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme faaliyetinin ötesinde etkili olmuş ise,	denetlenecek mali tabloların üzerinde öngemsi * denemeyecek derecede etki yaratacak değerlendirme ve aktüerya hizmeti üstlenmişse,
(f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışındaki faaliyette veya katkıda bulunduğu için beşinci maddede 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,	6. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışındaki faaliyette veya katkıda bulunduğu için beşinci maddede göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin, şahısshirketinin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi ise ya da böyle bir işletmenin sahibi ise,	4. 1, 2, ve 3 no'lu fıkralara göre denetçi olarak çalışılmayacak birini denetimde görevlendirmiş ise,
(g) Birinci ilâ altıncı maddelerde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olmayan bir denetçinin nezinde çalışıyorsa,	7. Birinci ilâ altıncı maddelerde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olmayan bir kişiyi çalıştırıyorsa,	5. Son beş yıl içerisinde yıllık gelirinin % 30'dan fazlasını denetlenen şirkette ya da denetlenen şirketin % 20'den fazla hissesinin olduğu bir diğer şirkette elde ediyor ise,
(h) Son beş yıl içinde denetimde ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının % 60'dan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona % 20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmiş ve cari yıllarda elde etmesi bekleniyorsa,	8. Son beş yıl içinde denetimde ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının % 60'dan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona % 20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmiş ve cari yıllarda elde edecekse,	Denetçinin eşi ya da hayat arkadaşında 1, 2 ve 3 numaralı maddelerde tanımlanan nitelikleri taşıyorsa, denetçinin denetimde görev alamaz.

denetçi denetimde görev alamaz.

Alman-Ticaret Kanunu'nun 319. maddesinde yer alan ifadeler yeni düzenlemede basitleştirilerek daha anlaşılır hale getirilmiştir ve maddenin yeni halinde denetçi bağımsızlığına yönelik hükümler beş bend altında toplanmıştır. TTK-Tasarısı ile Alman-Ticaret Kanunu'nun karşılaştırılmasında ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 2: TTK Tasarısı ve Alman-TK'nın "Denetçi Olarak Atanma Kriterlerine" Yönelik Hükümlerinin Karşılaştırılması

	TTK-Tasarısı	Alman-TK
Denetlenecek şirkette pay sahibi olmak	X	X
Denetlenecek şirkette büyük tutarda tahvil, bono vs. sahibi olmak	-	X
Denetlenecek şirketin bağlı şirketlerinde ya da iştiraklerinde pay sahibi olmak	X	X
Denetlenecek şirketin çalışanı olmak	X	X
Denetlenecek şirketin bağlı şirketlerinde ya da iştiraklerinde çalışıyor olmak	X	X
Denetlenecek şirketin bağlı şirketlerinde kanuni temsilci olmak	X	X
Denetlenecek şirketin finansal tablolarının hazırlanmasında ve defterlerinin tutulmasında etkili olmak	X	X
Denetlenecek şirketin iç denetim faaliyetlerinde sorumlu kişi olarak görev almak	-	X
Denetlenecek şirkette idari veya finansal görev üstlenmek	-	X
Denetlenecek şirkette değerlendirme veya aktüerya hizmeti vermek	-	X
Son 5 yıl içerisinde gelirlerinin % 30'dan fazlasını denetlenecek şirketten elde ediyor olmak	X	X
Denetçinin eşinin yukarıda belirtilen niteliklere haiz olması	-	X

Tablo 2'de de görüldüğü gibi TTK-Tasarısı ile Alman-Ticaret Kanunu'nun denetçi olarak atanma kriterlerine yönelik hükümleri karşılaştırıldığında ortaya çıkan belli başlı farklar şöyledir:

- TTK-Tasarısı, denetlenecek şirkette sadece hisse sahibi olma durumunu denetime engel teşkil eden unsur olarak dikkate almıştır. Alman-Ticaret Kanunu'nun yeni halinde ise bu kapsam genişletilmiş ve denetlenecek şirkette hisse sahibi olmanın yanı sıra tahvil, bono vb. gibi finansal çıkar sağlayan araçlara önemli ölçüde sahip olmak da denetime engel teşkil eden durum olarak nitelendirilmiştir.

- TTK-Tasarısı, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulması ve finansal tablolarının hazırlanmasında katkıda bulunmuş olan denetçiye söz konusu şirketin denetiminde görev almayı yasaklamıştır. Alman-Ticaret Kanunu ise 2004 yılından sonra yapılan değişiklikle denetçiye yasaklanan faaliyetlerin kapsamını genişletmiş ve defterlerin tutulması, finansal tabloların düzenlenmesi faaliyetlerinin yanı sıra

- o İç denetim faaliyetlerinde sorumlu kişi olarak görev almayı,
- o İdari ve finansal görevleri üstlenmeyi,
- o Finansal tablolar üzerine etki yaratacak değerlendirme ve aktüerya faaliyetlerini denetçiye yasaklanan faaliyetler kapsamına almıştır.

5. Sonuç

Ekonomik gelişmeler ve bu gelişmelerin doğurduğu zorunlu değişim ihtiyacı büyük bir hızla ortaya çıkmaktadır. TTK-Tasarısı, denetim konusunda ülkemiz açısından reform niteliğinde yeniliklere imza atarken bu değişimin gerisinde kalmıştır. Bu husus özellikle Alman Ticaret Kanunu'ndaki denetimle ilgili hükümlere göz atınca belirginlik kazanmaktadır. Tüm dünyada yankı yaratan Sarbanes Oxley Yasası şirketlerde sağlıklı bir denetim işlevinin gerekliliğini ve denetçi bağımsızlığının önemini ortaya koymuş ve ülkelere kendi mevzuatlarında bu konuya yönelik önlemlerin alınması konusunda öncelik etmiştir. Avrupa Birliği de bu güncel gelişmeleri dikkate alarak yönergelerinde değişiklikler yapmıştır. Bir AB üyesi olan Almanya da söz konusu yönerge doğrultusunda Ticaret Kanunu'nda hızlı şekilde değişiklikler yapmış ve

güncel duruma uygun, ekonomik çevrenin mevcut ihtiyaçlarına cevap veren düzenlemelere yer vermiştir. Denetçinin bağımsızlığı konusunu düzenleyen Alman-Ticaret Kanunu 319. maddesi güncel gelişmeleri dikkate alarak yenilenirken, TTK-Tasarısı'nın denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelere yer veren 400. maddesi Alman-Ticaret Kanunu 319'un eski haline benzer şekilde düzenlenmiştir. Bu şekilde tasarı, güncel gelişmelerin gerisinde kalmakta ve denetçi bağımsızlığına yönelik kapsamlı düzenlemeleri içermemektedir.

Özetle çalışmada irdelenen konu göz önüne alındığında, yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarımız ile beş yıl, yürürlükteki Ticaret Kanunumuzla ise en az yarım asır Alman Ticaret Kanunu'nun gerisinde kaldığımız tespit edilmektedir.

KAYNAKÇA

[çevrimiçi erişim : <http://www.hukuki.net>]

Güredin, Ersin (1997). “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler” **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İstanbul : İSMMMO

Kumkale, Rüknettin (2005). “Anonim Şirketlerde Pay Sahibi Olmanın Genel Anlamı”, [çevrimiçi erişim: <http://www.alomaliye.com>]

Küting, Karlheinz ve Weber, Calus-Peter (1990). **Handbuch der Rechnungslegung**, Stuttgart : [yayı.]

Selçik, Muhlis (2005). “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, **7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İstanbul: İSMMMO

Selimoğlu Kardeş, Seval ve Göktepe, Hülya (2007). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm** 81 (2007) : 28- 44.

T.C. Yasalar (29.06.1956). **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

Yıldırım, Murat (2005). “Uluslar arası Son gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum” **E-Yaklaşım** (Kasım 2005).

